STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
L. A. GEELHOEDA
přednesené dne 6. dubna 2006 [1]

I – Úvod

1. Spor v projednávané věci vychází ze stejných právních předpisů, jaké jsou dotčeny ve věci Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04) [2], která je dosud projednávána před Soudním dvorem, tedy z britského režimu zálohy na korporační daň (Advance Corporation Tax, dále jen „ACT") platného mezi roky 1973 a 1999. Zatímco uvedená věc se týkala daňového zacházení s dividendami vyplacenými společnostmi usazenými ve Spojeném království akcionářům-právnickým osobám usazeným v jiných členských státech, předběžné otázky položené v projednávané věci se týkají daňového zacházení s dividendami, které akcionáři-právnické osoby usazené ve Spojeném království obdrží od společností usazených v jiných členských státech a, pokud jde o jeden z aspektů režimu Spojeného království zmíněný vnitrostátním soudem, ve třetích zemích.

1 — Původní jazyk: angličtina.

2 — Viz mé stanovisko k uvedené věci přednesené dne 23. února 2006.

II – Právní a hospodářský rámec žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

A – *Přehled rámce zdanění dividend*

2. Dříve, než se budu zabývat relevantními ustanoveními dotčeného daňového režimu Spojeného království, je namístě popsat širší rámec zdanění rozdělených zisků (dividend) společnostmi v EU, který tvoří právní a hospodářský základ projednávané věci. Ke zdanění rozdělování zisků společností může v zásadě docházet na dvou úrovních. První zdanění probíhá na úrovni společnosti ve formě korporační daně ze zisků společnosti. Korporační daň na úrovni společnosti je vybírána ve všech členských státech. Druhé zdanění probíhá na úrovni akcionáře, buď ve formě daně z příjmů z dividend obdržených

tímto akcionářem (metoda používaná ve většině členských států), nebo ve formě srážkové daně srážené danou společností při rozdělení [3].

3. Existence těchto dvou možných úrovní zdanění může vést jednak k ekonomickému dvojímu zdanění (dvojí zdanění stejného příjmu u dvou různých poplatníků), a jednak k dvojímu právnímu zdanění (dvojí zdanění stejného příjmu u téhož poplatníka). K ekonomickému dvojímu zdanění dochází v případě, kdy jsou například stejné příjmy zdaněny nejdříve u společnosti z titulu korporační daně a poté u akcionáře z titulu daně z příjmů. K dvojímu právnímu zdanění dochází například v případě, kdy akcionář odvádí nejdříve srážkovou daň a poté daň z příjmů vybíranou ze stejných zisků různými státy.

4. Projednávaná věc se týká legality režimu uplatňovaného ve Spojeném království, jehož hlavním cílem a účinkem je osvobodit akcionáře od ekonomického dvojího zdanění, v rámci práva Společenství.

5. Při rozhodování, zda a jak dosáhnout takového cíle, mohou členské státy zvolit v zásadě čtyři systémy označované jako „klasický systém", „schedular system", „systém osvobození od daně" a „systém započtu". Státy uplatňující klasický systém zdanění dividend nezamezují ekonomickému dvojímu zdanění: zisky společnosti jsou podrobeny korporační dani a rozdělený zisk je poté znovu zdaněn u akcionáře z titulu daně z příjmů. Naopak cílem „schedular system", systému osvobození od daně a systému započtu je úplné nebo částečné zamezení ekonomickému dvojímu zdanění [4]. Státy uplatňující „schedular system" (v různých formách) podrobují zisky společností korporační dani, avšak zdaňují dividendy jako zvláštní kategorii příjmů. Státy, které uplatňují systémy osvobození od daně osvobozují příjmy z dividend od daně z příjmů. Konečně v rámci systémů započtu je korporační daň vybíraná u společnosti plně nebo částečně započtena na daň z příjmů splatnou z dividend u akcionáře, takže korporační daň slouží jako záloha na

3 — Viz ovšem čl. 5 odst. 1 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) (Zisk rozdělovaný dceřinou společností její mateřské společnosti je osvobozen od srážkové daně, přinejmenším pokud mateřská společnost drží na základním kapitálu dceřiné společnosti podíl nejméně 25%).

4 — Hlavním cílem je zabránit diskriminaci financování společností z vlastního kapitálu v porovnání s dluhovým financováním.

(část) této daně z příjmů. Akcionáři tedy obdrží slevu na dani z titulu korporační daně nebo její části v souvislosti se zisky, ze kterých byly dividendy vyplaceny, a tato sleva na dani může být započtena na daň z příjmů dlužnou z těchto dividend.

6. V době rozhodné z hlediska skutečností v projednávané věci Spojené království uplatňovalo částečný systém zápočtu daně z dividend.

B – *Relevantní právní předpisy Spojeného království*

7. Od roku 1965 (kdy byla korporační daň ve Spojeném království zavedena) do roku 1973 Spojené království uplatňovalo klasický systém zdanění dividend, který, jak je popsáno výše, nezamezoval ekonomickému dvojímu zdanění. V roce 1973 Spojené království přešlo na systém částečného zápočtu daně z dividend, jehož cílem bylo odstranit diskriminaci uplatňovanou v neprospěch rozdělovaných zisků [5]. Uvedený systém fungoval v zásadě následujícím způsobem.

1. Povinnost platit ACT a započtení

8. Společnosti-rezidenti Spojeného království, které prováděly kvalifikované rozdělení, včetně výplaty dividend svým akcionářům, musely v zásadě zaplatit ACT vypočtenou z výše nebo hodnoty uskutečněného rozdělení dividend, a to i v případě, že tyto společnosti nepodléhaly korporační dani Spojeného království [6]. Součet rozdělené částky a ACT byl označován jako „platba osvobozená od daně“ („franked payment“) [7].

9. Zaplacenou ACT bylo možné započíst na korporační daň (Mainstream Corporation Tax, dále jen „MCT“) ze zisků za relevantní účetní období, a to až do určité výše. Vzhledem k tomu, že Spojené království uplatňovalo systém částečného zápočtu a sazba korporační daně ve Spojeném království tedy přesahovala míru zápočtu ACT, společnosti vždy byly nuceny uhradit určitou menší část korporační daně ze svých zisků. Pokud navíc společnost obdržela slevu na dani z titulu daně zaplacené v zahraničí, snížila se tím částka korporační daně, na kterou bylo možno započíst ACT [8]. Nezapočtenou část ACT, označovanou jako „pře-

5 — Viz „Reform of Corporation Tax“ (reforma korporační daně), úřední dokument předložený parlamentu Spojeného království při zavedení systému částečného zápočtu (Cmnd. 4955), body 1 a 5.

6 — Článek 14 odst. 1 zákona roku 1988 o daních z příjmů a o korporační dani (Income and Corporation Taxes Act 1988, dále jen „ICTA“), ve znění platném v rozhodné době.

7 — Článek 238 odst. 1 ICTA.

8 — Článek 797 odst. 4 ICTA.

platek" ACT, bylo možno převádět do předcházejících nebo následujících období za účelem započtení na MCT dlužnou v jiných účetních obdobích [9]. Společnost mohla rovněž převést takový přeplatek ACT na své dceřiné společnosti ve Spojeném království („vzdát" se jej ve prospěch takových společností), které jej mohly započíst na svou vlastní dlužnou korporační daň ve Spojeném království [10].

10. Společnost s přebytkovými investičními příjmy osvobozenými od daně (tedy investičními příjmy osvobozenými od daně ve výši přesahující platby osvobozené od daně) mohla započíst případnou ztrátu na přebytkové investiční příjmy osvobozené od daně podle článku 242 ICTA a obdržet v hotovosti částku slevy na dani připadající na takové přebytkové investiční příjmy osvobozené od daně. Toto ustanovení bylo zrušeno s platností od 2. července 1997.

11. Skupiny společností-rezidentů Spojeného království mohly také využít zvláštních ustanovení, která umožňovala zprostit se povinnosti zaplatit ACT z některých výplat dividend v rámci skupiny na základě společného zdanění dvou společností („skupinové zdanění příjmů") [11]. Tato ustanovení byla předmětem rozsudku Metallgesellschaft a další [12].

9 — Článek 239 ICTA.

10 — Článek 240 ICTA.

11 — Článek 247 ICTA.

12 — Rozsudek ze dne 8. března 2001 (C-397/98 a C-410/98, Recueil, s. I-1727).

2. Povinnost platit MCT

12. V případě, že akcionář-právnická osoba usazený ve Spojeném království obdržel výplatu dividend od své dceřiné společnosti, třebaže taková společnost v zásadě podléhala korporační dani, toto rozdělení dividend obdržené od jiné společnosti-rezidenta Spojeného království nepodléhalo dani [13].

13. Společnost-rezident Spojeného království však byla povinna platit korporační daň z dividend, které obdržela od společností-nerezidentů; byla jí ale poskytnuta úleva z titulu daně zaplacené v zahraničí. Taková úleva byla poskytována buď jednostranně podle vnitrostátních předpisů [14] nebo na základě smluv o zamezení dvojího zdanění uzavřených s jinými státy [15]. Na základě uvedených jednostranných ustanovení byla poskytována sleva na korporační dani dlužné ve Spojeném království ve výši srážkové daně zaplacené ze zahraničních dividend. Jestliže tato společnost-rezident Spojeného království přímo nebo nepřímo ovládala nebo byla dceřinou společností společnosti, která přímo nebo nepřímo ovládala 10% nebo více hlasovacích práv rozdělující společnosti, daňová úleva se vztahovala na příslušnou zahraniční korporační daň, zaplacenou ze zisků, z nichž jsou dividendy vypláceny. Slevu z titulu zahraniční daně bylo možno

13 — Článek 208 ICTA.

14 — Článek 790 ICTA.

15 — Článek 788 ICTA.

poskytnout jen do výše korporační daně splatné ve Spojeném království z daného příjmu. Podobná ustanovení se obecně používala ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění (dále jen „SDZ") uzavřených mezi Spojeným královstvím a jinými státy [16].

14. Pro účetní období začínající dne 3. června 1986 nebo později byla úleva zamezující dvojímu zdanění uplatněna před započtem ACT. Předtím byl uplatňován opačný postup. Režim uplatňovaný před rokem 1986 byl problematický z hlediska společností-rezidentů Spojeného království, neboť úlevu zamezující dvojímu zdanění bylo možno zohlednit pouze v roce, ve kterém na ni vznikl nárok, a v případě neuplatnění tento nárok zanikl.

3. Slevy na dani

15. Zaplacením ACT vznikl za určitých okolností společnostem a akcionářům-fyzickým osobám, kteří obdrželi dividendy, nárok na slevu na dani.

a) Slevy na dani: akcionáři-právnické osoby

16. V případě, že akcionář-právnická osoba usazený ve Spojeném království obdržel výplatu dividend od své dceřiné společnosti, třebaže taková společnost v zásadě podléhala korporační dani, toto rozdělení dividend obdržené od jiné společnosti-rezidenta Spojeného království nepodléhalo dani [17]. Společnost měla dále nárok na slevu na dani ve výši ACT zaplacené dceřinou společností [18]. Tyto dividendy a sleva na dani tvořily dohromady „investiční příjem osvobozený od daně" („franked investment income") [19]. Společnost-rezident Spojeného království byla povinna zaplatit ACT pouze z částky, o kterou byly její platby osvobozené od daně vyšší než její investiční příjem osvobozený od daně. To znamenalo, že ACT byla placena pouze z dividend rozdělovaných prostřednictvím členů skupin společností, jež byli rezidenty Spojeného království.

17. Společnost-rezident, která obdržela dividendy od společnosti-nerezidenta, však

16 — Například čl. 22 písm. b) smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi Spojeným královstvím a Nizozemskem ve verzi platné v rozhodné době stanovil, že „pokud jsou takovými příjmy dividendy vyplacené společností, která je rezidentem v Nizozemsku, společnosti, která je rezidentem ve Spojeném království a která přímo nebo nepřímo vlastní alespoň jednu desetinu hlasovacích práv v první společnosti, sleva na dani bude zohledňovat (kromě jakékoli nizozemské daně splatné ve vztahu k dotčeným dividendám) nizozemskou daň splatnou první společností z jejího zisku". Viz rovněž smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené Spojeným královstvím s Francií a Španělskem.

17 — Článek 208 ICTA.

18 — Článek 231 odst. 1 ICTA.

19 — Článek 238 odst. 1 ICTA.

neměla nárok na slevu na dani a tento příjem nebyl kvalifikován jako investiční příjem osvobozený od daně. Pokud společnost v průběhu účetního období obdržela investiční příjem osvobozený od daně, byla povinna zaplatit ACT pouze z částky, o kterou byly její platby osvobozené od daně vyšší než její investiční příjem osvobozený od daně [20].

b) Režim dividendy ze zahraničního příjmu (Foreign Income Dividend)

18. Při uplatňování výše popsaného systému může společnostem, které obdrží vysoké dividendy ze zahraničního příjmu, vzniknout přeplatek ACT, a to ze dvou hlavních důvodů. Zaprvé zahraniční dividendy nepodléhají slevě na dani, kterou by bylo možno použít ke snížení částky dlužné takovými společnostmi z titulu ACT odváděné z jimi rozdělovaných dividend. Zadruhé jakákoli sleva na zahraniční dani snižuje výši dlužné korporační daně, na kterou by bylo možno započíst ACT.

19. S platností od 1. července 1994 byla zavedena ustanovení, na jejichž základě se může společnost-rezident Spojeného království rozhodnout, že peněžní dividenda vyplácená jejím akcionářům bude kvalifikována jako dividenda ze zahraničního příjmu (dále jen „FID“) [21]. Toto rozhodnutí je třeba učinit do data výplaty dividendy a není možné jej po tomto datu změnit. Z FID se odvádí ACT, avšak dosahuje-li FID úrovně zahraničních zisků, vzniká nárok na vrácení přeplatku ACT odvedeného z FID. Takový přeplatek ACT je možné vrátit v okamžiku splatnosti MCT, tedy 9 měsíců po skončení účetního období. Nejprve je takový přeplatek započten na jakoukoli dlužnou korporační daň za dotčené období a jakýkoli zůstatek je poté vrácen. Vzhledem k tomu, že ACT musí být uhrazena ve lhůtě čtrnácti dnů následujících po čtvrtletí, během něhož byla dividenda vyplacena, o přeplatku ACT v rámci režimu FID není rozhodnuto po dobu trvající od osmi a půl měsíce do sedmnácti a půl měsíce, v závislosti na okamžiku vyplacení dividendy.

20. FID netvoří investiční příjem osvobozený od daně [22] a akcionář, který obdrží FID, nemá nárok na slevu na dani podle čl. 231 odst. 1 ICTA, ale pokud se jedná o fyzickou osobu, v rámci daně z příjmů se má za to, že obdržela příjem, který byl v roce vyměření zdaněn nejnižší sazbou. Akcionářům-fyzickým osobám ovšem nebyla vrácena daň z příjmů, která byla považována za

20 — Článek 241 ICTA.

21 — Článek 246 A až 246 Y ICTA.

22 — Akcionář-právnická osoba ovšem mohl použít FID, kterou obdržel, k osvobození FID, kterou vyplatil, od daně, takže ACT se tak platila pouze z částky, o kterou byly vyplacené FID vyšší než obdržené FID.

zaplacenou, a akcionáři osvobození od daně, jako jsou penzijní fondy ve Spojeném království, rovněž nemají nárok na slevu na dani podobnou té, která by byla uplatněna v případě dividendy nekvalifikované jako FID.

c) Slevy na dani: akcionáři-fyzické osoby

21. Pokud jde o akcionáře-fyzické osoby, takovým fyzickým osobám-rezidentům Spojeného království a některým právnickým osobám, jako jsou penzijní fondy, vzniká při obdržení dividend od společnosti-rezidenta Spojeného království nárok na slevu na dani ve výši či hodnotě dividendy odpovídající částce zaplacené z titulu ACT [23]. Daň z příjmů byla odváděna z částky odpovídající součtu dividendy a slevy na dani [24]. Slevu na dani bylo možno započíst na jejich dlužnou daň z příjmů z takové dividendy nebo jim mohla být vyplacena v hotovosti, pokud sleva na dani převyšovala zdanění těchto osob [25].

4. Změny z roku 1999

22. Pokud jde o dividendy vyplacené dne 6. dubna 1999 nebo později, systém ACT byl zrušen. Společnosti nebyly nadále povinny platit nebo prokazovat platbu ACT z dividend vyplacených akcionářům a jiných kvalifikovaných rozdělení. Zrušeny byly rovněž předpisy o FID [26].

C – *Relevantní právní úprava Společenství*

23. Základním sekundárním právním předpisem Společenství relevantním v projednávané věci je směrnice o mateřských a dceřiných společnostech, která stanoví rámcovou daňovou úpravu vztahů mezi mateřskými společnostmi a dceřinými společnostmi z různých členských států za účelem usnadnění seskupování společností [27]. Článek 4 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech výslovně umožňuje uplatňovat jak metodu osvobození od daně, tak metodu slevy na dani za účelem zabránění dvojímu přeshraničnímu zdanění a stanoví:

„1. 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

23 — Článek 231 odst. 1 ICTA.

24 — Článek 20 odst. 1 ICTA.

25 — Článek 231 odst. 1 a 3 ICTA.

26 — Pro společnosti, které převedly ACT do dalšího období, byl zaveden režim „stínové" ACT, který společnostem umožňoval přístup k jejich přeplatku ACT.

27 — Viz poznámka 3.

— 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.

2. Každý členský stát si nicméně ponechá možnost stanovit, že náklady vztahující se k držbě podílu na dceřiné společnosti a ztráty vyplývající z rozdělování jejích zisků nelze odečíst od zdanitelných příjmů mateřské společnosti. Jsou-li v takovém případě výdaje na řízení vztahující se k podílu pevně stanoveny paušální sazbou, nesmí stanovená částka přesáhnout 5% ze zisku rozdělovaného dceřinou společností.

3. Odstavec 1 se použije do dne zavedení společného systému zdanění obchodních společností.

Rada přijme v přiměřené době předpisy, které se použijí po dni uvedeném v prvním pododstavci."

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

III – Skutkový základ sporu a předběžné otázky

25. Žalobkyněmi v původním řízení jsou vybraní účastníci v rámci „group litigation", sporu týkajícího se investičního příjmu osvobozeného od daně („test claimants in the franked investment group litigation"). Tento spor je vymezen usnesením o skupinovém sporu, které se vztahuje na všechny žaloby spadající do vymezeného předmětu řízení a které stanoví různé společné aspekty předmětných žalob, které je třeba stanovit. V okamžiku předložení žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce bylo účastníky skupinového sporu dvanáct skupin společností.

26. Všechny žalobkyně v původním řízení jsou společnostmi-rezidenty Spojeného království, náležejícími ke skupině společností známé pod názvem „skupina BAT" [28]. Mezi žalobkyně patří mateřská společnost, která vlastní celou skupinu, a mateřské společ-

28 — Žalobkyněmi v původním řízení jsou BAT Industries plc, British American Tobacco (Investments) Ltd, British American Tobacco (Holdings) Limited, BAT 1998 Limited, British American Tobacco plc.

nosti, jejichž prostřednictvím jsou ovládány dceřiné společnosti-nerezidenti [29]. V rozhodné době mateřská společnost vlastnící celou skupinu a každá ze zprostředkujících mateřských společností vlastnily 100% základního kapitálu dceřiných společností usazených ve většině členských států EU a států EHP a rovněž v řadě třetích států.

27. Původní řízení se týká

1) dividend vyplacených dceřinými společnostmi-nerezidenty žalobkyním v původním řízení od finančního roku ukončeného dne 30. září 1973 do současnosti;

2) dividend vyplacených mateřskou společností-rezidentem Spojeného království jejím akcionářům od finančního roku ukončeného dne 30. září 1973 do čtvrtletí končícího dnem 31. března 1999;

3) ACT zaplacené žalobkyněmi v původním řízení od finančního roku ukončeného dne 30. září 1973 do dne 14. dubna 1999, a

4) výplat FID uskutečněných v období počínaje dnem 30. září 1994 a konče dnem 30. září 1997.

28. Rozhodnutím ze dne 6. října 2004 High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division položil Soudnímu dvoru následující předběžné otázky podle článku 234 ES:

„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)?

29 — I když se základní charakteristiky struktury skupiny žalobkyň v původním řízení v rozhodné době nezměnily, v rámci žalobkyň v původním řízení došlo ke změně totožnosti mateřské společnosti vlastnící celou skupinu.

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 započtu 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 započtem;

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 započet dlužné ACT na korporační daň, kterou dluží (meze stanovené ohledně započtu 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?"

29. V souladu s čl. 103 odst. 4 jednacího řádu bylo písemné vyjádření předloženo žalobkyněmi v původním řízení, vládou Spojeného království, Irskem a Komisí. Na jednání konaném dne 29. listopadu 2005 byla vyslechnuta ústní vyjádření všech těchto účastníků řízení.

IV – Rozbor

A – *Použitelnost článku 43 ES nebo článku 56 ES: k první až čtvrté otázce*

30. Vzhledem k tomu, že v první až čtvrté otázce vnitrostátní soud zmínil jak článek 43 ES, tak článek 56 ES, je třeba nejdříve určit, který z uvedených článků se použije v projednávané věci. Jak jsem uvedl ve svém stanovisku k věci Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation [30], mám za to, že dotčené právní předpisy Spojeného království mohou v zásadě spadat do rozsahu

30 — Viz poznámka 2.

působnosti jak článku 43 ES, tak článku 56 ES, v závislosti na výši podílu mateřské společnosti v relevantní zahraniční dceřiné společnosti. Podle ustálené judikatury Soudního dvora společnost usazená v jednom členském státu, která má podíl na kapitálu společnosti usazené v jiném členském státu, který jí přiznává „určitý vliv na rozhodování společnosti" a umožňuje jí „určovat její činnost", uplatňuje své právo usazování [31]. V případě mateřských společností-rezidentů Spojeného království, jejichž podíl ve společnostech-nerezidentech splňuje toto kritérium, je tedy namístě posuzovat slučitelnost právních předpisů Spojeného království s článkem 43 ES. Uplatnit toto kritéria v daném případě přísluší vnitrostátním soudům, a to na základě rozboru situace, ve které se nachází žalující společnost.

31. Pokud jde o žalobkyně v původním řízení, z předkládacího rozhodnutí je patrné, že se jedná o společnosti-rezidenty Spojeného království (všechny jsou členy skupiny BAT), které mají 100% podíl v dceřiných společnostech-nerezidentech. Projednávanou věc je tedy namístě posuzovat podle článku 43 ES. Ve svém stanovisku k věci Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation jsem uvedl, že ačkoli výkon svobody usazování těmito společnostmi-rezidenty Spojeného království musí také nevyhnutelně zahrnovat pohyb kapitálu ze Spojeného království nezbytný k založení dceřiné společnosti, jedná se o čistě nepřímý důsledek výkonu svobody usazování. Pro takové společnosti se tedy přednostně použije článek 43 ES [32].

32. Pokud jde o společnosti-rezidenty Spojeného království, jejichž podíl ve společnosti-nerezidentovi jim nepřiznává „určitý vliv" na činnost takové společnosti nebo jim neumožňuje určovat její činnost, je namístě posuzovat právní předpisy Spojeného království s ohledem na jejich slučitelnost s článkem 56 ES. V této souvislosti je třeba připomenout, že dotčené právní předpisy Spojeného království se zjevně týkají toho, co může být nazváno jako „pohyb kapitálu" [33].

31 — Rozsudek ze dne 13. dubna 2000, Baars (C-251/98, Recueil, s. I-2787, bod 22). Ačkoli se uvedená věc týkala podílu státního příslušníka členského státu, a nikoli společnosti, tato zásada se uplatní stejným způsobem na společnosti usazené v tomto členském státě. Viz rovněž čl. 58 odst. 2 ES, který stanoví, že uplatňováním volného pohybu kapitálu „není dotčena použitelnost omezení práva usazování, pokud jsou slučitelná s touto smlouvou".

32 — Viz stanovisko generálního advokáta Albera k věci Baars, kde uvedl, že „pokud je právo usazování přímo omezeno tak, že výsledná překážka usazování vede nepřímo k omezení kapitálových toků mezi členskými státy, použijí se pouze předpisy o právu usazování". Věc Baars, uvedená v poznámce 31, bod 22.

33 — Smlouva sice neobsahuje definici tohoto pojmu, Soudní dvůr ovšem rozhodl, že ačkoli obdržení dividend samo o sobě nepředstavuje pohyb kapitálu, takové obdržení předpokládá účast v novém nebo stávajícím podniku, což pohybem kapitálu je – viz rozsudek ze dne 6. června 2000, Verkooijen (C-35/98, Recueil, s. I-4071). Viz rovněž rozsudek ze dne 7. září 2004, Manninen (C-319/02, Sb. rozh. s. I-7477), ve kterém tato otázka nebyla výslovně diskutována.

33. V zásadě tedy, vzhledem k povaze projednávané věci jako skupinové žaloby, kde konkrétní okolnosti a povaha podílu každé z žalobkyň není Soudnímu dvoru známa, je namístě posoudit slučitelnost dotčených právních předpisů Spojeného království jednak s článkem 43 ES a jednak s článkem 56 ES.

s článkem 56 ES. Poté se budu zabývat zvlášť některými otázkami časové a územní působnosti, jež jsou specifické pro článek 56 ES (vznesenými v rámci páté otázky).

B – *K první otázce*

34. Dodávám, že ačkoli oba uvedené články podléhají stejným věcným zásadám, pokud jde o rozbor, zda došlo k jejich porušení, článek 56 ES má odlišnou územní a časovou působnost než článek 43 ES: článek 43 ES se vztahuje pouze na omezení výkonu svobody usazování mezi členskými státy a vstoupil v platnost jako součást Smlouvy o EHS, zatímco článek 56 ES zakazuje rovněž omezení pohybu kapitálu mezi členskými státy a třetími zeměmi a vstoupil v platnost dne 1. ledna 1994 (ačkoli zásada volného pohybu kapitálu byla stanovena již směrnicí Rady 88/361/EHS) [34]. Článek 56 ES navíc podléhá ustanovení „standstill" – čl. 57 odst. 1 ES – pokud jde o třetí státy.

36. Podstatou první otázky vnitrostátního soudu je, zda články 43 ES nebo 56 ES brání tomu, aby členský stát ponechal v platnosti a používal opatření, která osvobozují od korporační daně dividendy obdržené společností-rezidentem tohoto členského státu vyplacené jinými společnostmi-rezidenty a která podrobují dividendy obdržené společností-rezidentem vyplacené společnostmi-rezidenty jiných členských států 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).

35. Pokud tedy jde o věcné zásady pro posouzení slučitelnosti, budu se výslovně zabývat pouze článkem 43 ES, neboť stejné zásady se použijí i pro posouzení slučitelnosti

37. I když přímé daně na základě ustálené judikatury spadají do pravomoci členských států, musejí nicméně tyto členské státy při

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

výkonu této pravomoci dodržovat právo Společenství [35]. To zahrnuje povinnost dodržovat článek 43 ES, který zakazuje omezení při zřizování zastoupení, poboček nebo dceřiných společností státními příslušníky jednoho členského státu usazenými na území jiného členského státu.

38. Ve svém stanovisku k věci Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation [36] jsem konstatoval, že k porušení článku 43 ES dochází v případě, kdy rozdílné zacházení uplatňované dotčeným členským státem s daňovými subjekty není přímým a logickým důsledkem skutečnosti, že v současné fázi vývoje práva Společenství mohou v situacích s mezinárodním prvkem platit jiné daňové povinnosti subjektů než v čistě vnitrostátních situacích. Jinými slovy, článek 43 ES zakazuje omezení svobody usazování, která jdou nad rámec toho, co nezbytně vyplývá z toho, že daňové systémy mají vnitrostátní povahu, ledaže by taková omezení byla odůvodněná a přiměřená [37].

39. To znamená, že k tomu, aby se na nevýhodné daňové zacházení vztahoval článek 43 ES, musí vycházet z přímé nebo skryté diskriminace vyplývající z právních norem jednoho státu, a nikoli pouze z rozdílů či rozdělení daňové pravomoci mezi dva či více daňových režimů členských států či z koexistence vnitrostátních daňových orgánů [38].

40. Pokud jde o členský stát, který vykonává všeobecnou daňovou pravomoc (domovský stát), ve svém stanovisku k věci Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation jsem konstatoval, že z této zásady v podstatě vyplývá, že takový stát musí zacházet s příjmy svých rezidentů ze zahraničního zdroje v souladu se způsobem rozdělení daňového základu svých rezidentů. Pokud tento daňový základ rozdělil v tom směru, že zahrnuje takové příjmy zahraničního původu – a je s nimi tedy zacházeno jako se zdanitelnými příjmy – nesmí uplatňovat diskriminaci mezi příjmy zahraničního původu a vnitrostátními příjmy [39]. Jeho právní předpisy nesmí zejména zacházet s příjmy zahraničního původu méně příznivě než s příjmy vnitrostátního původu.

41. Podstatou této předběžné otázky v zásadě je, zda je v souladu s článkem 43 ES, aby členský stát, který vykonává daňovou pravomoc domovského státu,

35 — Viz zejména rozsudek ze dne 13. prosince 2005, Marks & Spencer (C-446/03, Sb. rozh. s. I-10837, bod 29), a v něm uvedená judikatura.

36 — Viz poznámka 2.

37 — Pokud jde o podrobnější úvahy k této věci, viz body 31 až 54 mého stanoviska k věci Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, uvedené v poznámce 2.

38 — Tamtéž, bod 55.

39 — Tamtéž, bod 58.

poskytoval úlevu zamezující ekonomickému dvojímu zdanění dividend použitím metody osvobození příjmů vnitrostátního původu od daně, avšak uplatňuje metodu slevy na dani pro příjmy zahraničního původu, přičemž

1) v případě společností-rezidentů Spojeného království, které vlastní méně než 10% hlasovacích práv ve společnosti vyplácející dividendy (tento podíl budu označovat jako „portfoliovou účast"), je sleva na dani přiznána pouze z titulu srážkové daně odvedené ve státě, ze kterého dividendy pocházejí, zatímco

2) v případě společností-rezidentů Spojeného království, které přímo nebo nepřímo vlastní 10% nebo více hlasovacích práv ve společnosti vyplácející dividendy, nebo jsou dceřinými společnostmi společností, které přímo nebo nepřímo vlastní výše uvedený podíl hlasovacích práv v takové společnosti (tento podíl budu označovat jako „neportfoliovou účast"), je sleva na dani přiznána z titulu příslušné zahraniční korporační daně zaplacené ze zisků, z nichž jsou dividendy rozdělovány.

42. Pokud jde zaprvé o zahraniční neportfoliovou účast, Spojené království a Komise uplatňují, že právní předpisy Spojeného království dosahují cíle zamezení ekonomického dvojího zdanění dividend jednak ve vztahu k příjmům vnitrostátního původu a jednak ve vztahu k příjmům z dividend zahraničního původu. Tohoto cíle je však dosaženo různými prostředky: v případě příjmů vnitrostátního původu osvobozením od korporační daně příjmů z dividend obdržených akcionářem a v případě příjmů zahraničního původu poskytnutím slevy na dani ve výši zahraniční korporační daně zaplacené ze zisků tvořených dividendami.

43. Volba, zda a jak poskytnout úlevu zamezující ekonomickému dvojímu zdanění dividend, přísluší v zásadě výlučně členským státům, které mohou rozhodnout, zda použijí klasický systém (neposkytnutí žádné úlevy zamezující ekonomickému dvojímu zdanění), „schedular system", systém osvobození od daně nebo systém zápočtu (úleva zcela nebo částečně zamezující ekonomickému dvojímu zdanění). Pokud jsou výše uvedené systémy uplatňovány stejným způsobem jednak pro příjmy z dividend zahraničního původu a jednak pro příjmy vnitrostátního původu, je každý z těchto systémů plně slučitelný s článkem 43 ES [40].

44. V zásadě je tak například naprosto přípustné používat metodu zamezení dvojího zdanění založenou na poskytování slevy na dani způsobem slučitelným s článkem 43 ES.

40 — Viz rovněž zejména článek 4 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech, uvedené v poznámce 3, který stanoví, že stát, ve kterém je rezidentem mateřská společnost, která obdrží rozdělované zisky, může použít metodu osvobození od daně nebo metodu slevy na dani, pokud jde o zdanění dividend.

Příkladem je řešení popsané Soudním dvorem ve věci Manninen [41], která se týkala finských právních předpisů, na jejichž základě Finsko poskytovalo finským akcionářům slevu na dani, již bylo možné v plné výši započíst na finskou korporační daň odvedenou ze zisků rozdělovaných ve formě dividend, avšak neposkytovalo žádnou slevu na dani z titulu zahraniční korporační daně odvedené ze zisků zahraničního původu rozdělovaných ve formě dividend. Soudní dvůr určil, že článek 56 ES ukládá Finsku povinnost uplatňovat tuto slevu na dani také z titulu korporační daně odvedené z dividend pocházejících z jiného členského státu (Švédsko), a konstatoval, že v rámci finského systému, pokud finský daňový poplatník investuje kapitál do švédské společnosti, nemá možnost vyhnout se dvojímu zdanění zisků rozdělovaných společností, do které byla investice vložena [42]. Poskytnutí slevy na dani ve vztahu k dividendám pocházejícím ze Švédska by naopak vedlo k zamezení dvojího zdanění těchto dividend stejným způsobem jako u zisků vnitrostátního původu [43].

45. Je samozřejmě pravda, že uplatnění režimu slevy na dani ve Spojeném království za účelem zamezení ekonomickému dvojímu zdanění dividend zahraničního původu v případě, kdy příslušná sazba zahraniční korporační daně odvedené ze zisků společnosti byla vyšší než sazba korporační daně ve Spojeném království, by vedlo k vyššímu daňovému zatížení těchto dividend zahraničního původu než dividend pocházejících ze Spojeného království (neboť Spojené království poskytuje slevu na dani pouze do výše korporační daně Spojeného království, a nikoli v plné výši zaplacené zahraniční korporační daně). Ačkoli na jedné straně může být takový režim považován za „omezení" investic do zahraničních dceřiných společností ve srovnání s dceřinými společnostmi-rezidenty Spojeného království, jedná se o dobrý příklad omezení, které vyplývá výlučně z rozdílů mezi vnitrostátními daňovými systémy, na které se článek 43 ES nevztahuje [44]. Podobně daňovým poplatníkům, kteří obdrží dividendy zahraničního původu, sice může být v rámci režimu slevy na dani uložena povinnost vyhovět dalším formalitám směřujícím k prokázání výše zaplacené zahraniční korporační daně za účelem získání nároku na slevu na dani, jedná se nicméně o „kvaziomezení", jež nutně vyplývá ze současné vnitrostátní povahy daňových správ [45].

46. Závěrem lze konstatovat, že článek 43 ES v zásadě nebrání použití systému slevy na dani za účelem zamezení ekonomickému dvojímu zdanění.

41 — Uvedený v poznámce 33.

42 — Rozsudek Manninen, uvedený v poznámce 33, bod 36.

43 — Tamtéž, bod 48.

44 — Viz mé stanovisko k věci Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, uvedené v poznámce 2, body 43 a násl.

45 — Viz rovněž stanovisko generální advokátky Kokott k věci Manninen, uvedené v poznámce 33, bod 74.

47. Podstatou dotčené předběžné otázky ovšem je, zda článek 43 ES umožňuje členskému státu uplatňovat systém osvobození dividend vnitrostátního původu od daně a systém slevy na dani ve vztahu k dividendám zahraničního původu. Odpověď na tuto otázku závisí na tom, zda tento rozdíl vede k tomu, že Spojené království zachází méně příznivě s dividendami zahraničního původu ve srovnání s dividendami vnitrostátního původu.

48. V této souvislosti Spojené království a Komise tvrdí, že ve vnitrostátním kontextu je účinek systémů osvobození od daně a slevy na dani zamezujících ekonomickému dvojímu zdanění totožný. Uplatňování režimu slevy na dani, pokud jde o příjmy vnitrostátního původu, by však vedlo ke vzniku zbytečných dalších administrativních nákladů, přičemž systém osvobození od daně, který vede ke stejným výsledkům, je mnohem jednodušší a méně nákladný. Stejný je i účinek režimu platného pro dividendy vnitrostátního původu (osvobození od daně) a pro dividendy zahraničního původu (sleva na dani): v obou případech je zamezeno ekonomickému dvojímu zdanění.

49. Žalobkyně v původním řízení s tímto závěrem nesouhlasí. Tvrdí, že rozdíl mezi osvobozením od daně a slevou na dani vzniká v případech, kdy z titulu konkrétního osvobození od daně a zvýhodnění uplatňovaného ve Spojeném království pro účely korporační daně (například z titulu investic do výzkumu a vývoje) rozdělující dceřiná společnost-rezident Spojeného království ve skutečnosti zaplatila nižší sazbu korporační daně, než je sazba obvyklá ve Spojeném království. V rámci režimu osvobození od daně „přechází" toto osvobození od daně a daňové zvýhodnění na mateřskou společnost, která dividendy obdržela, takže rozdělované dividendy tedy výsledně podléhají nižší sazbě daně, než je obvyklá sazba korporační daně ve Spojeném království. V rámci režimu slevy na dani uplatňovaného ve vnitrostátním kontextu by ovšem v případech, kdy zisky původně podléhaly na základě osvobození od daně a daňových úlev nižší sazbě korporační daně, byla taková sazba „navýšena" na úroveň obvyklé sazby korporační daně Spojeného království při rozdělení dividend mateřské společnosti[46]. Obdobně, pokud jde o dividendy zahraničního původu, účinkem režimu slevy na dani je, že Spojené království ve všech případech navyšuje skutečně zaplacenou zahraniční korporační daň na úroveň obvyklé sazby ve Spojeném království, bez přihlédnutí k úlevám z příslušné korporační daně poskytnutým dceřiné společnosti.

50. Uplatňování režimu slevy na dani Spojeným královstvím za účelem zamezení ekonomickému dvojímu zdanění dividend zahraničního původu má tedy patrně v některých případech méně příznivé účinky než samotný režim osvobození od daně uplatňovaný pro dividendy vnitrostátního

46 — Viz obdobně způsob, jakým byla v rámci finského systému slevy na dani ve vnitrostátním kontextu navýšena daň skutečně zaplacená z rozdělovaných zisků na 29%, tedy obvyklou sazbu finské korporační daně (rozdíl nesla rozdělující společnost); rozsudek Manninen, uvedený v poznámce 33, bod 11.

původu. Zatímco v rámci režimu osvobození od daně může být zvýhodnění vyplývající z osvobození od daně a daňových úlev s ohledem na příslušnou korporační daň přeneseno na mateřskou společnost, která obdrží dividendy, v rámci režimu slevy na dani, nelze tato zvýhodnění přenášet, neboť daň odváděná z dividend je navýšena na obvyklou sazbu korporační daně Spojeného království. V takových případech lze mít za to, že výsledkem je uplatnění jiné (nižší) sazby daně Spojeným královstvím pro dividendy vnitrostátního původu než pro dividendy zahraničního původu.

51. Další otázkou je, zda je takové diskriminační zacházení odůvodněné. V této souvislosti Spojené království ve svém vyjádření tvrdí, že jakékoli omezení může být odůvodněné z důvodu daňové soudržnosti. Argumentuje, dovolávajíc se rozsudku Manninen, že účinkem režimu uplatňovaného Spojeným královstvím je zamezení ekonomickému dvojímu zdanění s ohledem na dividendy zahraničního původu a vnitrostátního původu. Soudržnost je tak zachována i v případě přítomnosti mezinárodního prvku, neboť mateřská společnost, která obdrží dividendy, získává slevu na dani z titulu veškerých zahraničních daní odvedených ze zisků, z kterých dividendy pocházejí. Argumenty Spojeného království sice jistě naznačují, jak jsem uvedl výše, že uplatňování režimu slevy na dani může být v zásadě zcela v souladu s článkem 43 ES, nevyplývá z nich ovšem odůvodnění výše popsaného možného rozdílného zacházení mezi příjmy zahraničního původu a příjmy vnitrostátního původu, pokud jde o možnost přenesení zvýhodnění z titulu úlev na příslušné dani na mateřské společnosti, které obdržely dividendy.

52. Při neexistenci mechanismu, který by umožňoval zohlednit takové úlevy na dani podobným způsobem pro dividendy zahraničního původu jako pro dividendy vnitrostátního původu, jehož existence nebyla ostatně v projednávané věci uplatňována, mám tedy za to, že daňové předpisy Spojeného království týkající se neportfoliových dividend porušují článek 43 ES.

53. Pokud jde o zahraniční portfoliové účasti, u kterých byla sleva poskytována pouze z titulu zahraniční srážkové daně odvedené ze zahraničních dividend, je úprava Spojeného království jasně diskriminační. Zatímco korporační daň Spojeného království nebyla vybírána z dividend, které obdržely společnosti-rezidenti Spojeného království z titulu portfoliové účasti v jiné společnosti-rezidentovi, tato korporační daň byla odváděna z dividend obdržených na základě takové účasti ve společnosti, jež byla rezidentem v jiném členském státě, přičemž sleva na dani byla poskytována pouze z titulu zahraniční srážkové daně (a nikoli příslušné zahraniční korporační daně). Jinými slovy se Spojené království rozhodlo při výkonu své

pravomoci v plném rozsahu zamezit ekonomickému dvojímu zdanění dividend pocházejících z portfoliové účasti ve společnosti-rezidentovi Spojeného království, aniž by tak učinilo pro dividendy pocházející ze zahraniční portfoliové účasti. Tento postup zjevně zakládá méně příznivé zacházení s příjmy zahraničního původu spadajícími do jeho daňové pravomoci než s rovnocennými příjmy vnitrostátního původu.

54. Ve svém písemném a ústním vyjádření se Spojené království pokusilo odůvodnit tento postup tvrzením, že by bylo nepřiměřeně nákladné a složité vykonávat správu a kontrolu slev na dani z titulu příslušné zahraniční daně s ohledem na účasti menšího rozsahu, přičemž taková složitost by vedla k prodlevám a právní nejistotě daňových poplatníků.

55. O správnosti tohoto argumentu nejsem přesvědčen. Je sice pravda, že poskytování slev na dani ve vztahu k dividendám ze zahraničních portfoliových účastí by vedlo k další administrativní zátěži pro orgány Spojeného království, mám však za to, že tato zátěž není nepřiměřená s ohledem na výhody vyplývající ze zamezení ekonomického dvojího zdanění ve prospěch relevantních akcionářů-právnických osob, jež jsou rezidenty Spojeného království. V této souvislosti odkazuji na rozsudek Manninen, kde Soudní dvůr rozhodl, že článek 56 ES ukládá Finsku povinnost uplatňovat slevu na dani také z titulu korporační daně odvedené z dividend pocházejících ze Švédska, a odmítl argumenty založené na možných obtížích pro daňové poplatníky či daňovou správu spojených se získáním potřebných informací o korporační dani zaplacené v jiném členském státě [47]. I když Soudní dvůr konstatoval, že výpočet slevy na dani poskytované akcionáři, který je rezidentem Finska a který obdrží dividendy od společnosti usazené v jiném členském státě, musí zohledňovat daň skutečně zaplacenou takovou společností a že taková daň vyplývá z obecných pravidel upravujících výpočet daňového základu a ze sazby korporační daně v tomto posledně uvedeném členském státě, „případné obtíže, pokud jde o určení skutečně uhrazené daně, nemohou v žádném případě odůvodnit překážku volnému pohybu kapitálu, jako je překážka plynoucí z právní úpravy dotčené v původním řízení“ [48]. Přesně stejné úvahy jsou použitelné v projednávané věci. Upozorňuji, že Spojené království by v každém případě mělo možnost osvobození takového příjmu z dividend od korporační daně Spojeného království (jako je tomu u příjmu z dividend z portfoliové účasti ve Spojeném království), pokud by mělo v úmyslu předejít další administrativní zátěži.

56. Z těchto důvodů je namístě odpovědět na první otázku v tom směru, že články

47 — Pokud jde o tyto argumenty, viz bod 77 stanoviska generální advokátky Kokott k věci Manninen, uvedené v poznámce 33.

48 — Rozsudek Manninen, uvedený v poznámce 33, bod 54.

43 ES a 56 ES brání tomu, aby členský stát ponechal v platnosti a používal taková opatření, jaká jsou dotčena v projednávané věci, která osvobozují od korporační daně dividendy obdržené společností-rezidentem tohoto členského státu vyplacené jinými společnostmi-rezidenty a která podrobují dividendy obdržené společností-rezidentem vyplacené společnostmi-rezidenty jiných členských států 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.

C – *Ke druhé a třetí otázce*

57. Podstatou druhé otázky vnitrostátního soudu je, zda v případě, že v členském státě existuje systém, který za určitých okolností ukládá platbu ACT 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.

58. Podstatou třetí otázky vnitrostátního soudu je, zda brání tato ustanovení práva Společenství 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,

1) která ale neupravují žádnou formu započtu 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

2) 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.

59. Druhá otázka se tedy týká aspektu dotčeného režimu Spojeného království, v jehož rámci

1) akcionáři-právnické osoby Spojeného království, kteří obdrží dividendy od společností-rezidentů, které zaplatily ACT při rozdělení těchto dividend, získali slevu na dani ve výši ACT zaplacené rozdělující společností, takže ACT byla odvedena pouze jednou z dividend rozdělovaných prostřednictvím členů skupiny společností-rezidentů Spojeného království, a

2) akcionáři-právnické osoby Spojeného království, kteří obdrží dividendy od společností-nerezidentů, takovou slevu na dani nezískali, a byli tedy povinni zaplatit ACT z vyplaceného podílu na zisku v plné výši. Třetí otázka se týká skutečnosti, že zahraniční korporační daň zaplacená z přijatých dividend nemohla být započtena na ACT, nýbrž jen na MCT. Vzhledem k tomu, že zaplacenou ACT bylo možno dále započíst jen na MCT, v případě společností s vysokými příjmy zahraničního původu mohla být zaplacená částka ACT vyšší než částka příslušné úlevy (zaplacená ACT tedy nemohla být započtena na MCT dlužnou společností v daném účetním období: jednalo se o takzvaný „přeplatek ACT"). Existovaly sice možnosti, jak nakonec získat úlevu z titulu takového přeplatku ACT (například převedením do předcházejících nebo následujících období za účelem započtení na MCT za jiná období nebo jejím převedením na dceřiné společnosti-rezidenty Spojeného království), tato ustanovení se ovšem nevztahovala na všechny společnosti.

60. Vzhledem k tomu, že uvedené dvě otázky se týkají vedlejších aspektů režimu Spojeného království uplatňovaného ve vnitrostátním kontextu, mám za to, že je namístě je posuzovat společně.

1. Slučitelnost s článkem 43 ES (a článkem 56 ES)

61. Jak je uvedeno výše, článek 43 ES brání tomu, aby Spojené království, pokud rozdělilo daňový základ tak, aby zahrnoval příjmy zahraničního původu, uplatňovalo diskriminaci ve vztahu mezi příjmy zahraničního původu a vnitrostátního původu [49]. Podle ustálené judikatury Soudního dvora

49 — Viz mé stanovisko k věci Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, uvedené v poznámce 2, bod 58.

taková diskriminace spočívá v uplatňování různých pravidel ve srovnatelných situacích nebo uplatňování stejného pravidla v různých situacích [50].

62. Otázkou v projednávané věci je, zda Spojené království tím, že poskytuje slevu na dani akcionářům-společnostem, kteří jsou rezidenty Spojeného království v případech, kdy byla zaplacena ACT z rozdělovaných zisků, a stanoví, že taková ACT může být započtena pouze na MCT, zachází různě se společnostmi, které jsou ve srovnatelných situacích.

63. Uplatňované rozdílné zacházení nastává při srovnání akcionářů-právnických osob Spojeného království, kteří obdrží dividendy, ze kterých byla zaplacena ACT (nárok na slevu na korporační dani z titulu již zaplacené ACT ze zisků, možnost započtení zaplacené ACT na dlužnou MCT), a akcionářů-právnických osob Spojeného království, kteří obdrží dividendy, ze kterých byla odvedena pouze zahraniční korporační daň (neexistence nároku na slevu na korporační dani, neboť ze zisků nebyla zaplacena ACT, nemožnost započtení zaplacené ACT na dlužnou zahraniční korporační daň). První otázkou tedy je, zda tyto dvě kategorie společností jsou ve srovnatelných situacích.

64. Spojené království tvrdí, že tomu tak není. Pokud jde o slevu na korporační dani, Spojené království uplatňuje, že taková sleva je poskytována pouze s ohledem na rozdělované zisky, ze kterých již byla zaplacena ACT, a nikoli s ohledem na rozdělované zisky, ze kterých ACT odvedena nebyla. Společnosti, které obdržely zisky, ze kterých byla zaplacena ACT, a společnosti, které obdržely zisky, ze kterých nebyla ACT odvedena, nejsou ve srovnatelných situacích. Je pravda, že jelikož společnosti-nerezidenti nehradí ACT při rozdělování zisků, dividendy, které rozdělují, nejsou způsobilé k této slevě na korporační dani. Poskytnutí slevy ovšem není podmíněno „usazením" rozdělující společnosti ve Spojeném království: jedinou podmínkou je, že z rozdělovaných zisků již musí být odvedena ACT. Dále, pokud jde o pravidlo, že ACT může být započtena pouze na MCT, Spojené království tvrdí, že to nediskriminuje společnosti, které obdrží zisky zahraničního původu: ve všech případech mohou akcionáři-právnické osoby Spojeného království započíst ACT na MCT přesně stejným způsobem.

65. Odpověď na tento argument vyžaduje posouzení vztahu mezi zahraniční korpo-

50 — Viz například rozsudek ze dne 29. dubna 1999, Royal Bank of Scotland (C-311/97, Recueil, s. I-2651, bod 26), a v něm uvedená judikatura.

ční daní zaplacenou ze zisků společností-nerezidentů, standardní korporační daní Spojeného království („MCT“) zaplacenou ze zisků pocházejících ze Spojeného království a ACT zaplacenou z rozdělovaných zisků společností-rezidentů Spojeného království.

66. V této souvislosti je namístě připomenout rozsudek Soudního dvora ve věci Metallgesellschaft a další [51], která se týkala slučitelnosti režimu Spojeného království, v jehož rámci společnosti-rezidenti Spojeného království měly možnost rozdělit dividendy své mateřské společnosti, aniž by musely zaplatit ACT, pokud jejich mateřská společnost byla rezidentem Spojeného království, avšak takovou možnost neměly v případě, že jejich mateřská společnost byla rezidentem jiného členského státu (systém „skupinového osvobození od daně“). Vláda Spojeného království uplatňovala, že neposkytnutí takového zvýhodnění mateřským společnostem-nerezidentům je odůvodněné, a tvrdila, mimo jiné, že situace dceřiných společností-rezidentů mateřských společností-rezidentů není srovnatelná se situací dceřiných společností-rezidentů mateřských společností-nerezidentů. Tvrdila zejména, že zatímco v prvním případě byla platba ACT pouze odložena poskytnutím skupinového osvobození od daně (mateřská společnost-rezident Spojeného království tedy byla sama povinna zaplatit ACT při rozdělení zisků), ve druhém případě by přiznání skupinového osvobození od daně znamenalo, že by ACT nebyla zaplacena vůbec [52].

51 — Viz poznámka 12.

52 — Rozsudek Metallgesellschaft a další, uvedený v poznámce 12, body 46 až 48.

67. Soudní dvůr uvedený argument odmítl a konstatoval, že

„52 Zaprvé, jelikož ACT není v žádném smyslu daní z dividend, nýbrž zálohou na korporační daň, je nesprávné předpokládat, že budou-li dceřiné společnosti-rezidenti mateřských společností-nerezidentů mít možnost využít skupinového zdanění příjmů, budou se tak moci vyhnout zaplacení jakékoli daně ve Spojeném království ze zisků rozdělovaných formou dividend.

53 Část korporační daně, kterou dceřiná společnost-rezident nemusí zaplatit jako zálohu, vyplácí-li dividendy své mateřské společnosti v rámci režimu skupinového zdanění příjmů, je v zásadě uhrazena v okamžiku, kdy se stane splatnou MCT, kterou dluží dceřiná společnost. Je třeba připomenout, že dceřiná společnost-rezident společnosti usazené v jiném členském státě má povinnost zaplatit ve Spojeném království MCT ze svých zisků stejným způsobem, jako dceřiná společnost-rezident mateřské společnosti-rezidenta.

[...]

55 Zadruhé skutečnost, že mateřská společnost-nerezident nebude, na rozdíl od mateřské společnosti-rezidenta, povinna zaplatit ACT, jestliže dále sama rozděluje dividendy, nemůže odůvodnit odmítnutí poskytnout dceřiné společnosti-rezidentovi mateřské společnosti-nerezidenta možnost osvobození od platby ACT při výplatě dividend mateřské společnosti.

56 Skutečnost, že mateřská společnost-nerezident není povinna platit ACT, lze přičítat tomu, že nepodléhá korporační dani ve Spojeném království, neboť podléhá této dani ve státě, ve kterém je usazena. Je tedy logické, aby společnost nemusela platit zálohu na daň, kterou nebude povinna odvést [53].“

68. Z těchto úvah, se kterými souhlasím, vyplývá, že ACT je pro účely projednávané věci třeba považovat za zálohu na korporační daň Spojeného království. Je pravda, jak upozorňuje Spojené království, že ACT vykazuje určité odlišnosti od „standardní“ korporační daně. ACT je zejména placena jen tehdy a pokud společnost rozděluje dividendy, vyměřuje se podle výše dividend a nepodléhá osvobození od daně použitelné pro MCT. Mám však za to, že tyto rozdíly logicky vyplývají ze skutečnosti, že ACT je, s ohledem na její povahu a jak naznačuje její název, odváděna jako záloha na „standardní“ korporační daň Spojeného království (MCT). V rámci systému Spojeného království tedy ACT zaplacená při rozdělení dividend může být následně započtena na MCT dlužnou společností z jejích zisků za relevantní účetní období, i když jen do určité výše.

69. Akcionáři-právnické osoby Spojeného království, kteří obdrží dividendy, ze kterých byla zaplacena ACT, a akcionáři-právnické osoby Spojeného království, kteří obdrží dividendy, ze kterých byla zaplacena pouze zahraniční korporační daň, jsou tedy v zásadě ve srovnatelných situacích. To vyplývá ze skutečnosti, že stejně jako jsou rozdělující společnosti-rezidenti Spojeného království, jež se nacházejí v počáteční fázi řetězce, v zásadě zdaňovány korporační daní Spojeného království, včetně ACT odváděné při výplatě dividend, jsou rozdělující společnosti-nerezidenti v zásadě zdaňovány korporační daní ve státě, jehož jsou rezidentem.

70. Další otázkou je, zda na základě dotčených právních předpisů Spojeného království bylo s akcionáři-právnickými osobami, kteří obdrží zisky rozdělené od společností-nerezidentů, zacházeno méně příznivě než s akcionáři-právnickými osobami, kteří

53 — Rozsudek Metallgesellschaft a další, uvedený v poznámce 12, body 52, 53, 55 a 56.

obdrží zisky rozdělované od společností-rezidentů Spojeného království.

71. Zatímco prvně jmenované společnosti měly povinnost odvést ACT při dalším rozdělení obdržených dividend, posledně jmenované společnosti byly ve skutečnosti osvobozeny (prostřednictvím slevy na dani) od ACT v rozsahu, ve kterém již byla ACT zaplacena při prvním rozdělení. Dále, ACT zaplacená v každém jednotlivém případě mohla být započtena pouze na MCT, a nikoli na zahraniční korporační daň zaplacenou z rozdělovaných zisků.

72. Mám za to, že se zjevně jedná o méně příznivé zacházení s dividendami zahraničního původu.

73. Cílem a účinkem režimu Spojeného království používaného ve vnitrostátním kontextu bylo zajistit úplné zamezení ekonomickému dvojímu zdanění rozdělovaných zisků na úrovni společností. Vzhledem k přiznání slevy na korporační dani byla ACT placena pouze jednou v rámci „řetězce" vyplácení dividend. ACT zaplacená v průběhu účetního období mohla být dále s určitým omezením započtena na MCT. Pro ACT, pro niž nebylo možno získat úlevu v daném účetním období (takzvaný „přeplatek" ACT), bylo možné případně získat úlevu některými jinými metodami, například převedením do předcházejících nebo následujících období za účelem započtení na MCT v jiných obdobích nebo jejím převedením na dceřiné společnosti-rezidenty Spojeného království.

74. Systém Spojeného království naopak na úrovni společností nezajišťoval úplné zamezení ekonomickému dvojímu zdanění dividend zahraničního původu. To mohlo vyplývat ze společného účinku těchto skutečností:

1) ACT byla vybírána v plné výši z dále rozdělovaných zisků zahraničního původu (jak je uvedeno ve druhé předběžné otázce), avšak

2) dlužnou ACT nebylo možno započíst na zaplacenou zahraniční korporační daň [jak je uvedeno ve třetí předběžné otázce písm. a)], a

3) přiznaná úleva zamezující dvojímu zdanění v souvislosti s již zaplacenou zahraniční korporační daní (u neportfoliových účastí) snižovala dlužnou korporační daň, na kterou bylo možno tuto ACT započíst [jak je uvedeno ve třetí otázce písm. b)].

75. V rozsahu, ve kterém nebyla poskytnuta úplná úleva zamezující ekonomickému dvojímu zdanění v případě dividend zahraničního původu způsobem rovnocenným jako v případě vnitrostátních dividend, byl tedy systém Spojeného království diskriminační, ledaže by Spojené království mohlo prokázat, že takové rozdílné zacházení bylo odůvodněné a přiměřené. Soudní dvůr určil, že pokud se domovský stát rozhodne poskytnout úlevu zamezující ekonomickému dvojímu zdanění dividend svých rezidentů, musí tento stát poskytnout stejnou úlevu v souvislosti s dividendami zahraničního původu jako v souvislosti s vnitrostátními dividendami a musí za tímto účelem zohlednit zaplacenou zahraniční korporační daň [54].

76. Je namístě připomenout, že vzhledem k tomu, že ekonomické dvojí zdanění je výsledkem kombinace pravidel, posouzení možnosti skutečného dosažení úplného zamezení ekonomickému dvojímu zdanění dividend zahraničního původu může být složité. Tato otázka je konkrétněji zmíněna v šesté až deváté otázce. V rozboru uvedených otázek je uvedeno, že příslušní vnitrostátnímu soudu posoudit, jak mělo být v praxi napraveno porušení zákazu diskriminace ze strany Spojeného království, s tím, že tato náprava měla být přiměřená a účinná s ohledem na obnovení rovného zacházení zaručeného články 43 ES a 56 ES.

77. Chtěl bych ovšem doplnit, že pokud bylo možné poskytnout rovnocennou úplnou úlevu zamezující ekonomickému dvojímu zdanění pro dividendy zahraničního původu a vnitrostátního původu, Spojené království mohlo v zásadě požadovat zaplacení jakékoli zbývající dlužné tuzemské „korporační daně“ ze zisků zahraničního původu předem při rozdělení zisků (tedy jako ACT). Mám za to, že tento závěr vyplývá ze skutečnosti, že Spojené království může svobodně zvolit způsob uspořádání svého daňového systému, pokud tento systém uplatňuje nediskriminačním způsobem pro příjmy vnitrostátního původu i pro příjmy zahraničního původu. Stejně jako Spojené království ukládalo povinnost zaplatit zálohu na tuzemskou „korporační daň“ z rozdělovaných zisků vnitrostátního původu, mohlo tedy v zásadě požadovat zaplacení zálohy na zbývající dlužnou daň z rozdělovaných zisků zahraničního původu po uplatnění úlevy zamezující ekonomickému dvojímu zdanění.

78. Tento závěr není dotčen argumentem Spojeného království, že přeplatek na ACT,

54 — Viz mé stanovisko k věci Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, uvedené v poznámce 2, bod 58, a v něm uvedené rozsudky [zejména rozsudek Manninen, uvedený v poznámce 33; rozsudek Verkooijen, uvedený v poznámce 33, a rozsudek ze dne 15. července 2004, Lenz (C-315/02, Sb. rozh. 2004, s. I-7063)].

na který se nevztahuje taková úleva, může vzniknout i ve vnitrostátních situacích, zejména pokud ACT zaplacená akcionářem-rezidentem Spojeného království přesahuje výši tuzemské MCT dlužné takovým akcionářem (například, pokud společnost-rezident Spojeného království využila významných osvobození a úlev od MCT). V takovém případě si systém Spojeného království ponechává svůj účel spočívající v plném zamezení ekonomickému dvojímu zdanění vnitrostátních dividend.

79. Nemohu přijmout ani argument vlády Spojeného království, že jakékoli rozdílné zacházení mezi akcionáři, kteří obdrží dividendy zahraničního původu a tuzemského původu, je odůvodněné nutností zaručit daňovou soudržnost daňového systému Spojeného království. Vláda Spojeného království tvrdí, že toto odůvodnění vyplývá z přímé souvislosti mezi daňovým zvýhodněním akcionáře-právnické osoby, jenž je rezidentem Spojeného království (zvýhodnění spočívající ve slevě na dani z titulu ACT již zaplacené z rozdělovaných zisků), a započtením dlužné daně (ACT splatná rozdělující společnosti při rozdělení). Jak ovšem bylo uvedeno výše, rozdělující společnosti-nerezidenti nejsou sice povinny platit ACT, avšak jsou povinny zaplatit zahraniční korporační daň z rozdělovaných zisků. Stejně jako je poskytována úleva zamezující ekonomickému dvojímu zdanění pro rozdělované zisky pocházející ze Spojeného království, je tedy třeba poskytnout takovou úlevu i pro rozdělované zisky zahraničního původu. Z tohoto důvodu je tento argument třeba odmítnout [55].

2. Slučitelnost se směrnicí o mateřských a dceřiných společnostech

80. Vnitrostátní soud se rovněž dotazuje, zda ustanovení omezující poskytování slevy na dani na akcionáře-právnické osoby, kteří obdrží dividendy, ze kterých již byla odvedena ACT a omezující možnost započtení ACT na MCT, jsou v rozporu s čl. 4 odst. 1 nebo článkem 6 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech, jejichž plné znění je uvedeno výše.

55 — Na okraj bych chtěl uvést, že v případech, kdy systém Spojeného království vedl ke vzniku přeplatku ACT, existovala možnost „využít" tuto ACT převedením zbývající slevy na ACT na dceřiné společnosti-rezidenty Spojeného království (které ji mohly započíst na svou vlastní dlužnou MCT). Komise uvedla, že omezení takové možnosti započtení jako takové ve vztahu k dceřiným společnostem-rezidentům Spojeného království by bylo patrně diskriminační: v rozsahu, v němž měly dceřiné společnosti-rezidenti Spojeného království povinnost zaplatit MCT, nevidím žádný důvod, proč by neměly mít rovněž možnost „využít" přeplatek ACT své mateřské společnosti. Vzhledem k tomu, že slučitelnost tohoto ustanovení s právem Společenství nebyla výslovně předmětem předběžné otázky vnitrostátního soudu, není však nutné se tímto aspektem dále zabývat.

81. Úvodem je třeba připomenout, že tato otázka se vztahuje pouze na dividendy spadající do rozsahu věcné a časové působnosti směrnice o mateřských a dceřiných společnostech, tedy na dividendy vyplácené mezi dceřinou a mateřskou společností dle definice vymezené v uvedené směrnici po 1. lednu 1992.

82. Článek 4 odst. 1 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech stanoví, že obdrží-li mateřská společnost od své dceřiné společnosti, která je rezidentem jiného členského státu, rozdělené zisky, stát mateřské společnosti buď upustí od zdanění těchto zisků nebo umožní mateřské společnosti odečíst od daně korporační (a případně srážkovou) daň již zaplacenou ze zisků ve státě dceřiné společnosti.

83. Mám za to, že při rozboru slučitelnosti právních předpisů Spojeného království s tímto ustanovením, pokud jde o dividendy spadající do rozsahu věcné působnosti směrnice o mateřských a dceřiných společnostech [56], vznikají zhruba podobné otázky jako ty, které byly právě posuzovány s ohledem na články 43 ES a 56 ES. Je ovšem namístě uvést, že povinnost uložená Spojenému království čl. 4 odst. 1 je užší než povinnost uložená články 43 ES a 56 ES: zatímco posledně jmenované články stanoví zákaz diskriminace mezi příjmy zahraničního původu a vnitrostátního původu, prvně jmenované ustanovení vyžaduje pouze, aby stát mateřské společnosti poskytl slevu na dani z titulu korporační daně již zaplacené z rozdělovaných dividend, a to do výše odpovídající tuzemské dani, nebo upustil od zdanění takových dividend.

84. Vzhledem k tomu, že v projednávané věci Spojené království zvolilo k zamezení dvojího zdanění metodu slevy na dani, má podle čl. 4 odst. 1 povinnost poskytnout slevu do výše odpovídající tuzemské daně z titulu zahraniční korporační daně zaplacené dceřinou společností-nerezidentem ze zisků rozdělovaných její mateřské společnosti-rezidentovi Spojeného království. Vzhledem k tomu, že z výše uvedených důvodů je namístě ACT pro účely projednávané věci považovat za zálohu na korporační daň Spojeného království (ačkoli je odváděna v okamžiku, kdy k rozdělení zisků dochází), je třeba mít za to, že společně s MCT tvoří tuzemskou daň ve Spojeném království „odpovídající" zaplacené zahraniční korporační dani ve smyslu čl. 4 odst. 1 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech. Mám za to, že podstatou povinnosti stanovené v uvedeném článku je zajistit, aby ve státu mateřské společnosti nedocházelo k ekonomickému dvojímu zdanění po odvedení korporační daně a případně srážkové daně ze zisků rozdělovaných dceřinou společností ve státu takové dceřiné společnosti.

56 — Mateřské společnosti, které drží na základním kapitálu některé společnosti jiného členského státu podíl nejméně 25%, přičemž obě společnosti splňují podmínky stanovené v článku 2 směrnice (viz článek 3 směrnice).

Povinností vyplývající pro Spojené království z tohoto článku je tedy stejně jako v případě článků 43 ES a 56 ES zajistit, aby byla poskytnuta úleva zamezující ekonomickému dvojímu zdanění takto rozdělovaných zisků. Takový výklad je v souladu s cílem směrnice, kterým je zavést „daňová pravidla neutrální z hlediska hospodářské soutěže" s ohledem na skupiny společností [57].

85. Vláda Spojeného království toto stanovisko popírá, když tvrdí, že čl. 4 odst. 1 se týká pouze daní odváděných při obdržení zisků rozdělovaných mateřské společnosti její dceřinou společností, a nikoli takové daně, jako je ACT, jež je ukládána pouze tehdy a pokud jsou rozdělovány zisky, a nelze ji tedy považovat za daň ze zisků rozdělovaných dceřinou společností. Tento argument nemohu přijmout, opět s ohledem na cíl čl. 4 odst. 1, kterým je zamezit dvojímu zdanění ve státě mateřské společnosti. Restriktivní výklad uvedeného článku navrhovaný vládou Spojeného království by při použití na předmětnou situaci ohrozil dosažení tohoto cíle.

86. Z tohoto důvodu, pokud režim Spojeného království neumožňoval poskytnutí slevy na dani z titulu již uhrazené zahraniční korporační daně z dividend obdržených od zahraničních dceřiných společností nejen ve vztahu k MCT, ale i k zaplacené ACT, byl v rozporu s čl. 4 odst. 1 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech.

87. Vnitrostátní soud rovněž vznáší otázku slučitelnosti s článkem 6 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech, který zakazuje státu mateřské společnosti vybírat srážkovou daň ze zisků, které tato společnost obdrží od své dceřiné společnosti.

88. K posouzení této otázky je namístě připomenout definici pojmu „srážková daň" ve směrnici o mateřských a dceřiných společnostech. V tomto ohledu Soudní dvůr určil, že uvedený pojem není omezen na určité konkrétní druhy vnitrostátního zdanění: „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" [58]. V rámci čl. 5 odst. 1 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech (zákaz vybírat srážkovou daň ve státě dceřiné společnosti při rozdělení zisků mateřským společnostem v jiném členském státě) Soudní dvůr rozhodl, že: „Srážkovou daň z rozdělovaných zisků pro účely čl. 5 odst. 1 směrnice tvoří jakékoli zdanění příjmů obdržených ve státě, ve kterém jsou

57 — Viz první bod odůvodnění směrnice o mateřských a dceřiných společnostech.

58 — Rozsudky ze dne 25. září 2003, Océ van der Grinten (C-58/01, Recueil, s. I-9809, bod 46); ze dne 8. června 2000, Epson Europe (C-375/98, Recueil, s. I-4243, bod 22), a ze dne 4. října 2001, Athinaïki Zythopoïia (C-294/99, Recueil, s. I-6797, body 26 a 27).

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.“ [59]

89. Pokud jsou uvedená kritéria použita ve vztahu k článku 6 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech (tedy pokud jde o povinnosti státu mateřské společnosti), daň uloženou státem mateřské společnosti je třeba považovat za srážkovou daň, pokud

1) je vybírána na základě výplaty dividend nebo jakéhokoli jiného výnosu z cenných papírů,

2) je základem této daně výnos z uvedených cenných papírů a

3) je osoba podléhající dani držitelem těchto cenných papírů.

90. Při použití těchto kritérií pro výběr ACT mám za to, že ACT nelze považovat za srážkovou daň ve smyslu článku 6 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech. Jak uvedla vláda Spojeného království ve svém vyjádření, ACT není odváděna při obdržení dividend rozdělovaných dceřinou společností mateřskou společností, nýbrž při dalším rozdělení těchto dividend mateřskou společností jejím akcionářům, tedy při výplatě dividend v určité pozdější fázi. Základ pro výběr ACT tedy není takové povahy, že by umožnil, aby tato daň spadala do vymezení pojmu srážkové daně [60].

91. Z tohoto důvodu mám za to, že dotčená úprava Spojeného království není v rozporu s článkem 6 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech.

3. Závěry ke druhé a třetí otázce

92. Z výše uvedených důvodů mám za to, že pokud systém Spojeného království popsaný ve druhé a třetí otázce zajišťoval na úrovni

59 — Rozsudky Océ van der Grinten, uvedený v poznámce 58, bod 47, Epson Europe, uvedený v poznámce 58, bod 23, a Athinaïki Zythopoïa, uvedený v poznámce 58, body 28 a 29.

60 — Je namístě uvést, že na předmětnou situaci se nevztahují zásady stanovené v čl. 7 odst. 1 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech, který stanoví, že výrazem „srážková daň“ 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. ACT je zjevně vybírána členským státem mateřské společnosti, nikoli dceřiné společnosti.

společnosti plnou úlevu zamezující ekonomickému dvojímu zdanění dividend vnitrostátního původu rozdělovaných akcionářům-právnickým osobám Spojeného království, avšak nezajišťoval plnou úlevu zamezující ekonomickému dvojímu zdanění dividend rozdělovaných společnostmi, jež jsou rezidenty jiných členských států, je diskriminační a je v rozporu s články 43 ES a 56 ES, a pokud jde o dividendy spadající do jeho rozsahu působnosti, je v rozporu s čl. 4 odst. 1 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech. Uvedený systém však není v rozporu s článkem 6 uvedené směrnice.

2) 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.

D – *Ke čtvrté otázce*

93. Podstatou čtvrté otázky vnitrostátního soudu je to, zda v případě, že opatření Spojeného království 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, čl. 4 odst. 1 nebo článku 6 směrnice Rady 90/435/EHS, pokud tato opatření:

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

94. Tato otázka se týká slučitelnosti ustanovení režimu „dividendy ze zahraničního příjmu“ (Foreign Income Dividend; dále jen „FID“) zavedeného Spojeným královstvím s platností od 1. července 1994 s výše uvedenými předpisy Společenství. Jak je vysvětleno výše, v rámci tohoto režimu měla společnost-rezident Spojeného království možnost před výplatou peněžní dividendy svým akcionářům rozhodnout, že tato dividenda bude kvalifikována jako dividenda ze zahraničního příjmu. Z FID se odváděla ACT, avšak pokud společnost měla zahraniční zisky započitatelné na FID, vznikl nárok na vrácení přeplatku ACT odvedené z FID. Tento přeplatek ACT bylo možné vrátit v okamžiku splatnosti MCT, tedy devět měsíců po skončení účetního období, a po započtení na jakoukoli dlužnou MCT za toto období. Akcionář, který obdržel FID, neměl nárok na slevu na dani podle čl. 231 odst. 1 ICTA, ale pokud se jednalo o fyzickou osobu, která obdržela FID, mělo se za to, že obdržela příjem, který byl v roce vyměření zdaněn nejnižší sazbou. Takovým akcionářům ovšem nebyla vrácena daň z příjmů, která byla

považována za zaplacenou, a akcionáři osvobození od daně rovněž neměli nárok na slevu na dani podobnou té, která by byla uplatněna v případě dividendy nekvalifikované jako FID.

95. Při zavádění FID bylo Spojené království vázáno stejnou povinností vyplývající z článků 43 ES a 56 ES jako v případě popsaném výše v rámci rozboru druhé a třetí otázky: tedy povinností zajišťovat rovnocenné úplné zamezení ekonomickému dvojímu zdanění pro dividendy zahraničního původu a dividendy vnitrostátního původu.

96. Pokud jde o aspekt režimu FID uvedený v první části čtvrté otázky, tato povinnost společností-rezidentů, které obdrží zahraniční dividendy, zaplatit ACT při dalším rozdělení a následně požadovat její vrácení, je v rozporu s články 43 ES a 56 ES, jelikož taková ACT vede k ekonomickému dvojímu zdanění těchto zisků zahraničního původu. Skutečnost, že společnosti-rezidenti mohly následně požadovat vrácení zaplacené ACT, je v této souvislosti zjevně bezpředmětná: obdobně se závěry Soudního dvora v rozsudku Metallgesellschaft a další [61] platí, že znevýhodnění takových společností, pokud jde o hotovostní tok, v přechodném období před vznikem nároku na vrácení, představuje méně příznivé zacházení pro účely zásady zákazu diskriminace [62].

97. Druhá část čtvrté otázky se týká aspektu režimu FID, jenž akcionářům společností-rezidentů Spojeného království, které obdržely dividendy od společností-nerezidentů, neumožňoval získat slevu na dani, na kterou by měli nárok v případě dividend rozdělovaných společností-rezidentem Spojeného království, jež sama neobdržela dividendy od společností-nerezidentů.

98. V této souvislosti, pokud se Spojené království rozhodlo zamezit ekonomickému dvojímu zdanění poskytnutím započitatelné slevy na dani pro dividendy vnitrostátního původu, je na základě článků 43 ES a 56 ES povinno zamezit dvojímu zdanění rovnocenným způsobem i pro dividendy zahraničního původu [63].

61 — Uvedený v poznámce 12.

62 — Viz rozsudek Metallgesellschaft a další, uvedený v poznámce 12, bod 44.

63 — Viz rozsudek Manninen, uvedený v poznámce 33.

99. Pokud jde o argument Spojeného království, že v rámci jeho režimu FID měli akcionáři společností-rezidentů Spojeného království, kteří obdrželi FID, ve skutečnosti možnost vyhnout se dvojímu zdanění, neboť s nimi bylo zacházeno, jako kdyby obdrželi příjem zdaněný nejnižší sazbou v roce vyměření, mám za to, že přísluší vnitrostátnímu soudu, aby v konkrétním případě posoudil, zda takové zacházení skutečně zamezovalo ekonomickému dvojímu zdanění rovnocenným způsobem jako u dividend vnitrostátního původu.

100. Jelikož režim FID nezajišťoval zamezení ekonomickému dvojímu zdanění pro akcionáře společností-rezidentů Spojeného království, kteří obdrželi FID, rovnocenným způsobem jako pro akcionáře, kteří obdrželi zisky vnitrostátního původu, je v rozporu s články 43 ES a 56 ES, ledaže by to bylo odůvodněné.

101. Ve svém vyjádření vláda Spojeného království nejprve tvrdí, že režim FID byl zcela fakultativní a nemohl tedy představovat omezení svobody usazování jakékoli osoby či volného pohybu kapitálu: příslušná daňová úprava Spojeného království (popsaná výše v rámci druhé a třetí otázky) byla platná po celou rozhodnou dobu. V rozsahu, ve kterém tato daňová úprava byla rovněž diskriminační a v rozporu s články 43 ES a 56 ES, je tento argument ovšem zjevně nesprávný. V žádném případě nebylo možné, aby se společnostmi-rezidenty Spojeného království se zahraničními akcionáři bylo zacházeno nediskriminačně, pokud jde o jejich příjmy zahraničního původu, ve srovnání s příjmy vnitrostátního původu.

102. Zadruhé vláda Spojeného království tvrdí, že dceřiná společnost-nerezident, která nebyla povinna zaplatit ACT při rozdělení, může v každém případě rozdělit své mateřské společnosti-rezidentovi Spojeného království vyšší dividendu, než by mohla rozdělit dceřiná společnost-rezident, která musí při rozdělení zaplatit ACT. Tento argument opět opomíjí skutečnost, že dceřiná společnost-nerezident sice nebyla povinna zaplatit ACT, byla nicméně povinna zaplatit zahraniční korporační daň a tato skutečnost, jak je uvedeno výše, staví mateřské společnosti, které obdrží dividendy zahraničního původu a vnitrostátního původu do srovnatelné situace.

103. Konečně vláda Spojeného království argumentuje tím, stejně jako v rámci druhé otázky, že režim FID je odůvodněný nutností zachovat daňovou soudržnost daňového systému Spojeného království, a že je rovněž odůvodněný nutností zajistit účinnost daňového dohledu, zejména pokud jde o třetí státy. Co se týče omezení v rámci Společenství, v rozsahu, v němž jsou tyto argumenty opodstatněné, opakují argumenty posuzo-

vané v rámci druhé otázky a je namístě je odmítnout ze stejných důvodů. Otázka, zda takové argumenty mohou mít větší váhu, pokud jde o omezení týkající se „třetích zemí", byla vznesena v rámci páté otázky, a budu se jí stručně zabývat v rámci této páté otázky.

104. Samostatnou otázkou je, zda náhradu škody způsobenou takovým porušením mohou uplatňovat pouze sami akcionáři, a nikoli rozdělující společnost-rezident Spojeného království. V tomto ohledu žalobkyně v původním řízení tvrdí, že mateřské společnosti vyplácející dividendy z příjmů zahraničního původu musely na základě režimu FID navýšit dividendy vyplácené akcionářům tak, aby rozdělovaly stejnou částku jako mateřské společnosti rozdělující dividendy z příjmů vnitrostátního původu. Tímto problémem se budu zabývat v rámci šesté otázky, která se týká vhodných procesních prostředků.

105. Vnitrostátní soud rovněž vznáší otázku slučitelnosti dvou aspektů režimu FID – povinnosti společností-rezidentů Spojeného království dále rozdělujících zahraniční dividendy zaplatit ACT [čtvrtá otázka písm. a)] a neposkytnutí započitatelné slevy na dani jejich akcionářům [čtvrtá otázka písm. b)] – s čl. 4 odst. 1 a článkem 6 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech. Pokud jde o čl. 4 odst. 1, v rámci rozboru druhé a třetí otázky je vysvětleno, že uvedený článek ukládá povinnost plně zamezovat ekonomickému dvojímu zdanění na úrovni akcionářů-právnických osob, kteří obdrží dividendy spadající do rozsahu věcné a časové působnosti tohoto článku. V tomto ohledu je rozbor v rámci čtvrté otázky písm. a) (povinnost zaplatit ACT) stejný jako u článků 43 ES a 56 ES. Co se však týče čtvrté otázky písm. b) (přiznání započitatelné slevy na dani), tato otázka se týká rozdílného zacházení nikoli na úrovni samotné společnosti, která dividendy obdrží, nýbrž na úrovni akcionářů takové společnosti. Z tohoto důvodu mám za to, že takové omezení nespadá do rozsahu působnosti čl. 4 odst. 1 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech. Podobně, z obdobných důvodů jako v rámci druhé a třetí otázky, žádný z aspektů uvedených ve čtvrté otázce podle mého názoru není v rozporu s článkem 6 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech.

106. Odpověď na čtvrtou otázku by tedy měla znít tak, že stanoví-li opatření Spojeného království za určitých okolností, 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), 1) dochází k porušení článků 43 ES a 56 ES, jakož i čl. 4 odst. 1 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech, pokud tato opatření zavazují společnosti-rezidenty, aby hra-

dily ACT a následně požadovaly její vrácení, pokud není zajištěno rovnocenné plné zamezení ekonomickému dvojímu zdanění jako u dividend vnitrostátního původu, a 2) dochází k porušení článků 43 ES a 56 ES, nestanoví-li, že je akcionářům společností-rezidentů přiznána rovnocenná úleva zamezující ekonomickému dvojímu zdanění, jaká by jim byla přiznána z dividendy vyplacené společností-rezidentem, která by sama neobdržela dividendy od společností-nerezidentů.

E – *K páté otázce*

107. Podstatou páté otázky vnitrostátního soudu je, zda v případě, že 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.

108. Vnitrostátní soud pokládá tuto otázku v rámci čl. 57 odst. 1 ES, který stanoví, že zákazem omezení volného pohybu kapitálu stanoveným v článku 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". Podstatou uvedené otázky tedy je, zda v rozsahu, ve kterém opatření popsaná ve čtvrté otázce spadají do rozsahu zákazu stanoveného v článku 56 ES, tento zákaz zahrnuje omezení volného pohybu kapitálu mezi členskými státy a třetími zeměmi [64].

109. První otázkou je, zda předpisy o FID, jež vstoupily v platnost dne 1. července 1994, je možno považovat za součást omezení, která „existovala" ke dni 31. prosince 1993.

110. V této souvislosti se jak žalobkyně v původním řízení, tak vláda Spojeného království správně dovolávají rozsudku Soud-

64 — Je třeba uvést, že první až třetí otázka se s ohledem na jejich formulaci vnitrostátním soudem výslovně týkají pouze omezení v rámci Společenství, neboť se týkají omezení, která již existovala k datu 31. prosince 1993 ve smyslu čl. 57 odst. 1 ES.

ního dvora ve věci Konle [65]. Uvedená věc se týkala výkladu odchylky přiznané Rakousku v aktu o podmínkách přistoupení Rakouské republiky, Finské republiky a Švédského království a o úpravách smluv, na nichž je založena Evropské unie *(neoficiální překlad)* [66], která umožňuje tomuto státu dočasně zachovat jeho existující právní předpisy týkající se objektů vedlejšího bydlení (s předchozím povolením). Soudní dvůr nejprve konstatoval, že sice přísluší rakouským soudům určit obsah vnitrostátních právních předpisů existujících k datu přistoupení Rakouska, Soudnímu dvoru ovšem přísluší poskytnout výkladové prvky ohledně pojmu „existující předpisy" v rámci práva Společenství [67]. Soudní dvůr dále uvedl:

„52 Jakékoli opatření přijaté následně po datu přistoupení není pouze z tohoto důvodu automaticky vyloučeno z režimu upravujícího odchylky [zavedeného dotčeným článkem aktu o přistoupení]. 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.

53 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 přistoupení." [68]

111. Jak jsem uvedl ve svém stanovisku k věci Ospelt a Schlössle Weissenberg, z čl. 57 odst. 1 ES rovněž vyplývá, že členské státy jsou oprávněny upravit existující předpisy beze změny existující právní situace [69].

112. V rámci projednávané věci a na základě popisu uvedeného v předkládacím rozhodnutí mám za to, že cílem a účinkem zavedení režimu FID bylo skutečně omezit (i když ne odstranit) stávající překážku výkonu svobod upravených články 43 ES a 56 ES – tedy neexistenci plného zamezení dvojímu ekonomickému zdanění dividend zahraničního původu. Existující režim ACT totiž nebyl s ohledem na dividendy zahraničního původu zavedením změn FID zrušen, nýbrž zůstal fakultativní pro společnosti spadající do jeho rozsahu působnosti. Dodávám, že tento způsob výkladu čl. 57 odst. 1 ES zahrnující právní předpisy směřující ke

65 — Rozsudek ze dne 1. června 1999 (C-302/97, Recueil, s. I-3099).

66 — Úř. věst. 1994, C 241, s. 21.

67 — Výše uvedený rozsudek Konle, bod 27.

68 — Tamtéž, body 52 a 53. Viz rovněž rozsudek ze dne 15. května 2003, Salzmann (C-300/01, Recueil, s. I-4899), a mé stanovisko k věci Ospelt a Schlössle Weissenberg (C-452/01, Recueil, s. I-9743, point 52).

69 — Rozsudek Ospelt a Schlössle Weissenberg, uvedený v poznámce 68, bod 53.

snížení stávajících omezení je zcela logický: při neexistenci takového výkladu by členské státy byly motivovány k zachování stávajících omezení, a nikoli k tomu, aby se pokusily částečně nebo zcela taková omezení odstranit.

113. V důsledku toho ačkoli konečné posouzení obsahu, účelu a účinku režimu FID přísluší vnitrostátnímu soudu, s ohledem na uvedené podrobnosti mám za to, že takový režim tvoří součást omezení, která existovala ke dni 31. prosince 1993 ve smyslu čl. 57 odst. 1 ES.

114. Druhou otázkou je, zda režim FID spadá do rozsahu věcné působnosti čl. 57 odst. 1 ES.

115. Žalobkyně v původním řízení tvrdí, že uvedený režim nespadá do rozsahu věcné působnosti čl. 57 odst. 1 ES, který je omezen na pohyb kapitálu do nebo ze třetích zemí zahrnující „přímé investice včetně investic do nemovitostí, usazování, poskytování finančních služeb či přijetí cenných papírů na kapitálové trhy".

116. Žalobkyně v původním řízení tvrdí, že pojem „investice" je třeba vykládat striktně a nevztahuje se na platby vyplývající z takových investic. S tím nesouhlasím. Jak Soudní dvůr rozhodl, poněvadž diskriminace v daňovém zacházení s dividendami vnitrostátního původu a zahraničního původu může učinit investice do společnosti usazené v jiném členském státě méně přitažlivé, je namístě ji považovat za omezení volného pohybu kapitálu [70].

117. Žalobkyně v původním řízení tvrdí, že výraz „přímé investice" by se v této souvislosti neměl vztahovat na účasti menšího rozsahu (např. portfoliové účasti) společností Spojeného království v zahraničí. V této souvislosti je pravda, že jakožto výjimku z článku 56 ES je třeba čl. 57 odst. 1 ES vykládat striktně [71]. Mám za to, že pojem přímých investic je třeba vykládat v souladu s obecnými pokyny uvedenými v příloze I směrnice 88/361, která vymezuje klasifikaci pohybu kapitálu, na který se odkazuje v článku 1 uvedené směrnice. První bod přílohy se týká „přímých investic" a její nejdůležitější součástí s ohledem na projednávanou věc je odstavec 2: „Účast v nových nebo stávajících podnicích s cílem vytvořit nebo udržet dlouhodobé hospodářské vztahy". Vysvětlující poznámky ke směrnici dále uvádějí, co se rozumí „přímou investicí"; jedná se o „Investice jakékoli

70 — Viz rozsudek Manninen, uvedený v poznámce 33, body 22 až 24, a stanovisko přednesené generální advokátkou Kokott k uvedené věci, body 27 až 33.

71 — Viz mé stanovisko k věci Ospelt a Schlössle Weissenberg, uvedené v poznámce 68.

povahy, které provádí fyzické osoby nebo obchodní, průmyslové či finanční podniky 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. Tento pojem musí proto být chápán v nejširším smyslu."

118. Ve vysvětlujících poznámkách je dále uvedeno, že „[p]okud jde o podniky uvedené v položce I-2 klasifikace, které mají formu akciových společností, spočívá účast v povaze přímé investice, kde akcie vlastněné fyzickou osobou v jiném podniku nebo jakémkoli jiném subjektu jí dávají buď na základě ustanovení vnitrostátních právních předpisů o akciových společnostech, nebo jinak možnost skutečně se účastnit řízení této společnosti nebo její kontroly".

119. Vnitrostátnímu soudu přísluší rozhodnout, zda v daném případě investice společnosti Spojeného království do společnosti, která je rezidentem třetího státu, slouží k vytvoření nebo udržení „dlouhodobých a přímých vztahů" s touto posledně uvedenou společností, umožňující společnosti Spojeného království „skutečně se účastnit řízení této společnosti nebo její kontroly". Mám ovšem za to, že se jedná o zjevně nižší hraniční určovatel, než je kritérium „určitého vlivu", které jsem zmínil v rámci rozlišení mezi rozsahem působnosti článků 43 ES a 56 ES v části IV.A výše.

120. Pouze v případě, že účast společnosti Spojeného království ve společnosti třetího státu neumožňovala skutečnou účast, se tedy uplatní zákaz stanovený článkem 56 ES.

121. Tím dále vzniká otázka, zda z hlediska rozboru článku 56 ES platí stejné úvahy, pokud jde o pohyb kapitálu v rámci Společenství a pokud jde o pohyb kapitálu mezi členskými státy a třetími zeměmi. V této souvislosti ze znění čl. 56 odst. 1 ES vyplývá, že omezení volného pohybu kapitálu mezi členskými státy a třetími zeměmi je v zásadě zakázáno. Mám nicméně za to, že při posouzení, zda taková omezení jsou odůvodněná (ať už podle čl. 58 odst. 1 ES nebo na základě rozboru diskriminace podle článku 56 ES), se mohou uplatnit jiné úvahy než v případě čistě vnitřních omezení v rámci Společenství. Jak jsem již uvedl ve svém stanovisku k věci Ospelt a Schlössle Weissenberg, zvláštní povaha volného pohybu

kapitálu v rámci Společenství vyžaduje, aby byl považován za základní prvek hospodářské a měnové unie [72]. V uvedeném stanovisku jsem uvedl, že měnová politika je po zavedení hospodářské a měnové unie řízena Evropskou centrální bankou a předpokládá tedy úplnou jednotu podmínek pohybu peněz a kapitálu. Takové podmínky neexistují v případě pohybu kapitálu mezi členskými státy a třetími zeměmi, ačkoli pohyb kapitálu byl již do značné míry celosvětově liberalizován [73]. V důsledku toho tedy nelze vyloučit, že členský stát může prokázat, že omezení pohybu kapitálu do nebo ze třetích zemí je odůvodněno určitým důvodem za okolností, kdy tento důvod nemůže představovat platné odůvodnění pro omezení pohybu kapitálu pouze v rámci Společenství.

122. V projednávané věci, jak jsem uvedl výše, ovšem vláda Spojeného království nepředložila žádné odůvodněné argumenty, proč zvláštní okolnosti odůvodňují omezení vyplývající z režimu FID v případě třetích zemí. Její argumenty, pokud jde o odůvodnění uvedeného režimu, jsou založeny především na daňové soudržnosti a na tvrzení, že „odliv příjmů" ze Společenství v případě pohybů do a ze třetích zemí má větší význam než v případě pohybů v rámci Společenství. Mám však za to, že takový abstraktní argument nepostačuje k prokázání, že omezení vyplývající z režimu FID, pokud jde o dividendy pocházející ze třetí země, jsou v takovém konkrétním případě odůvodněná.

123. V každém případě vzhledem k mé odpovědi týkající se rozsahu působnosti čl. 57 odst. 1 ES v projednávané věci mám za to, že není nezbytné na tuto otázku s konečnou platností odpovídat.

124. Mám tedy za to, že by odpověď na pátou otázku měla znít tak, že pokud 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, takové omezení tvoří součást úpravy, která již ke dni 31. prosince 1993 existovala, ve smyslu čl. 57 odst. 1 ES.

72 — Viz rozsudek Ospelt a Schlössle Weissenberg, uvedený v poznámce 68, body 35 až 40.

73 — Rozsudek Ospelt a Schlössle Weissenberg, uvedený v poznámce 68, body 41 a 42.

F – *K šesté až deváté otázce*

125. Šestá až devátá otázka se týkají povahy procesních prostředků, které by měly být přiznány dotčeným společnostem-rezidentům Spojeného království nebo jiným společnostem téže skupiny, jestliže by jakékoli z opatření popsaných v první až páté otázce bylo v rozporu s jakýmkoli z ustanovení práva Společenství, na něž tyto otázky odkazují.

126. V této souvislosti z ustálené judikatury Soudního dvora vyplývá, 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 [74]. Členský stát tedy musí v zásadě vrátit daně vybrané v rozporu s právem Společenství [75].

127. Při neexistenci právní úpravy Společenství ohledně vrácení neoprávněně vybraných částek 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) [76].

128. Otázkou v projednávané věci je, zda nároky žalobkyň mají být kvalifikovány jako žaloby na vrácení daně, žaloby na náhradu škody nebo žaloby na výplatu částky představující bezdůvodně odepřené zvýhodnění.

129. V této souvislosti je opět relevantní rozsudek Soudního dvora Metallgesellschaft a další. V uvedené věci se druhá otázka položená vnitrostátním soudem týkala vhodného procesního prostředku v případě, kdy dceřiné společnosti-rezidentovi Spojeného království a mateřské společnosti-nereziden-

74 — Rozsudek Metallgesellschaft a další, uvedený v poznámce 12, bod 84. Viz rovněž rozsudky ze dne 9. listopadu 1983, San Giorgio (199/82, Recueil, s. 3585, bod 12); ze dne 2. února 1988, Barra (309/85, Recueil, s. 355); ze dne 6. července 1995, BP Supergas (62/93, Recueil, s. I-1883, bod 40); ze dne 9. února 1999, Dilexport (C-343/96, Recueil, s. I-579, bod 23), a ze dne 21. září 2000, Michailidis (C-441/98 a C-442/98, Recueil, s. I-7145, bod 30).

75 — Rozsudek Metallgesellschaft a další, uvedený v poznámce 12, bod 84. Viz rovněž rozsudky ze dne 11. července 2002, Marks & Spencer (C-62/00, Recueil, s. I-6325, bod 34); ze dne 9. prosince 2003, Komise v. Itálie (C-129/00, Recueil, s. I-14637, bod 25); ze dne 14. ledna 1997, Comateb a další (C-192/95 až C-218/95, Recueil, s. I-165, bod 20); Dilexport, uvedený v poznámce 74, bod 23, a Michailidis, uvedený v poznámce 74, bod 30.

76 — Rozsudek Metallgesellschaft a další, uvedený v poznámce 12, bod 85. Viz rovněž rozsudky Marks & Spencer, uvedený v poznámce 75, bod 39; ze dne 15. září 1998, Edis (C-231/96, Recueil, s. I-4951, body 19 a 34); ze dne 15. září 1998, Spac (C-260/96, Recueil, s. I-4997, bod 18); ze dne 17. listopadu 1998, Aprile (C-228/96, Recueil, s. I-7141, bod 18), a Dilexport, uvedený v poznámce 74, bod 25. Viz rovněž rozsudek ze dne 20. září 2001, Courage a Crehan (C-435/99, Recueil, s. I-6297).

tovi bylo odepřeno zvýhodnění vyplývající ze systému skupinového zdanění v rozporu s článkem 43 ES. Podstatou otázky bylo zejména, zda článek 43 ES opravňuje tuto dceřinou společnost nebo její mateřskou společnost získat částku odpovídající vzniklému úroku ze záloh zaplacených dceřinou společností od okamžiku uskutečnění takových plateb do data splatnosti daně, i když vnitrostátní právo zakazovalo úhradu úroků z nesplatné jistiny. Soudní dvůr zdůraznil, že mu nepřísluší, aby právně kvalifikoval (podle anglického práva) žaloby podané žalobkyněmi u vnitrostátního soudu, nýbrž že přísluší dotčeným společnostem, aby upřesnily povahu a základ svých žalob – na vrácení daně nebo na náhradu škody – přičemž toto upřesnění podléhá přezkumu předkládajícího soudu [77].

130. Na tomto základě Soudní dvůr dále posuzoval otázky vyplývající z obou hypotéz předložených vnitrostátním soudem: zaprvé se jednalo o hypotézu, že žaloby mají být považovány za žaloby na vrácení daně, a zadruhé o hypotézu, že mají být považovány za žaloby na náhradu škody [78]. Soudní dvůr došel k závěru, že v každém případě článek 43 ES vyžaduje, aby žalobcům příslušel účinný procesní prostředek za účelem získání vrácení částky nebo náhrady škody za finanční ztrátu, která jim vznikla ve prospěch orgánů dotčeného členského státu v důsledku platby zálohy na daň [79]. Pouhá skutečnost, že jediným cílem takové žaloby je platba úroků, není důvodem pro zamítnutí takové žaloby [80].

131. Je namístě uvést, že v uvedené věci nepoložil vnitrostátní soud žádné otázky týkající se výkladu obecných podmínek vzniku odpovědnosti státu za porušení práva Společenství stanovených v rozsudku Brasserie du Pêcheur a Factortame, a Soudní dvůr se tedy nezabýval splněním těchto podmínek [81]. Generální advokát Fenelly se touto otázkou zabýval pouze stručně, ale jen podpůrně, neboť měl za to, že je „vhodnější a logičtější považovat nárok žalobkyň za nárok na vrácení daně než za nárok na náhradu škody“ [82].

77 — Rozsudek Metallgesellschaft a další, uvedený v poznámce 12, bod 81.

78 — Rozsudek Metallgesellschaft a další, uvedený v poznámce 12, body 82 až 95.

79 — Rozsudek Metallgesellschaft a další, uvedený v poznámce 12, bod 96.

80 — Rozsudek Metallgesellschaft a další, uvedený v poznámce 12, bod 96.

81 — Rozsudek ze dne 5. března 1996 (C-46/93 a C-48/93, Recueil, s. I-1029).

82 — Stanovisko generálního advokáta Fenellyho k věci Metallgesellschaft a další, uvedené v poznámce 12, bod 52.

132. V projednávané věci mám za to, že s jedinou výjimkou je třeba považovat všechny nároky popsané v šesté otázce vnitrostátního soudu za nároky odpovídající nárokům na vrácení neoprávněně vybraných částek, tedy za nároky na vrácení protiprávně vybraných daní ve smyslu judikatury Soudního dvora, které je Spojené království v zásadě povinno vrátit. Základní zásadou by mělo být, že Spojené království by nemělo získat výhodu a společnosti (nebo skupiny společností), které byly nuceny zaplatit protiprávní daň, nesmí utrpět újmu v důsledku uložení takové daně [83]. Mám tedy za to, že k tomu, aby žalobkyně v původním řízení měly k dispozici účinný procesní prostředek zajišťující získání vrácení částky nebo náhrady škody za finanční ztrátu, která jim vznikla ve prospěch orgánů dotyčného členského státu, je nutné, aby se takový nárok vztahoval na všechny důsledky protiprávního vybrání daně. Podle mého názoru to zahrnuje:

1) vrácení protiprávně vybrané korporační daně [šestá otázka písm. a), c) a g)];

2) znovuzískání jakékoli úlevy použité na protiprávně vybranou korporační daň [šestá otázka písm. b)];

3) znovuzískání úlev, kterých se žalobkyně v původním řízení vzdaly proto, aby měly možnost zápočtu protiprávně odvedené korporační daně [šestá otázka písm. e)];

4) zbavení možnosti využít dotyčných částek z důvodu, že korporační daň byla v důsledku porušení práva Společenství zaplacena dříve, než by k tomu došlo jinak [šestá otázka písm. d), f) a h)] [84]. V každém případě přísluší vnitrostátnímu soudu, aby se ujistil, že uplatňované nároky mají přímou souvislost s protiprávně vybranou daní.

133. V této souvislosti nejsem přesvědčen o tom, že žalobní důvod uvedený v šesté otázce písm. i) může být kvalifikován jako rovnocenný žalobě na vrácení protiprávně vybraných daní. Žalobkyně v původním řízení v zásadě tvrdí, že diskriminační neposkytnutí rovnocenných započitatelných slev na dani Spojeným královstvím akcionářům společností-rezidentů Spojeného království, kteří obdrželi FID, způsobilo, že tyto společnosti musely navýšit své dividendy, aby těmto akcionářům vyrovnaly takto vzniklou ztrátu. Mám však za to, že taková opatření ze strany rozdělující společnosti směřující k navýšení rozdělovaných částek nelze považovat za přímý důsledek protiprávního neposkytnutí rovnocenné slevy na dani akcionářům Spojeným královstvím. Přímým důsled-

83 — Viz stanovisko generálního advokáta Fennelly k věci Metallgesellschaft a další, uvedené v poznámce 12, bod 45.

84 — Viz v této souvislosti odpověď Soudního dvora na druhou otázku v rozsudku Metallgesellschaft a další, uvedeném v poznámce 12.

kem tohoto opomenutí je totiž jednoduše uložení další daně těmto akcionářům nad rámec toho, co by bylo vybráno, pokud by Spojené království splnilo své povinnosti vyplývající z práva Společenství, přičemž tato ztráta vznikla akcionářům, a nikoli rozdělujícím společnostem. Naopak jakékoli navýšení částky dividend rozdělovaných těmito společnostmi jejich akcionářům patrně nevyplývá nevyhnutelně z neposkytnutí slevy na dani ani není možné bez dalšího dojít k závěru, že rozdělení vyšší dividendy musí nutně být kvalifikováno jako ztráta vzniklá rozdělujícím společnostem.

134. V zásadě přísluší vnitrostátnímu soudu, aby rozhodl, jak mají být kvalifikovány jednotlivé žaloby podle vnitrostátního práva. Jak jsem však uvedl výše, je nutné, aby taková kvalifikace umožňovala žalobkyním v původním řízení získat účinný procesní prostředek za účelem získání vrácení částky nebo náhrady škody za finanční ztrátu, která jim vznikla ve prospěch orgánů dotčeného členského státu v důsledku platby zálohy na daň [85]. Tato povinnost vyžaduje, aby vnitrostátní soud při kvalifikaci žalob podle vnitrostátního práva zohlednil skutečnost, že podmínky pro náhradu škody stanovené v rozsudku Brasserie du Pêcheur a Factortame nemusí být v dotčeném případě splněny, a v takovém případě nicméně zajistil poskytnutí účinných procesních prostředků.

135. V projednávané věci například nejsem přesvědčen o splnění podmínek stanovených v rozsudku Brasserie du Pêcheur a Factortame, pokud jde o všechny aspekty režimu Spojeného království popsaného v předkládacím rozhodnutí, jenž je podle mého názoru v rozporu s právem Společenství. První podmínka (porušení právní normy, jejíž cílem je přiznání práv jednotlivcům) je splněna, neboť každý z dotčených právních předpisů Společenství má přímý účinek. Totéž platí do značné míry pro třetí podmínku (existence přímé příčinné souvislosti mezi porušením povinnosti, která přísluší státu, a škodou způsobenou poškozeným), s možnou výjimkou nároku uvedeného v šesté otázce písm. i), a to z výše uvedených důvodů.

136. Mám ovšem značné pochybnosti o tom, zda je druhá podmínka – existence „dostatečně závažného" porušení práva Společenství – splněna pro všechny aspekty režimu, jenž podle mého názoru porušuje právo

85 — Rozsudek Metallgesellschaft a další, uvedený v poznámce 12, bod 96.

Společenství. Soudní dvůr uvedl v rozsudku Brasserie du Pêcheur a Factortame, že:

„55 [...] rozhodujícím kritériem pro zjištění, zda porušení práva Společenství je dostatečně závažné, je otázka, zda členský stát či orgán Společenství zjevným a závažným způsobem překročil meze své posuzovací pravomoci.

56 Ke skutečnostem, které může příslušný soud vzít v úvahu, patří stupeň jasnosti a přesnosti porušeného pravidla, meze posuzovací pravomoci ponechané takovým pravidlem vnitrostátním orgánům nebo orgánům Společenství, 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 opomenutí, přijetí nebo zachování vnitrostátních opatření nebo zvyklostí odporujících právu Společenství.

57 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.“ [86]

137. Jak jsem uvedl výše, v rozsudku Metallgesellschaft a další se Soudní dvůr touto otázkou nezabýval, ani ji vnitrostátní soud v uvedené věci nevznesl. Generální advokát Fenelly měl sice za to, jak již bylo zmíněno, že nárok žalobkyň v uvedené věci byl svou povahou nárokem na vrácení daně, uvedl nicméně alternativně některé poznámky k problematice splnění podmínek stanovených v rozsudku Brasserie du Pêcheur a Factortame. Poznamenal, že „[o]tázkou zůstává, zda je článek [43] Smlouvy o ES dostatečně jasný a přesný, aby bylo možno považovat porušení za dostatečně závažné. Tuto otázku je třeba posuzovat ve světle častého využívání usazení jako kritéria pro účely přímého zdanění ve spojení se stavem vývoje relevantní judikatury v rozhodné době. To se týká omezení, jež se mohou dotýkat použití takového kritéria členskými státy v případech, kdy je to na újmu zájmům rezidentů jiných členských států. Stručně řečeno, bylo neumožnění skupinového zdanění z objektivního hlediska omluvitelné nebo neomluvitelné?“ [87] Dále uvedl, že pokud došlo k nepřímé diskriminaci, je

86 — Rozsudek Brasserie du Pêcheur a Factortame, uvedený v poznámce 81, body 55 až 58.

87 — Stanovisko generálního advokáta Fenellyho k věci Metallgesellschaft a další, uvedené v poznámce 12, bod 55.

takové jednání třeba „obecně považovat za dostatečně závažné [...]. K tomu, aby takové porušení článku 52 Smlouvy, k jakému došlo v projednávané věci, bylo omluvitelné, musí vnitrostátní soud ověřit nejen to, že orgány Spojeného království byly skutečně přesvědčeny, že odmítnutí umožnit skupinové zdanění skupinám, jejichž mateřská společnost je nerezident, bylo nezbytně nutné, ale rovněž, že takové přesvědčení bylo přiměřené z objektivního hlediska s ohledem na rozsudek Bachmann [88] a zásadu striktního výkladu výjimek ze základních pravidel Smlouvy, jako je svoboda usazování [89].

138. Souhlasím s generálním advokátem Fenellym, že zásadní otázkou při rozhodování, zda takové porušení, k jakému došlo v případě Spojeného království v uvedené věci, je dostatečně závažné, je otázka, zda nesprávné právní posouzení bylo z objektivního hlediska omluvitelné nebo neomluvitelné. Souhlasím rovněž, že ve většině oblastí práva Společenství bude nepřímá diskriminace patrně takové kritérium splňovat. Jak jsem však uvedl ve svém stanovisku k věci Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation [90], některá judikatura Soudního dvora stanovící hranice použití ustanovení Smlouvy o volném pohybu v oblasti přímého zdanění je mimořádně složitá a částečně ve fázi vývoje. Mám například za to, že až do vydání nedávných rozsudků Verkooijen [91] a Manninen [92] nebylo zcela jasné, že členské státy jednající jako domovský stát jsou podle článků 43 ES a 56 ES povinny rovnocenně zamezit ekonomickému dvojímu zdanění, pokud jde o akcionáře-rezidenty, kteří obdrží příjmy zahraničního původu, jakož i akcionáře-rezidenty, kteří obdrží příjmy vnitrostátního původu. Tyto oblasti se však mohou lišit s ohledem na povinnosti, které jasně vyplývají ze sekundárních právních předpisů, jako je směrnice o mateřských a dceřiných společnostech, nebo které jasně vyplývají z judikatury Soudního dvora existující v době platnosti relevantních opatření. Celkově mám za to, že porušení v takových případech, které se v rozhodné době pohybovaly na hranicích vývoje judikatury Soudního dvora v této oblasti, nelze považovat za zjevné a závažné překročení mezí posuzovací pravomoci členských států ve smyslu judikatury Soudního dvora. Přísluší vnitrostátnímu soudu, aby s konečnou platností posoudil tuto otázku s ohledem na skutkové okolnosti projednávané věci [93].

139. Mám tedy za to, že na šestou až devátou otázku je namístě odpovědět tak,

88 — Rozsudek ze dne 28. ledna 1992, C-204/90, Recueil, s. I-249.

89 — Tamtéž, bod 56.

90 — Viz poznámka 2.

91 — Viz poznámka 33.

92 — Viz poznámka 33.

93 — Viz například rozsudek Brasserie du Pêcheur a Factortame, uvedený v poznámce 81, bod 58.

že v případě neexistence právní úpravy Společenství týkající se vrácení neoprávněně vybraných daní přísluší vnitrostátnímu právnímu řádu každého členského státu, aby určil příslušné soudy a upravil procesní podmínky soudních řízení určených k zajištění ochrany práv, která daňovým poplatníkům vyplývají z práva Společenství, včetně kvalifikace žalob podaných poškozenými před vnitrostátním soudem. Při výkonu takové pravomoci jsou ovšem vnitrostátní soudy povinny zajistit, že žalobkyně mají k dispozici účinný procesní prostředek za účelem získání vrácení částky nebo náhrady škody za finanční ztrátu, která jim vznikla v přímé souvislosti s daní vybranou v rozporu s právem Společenství.

V – Omezení časových účinků

140. Ve svém ústním vyjádření vláda Spojeného království navrhla, aby v případě, že Soudní dvůr určí, že Spojené království porušilo v projednávané věci právo Společenství, zvážil možnost omezení časových účinků svého rozsudku. Navrhuje, aby Soudní dvůr případně pokračoval v řízení po vydání rozsudku Banca Popolare di Cremona [94]. Vláda Spojeného království uvádí, že právní předpisy dotčené v projednávané věci nebyly před vydáním rozsudku Soudního dvora Metallgesellschaft a další [95], který se týkal jiného aspektu právních předpisů, než je otázka vznesená v projednávané věci, nikdy napadeny před Soudním dvorem. Tyto právní předpisy navíc zůstaly v podstatě nezměněny od roku 1973 do jejich zrušení v roce 1999, přičemž Komise tehdy upřednostňovala metodu zápočtu k zamezení dvojímu zdanění. Konečně vláda Spojeného království tvrdí, že výše dotčených nároků by mohla dosáhnout 7 miliard GBP a tyto náklady by se dále zvýšily v důsledku obtížnosti zpětného uspokojování nároků již od roku 1974.

141. Žalobkyně v původním řízení namítají, že možné finanční důsledky projednávané věci jsou mnohem nižší než odhad vlády Spojeného království – tvrdí, že dotčená částka se pohybuje spíše mezi 100 milióny GBP a 2 miliardami GBP, v závislosti na výsledku žaloby projednávané před anglickými vnitrostátními soudy ohledně promlčení. Uplatňují navíc, že i když pravidla Spojeného království až do nedávné doby nebyla výslovně napadena žalobami podle článků 43 ES a 56 ES před vnitrostátními soudy Spojeného království, dotčená opatření – a zejména jejich použití v situacích s mezinárodním prvkem – byla již nicméně dříve jinak zpochybněna. Konečně žalobkyně v původním řízení navrhují, aby v případě, že

94 — Věc C-475/03, projednávaná před Soudním dvorem, stanovisko generálního advokáta Jacobse ze dne 17. března 2005.

95 — Viz poznámka 12.

Soudní dvůr usoudí, že je namístě omezit časové účinky svého rozsudku, byla znovu otevřena ústní část řízení za účelem doplňujících vyjádření v této věci.

142. Pokud jde o zásady použitelné pro návrh na omezení časových účinků rozsudku, je třeba nejprve připomenout, že podle ustálené judikatury Soudního dvora jeho výklad ustanovení práva Společenství vyjasňuje a upřesňuje význam a dosah tohoto ustanovení, tak jak mělo být chápáno a používáno od okamžiku, kdy nabylo účinnosti. Velmi výjimečně, s ohledem na nutnost právní jistoty může Soudní dvůr na základě obecné zásady právní jistoty inherentní právnímu řádu Společenství omezit možnost všech zúčastněných osob dovolávat se ustanovení, jehož výklad podal, za účelem zpochybnění právních vztahů založených v dobré víře. Soudní dvůr se totiž k tomuto řešení uchýlil pouze za přesně vymezených okolností, když 1) jednak existovalo riziko závažných hospodářských dopadů způsobených obzvláště vysokým počtem právních vztahů založených v dobré víře na základě právní úpravy považované za platnou a účinnou a 2) jednak se jevilo, že jednotlivci a vnitrostátní orgány byly vedeny k chování, které nebylo v souladu s právní úpravou Společenství z důvodu objektivní a závažné nejistoty ohledně dosahu ustanovení práva Společenství, nejistoty, ke které případně přispělo i samotné chování jiných členských států nebo Komise [96].

143. Pokud jde o argument Spojeného království v projednávané věci, je namístě nejprve uvést, že pokud účastník řízení uplatní důvod v řízení před Soudním dvorem, přísluší takovému účastníkovi, aby zajistil, že jeho argumenty jsou dostatečně podložené a že Soudní dvůr má dostatek informací k tomu, aby mohl v dané věci rozhodnout. Jedná se o základní zásadu řízení před Soudním dvorem, neboť je nutné předejít tomu, aby Soudní dvůr rozhodoval o čistě hypotetických otázkách nebo na základě pouhých předpokladů, které se mohou ukázat být nepřesnými. Písemná vyjádření účastníků by navíc v zásadě měla pokrývat veškeré důvody, kterých se dovolávají [97]. Účelem tohoto ustanovení není jen poskytnout ostatním účastníkům řízení dostatečnou příležitost se k takovým důvodům vyjádřit, ale rovněž napomoci Soudnímu dvoru při přijetí prvních rozhodnutí,

96 — Viz rozsudek ze dne 15. března 2005, Bidar (C-209/03, Sb. rozh. s. I-2119, body 66 až 69); stanovisko generálního advokáta Jacobse k věci Banca Popolare di Cremona, uvedené v poznámce 94, body 74 a 75, a stanovisko generálního advokáta Tizzana přednesené dne 10. listopadu 2005 k věci Meilicke a další (C-292/04).

97 — Viz, pokud jde o přímé žaloby, článek 38 a čl. 42 odst. 2 jednacího řádu Soudního dvora. Článek 38 vyžaduje, aby žaloby obsahovaly „stručný popis žalobních důvodů". Článek 42 odst. 2 stanoví, že „[n]ové důvody nelze předkládat v průběhu řízení, ledaže by se zakládaly na právních a skutkových okolnostech, které vyšly najevo v průběhu řízení. Předloží-li účastník v průběhu řízení nový důvod podle předchozího pododstavce, může předseda po uplynutí běžných procesních lhůt určit na základě zprávy soudce zpravodaje a po vyslechnutí generálního advokáta druhému účastníku řízení lhůtu k tomu, aby se k takovému důvodu vyjádřil. O přípustnosti důvodu se rozhoduje až v rámci konečného rozsudku."

jako je například přidělení věci zvláštním kolegiím nebo provádění dokazování, které se bude jevit jako nezbytné.

práva EU a že Komise v dané době upřednostňovala metodu zápočtu k zamezení ekonomickému dvojímu zdanění. Neuvedla žádný argument, z něhož by vyplývalo, jaká judikatura týkající se článku 43 ES nebo článku 56 ES je relevantní pro dotčenou otázku, nebo jaký „hraniční" mezník má Soudní dvůr použít, pokud se rozhodne omezit časové účinky svého rozsudku [98].

144. V projednávané věci vláda Spojeného království nezmínila návrh na časové omezení účinků rozsudku ve svém písemném vyjádření. Tento návrh vznesla až při ústním jednání, aniž by ovšem uvedla podrobné věcné argumenty nebo důkazy ohledně kteréhokoli z obou aspektů, které podle výše uvedené ustálené judikatury Soudní dvůr vyžaduje k tomu, aby omezil časové účinky rozsudku. Pokud jde o první aspekt – riziko závažných hospodářských dopadů způsobených obzvláště vysokým počtem právních vztahů založených v dobré víře na základě právní úpravy považované za platnou a účinnou – Spojené království sice odhadlo dotčenou částku na 7 miliard GBP, neuvedlo však žádné údaje, na jejichž základě k této částce dospěla, ani počet dotčených právních vztahů, ze kterého vycházela. Vláda Spojeného království neposkytla žádné další objasnění k této otázce v odpovědi na protiargument žalobkyň v původním řízení, že skutečná dotčená částka se pohybuje od 100 miliónů GBP do 2 miliard GBP. Pokud jde o druhý aspekt – požadavek, aby jednotlivci a vnitrostátní orgány „byli vedeni k chování, které nebylo v souladu s právní úpravou Společenství z důvodu objektivní a závažné nejistoty ohledně dosahu ustanovení práva Společenství" – vláda Spojeného království se omezila na tvrzení, že režim ACT nebyl nikdy před vydáním rozsudku Metallgesellschaft a další napaden na základě

145. Z těchto důvodů mám za to, že by Soudní dvůr měl bez dalšího odmítnout návrh vlády Spojeného království na omezení časových účinků rozsudku z důvodu nedostatečného odůvodnění. Je třeba připomenout, že se vláda Spojeného království nepokusila jakkoli odůvodnit skutečnost, že návrh na omezení časových účinků rozsudku nezahrnula do svého písemného vyjádření, nebo skutečnost, že nepředložila žádné věcné argumenty k této otázce během celého řízení před Soudním dvorem. Je pravda, že vláda Spojeného království požádala Soudní dvůr, aby pokračoval v řízení po vydání rozsudku Banca Popolare di Cremona. Základní prvky judikatury Soudního dvora stanovící dvě základní podmínky pro omezení časových účinků rozsudku, které jsou popsány výše, však již jsou vymezeny dlouhou dobu. Další aspekt judikatury dotčené v řízení ve věci Banca Popolare di Cremona, které pokračovalo po předložení stanoviska generálního

98 — Na rozdíl například od věcí Banca Popolare di Cremona, uvedené v poznámce 94, a Meilicke a další, uvedené v poznámce 96, kde italská a německá vláda uvedly věcný argument pro omezení časových účinků rozsudku ve svých původních písemných vyjádřeních.

advokáta Jacobse v uvedené věci – tedy možnost stanovit hraniční mezník pro účinky budoucího rozsudku – nebyl v projednávané věci uplatněn.

146. Pokud by Soudní dvůr měl za to, že nedostatečné odůvodnění návrhu Spojeného království samo o sobě nepostačuje k zamítnutí omezení časových účinků rozsudku, uvádím následující poznámky, ačkoli z výše uvedených důvodů mám pochybnosti o tom, že by bylo namístě poskytnout stanovisko k věci samé bez vyslechnutí věcných argumentů. Ačkoli, jak je uvedeno výše, hranice rozsahu působnosti ustanovení Smlouvy o volném pohybu v oblasti přímého zdanění nebyly vždy jasné, mám za to, že Spojené království si muselo být vědomo rizika, že systém, který zachází s příjmy zahraničního původu méně příznivě než s příjmy vnitrostátního původu, může být považován za diskriminační a porušující právo Společenství. Spojené království si mělo být alespoň vědomo možnosti uplatnění základního zákazu diskriminace na opatření v oblasti přímého zdanění, a to přinejmenším od vydání rozsudku Soudního dvora Avoir Fiscal, ačkoli se uvedená věc týkala jiného druhu diskriminace prostřednictvím takových opatření [99]. Nemohu rovněž přijmout konkludentní tvrzení Spojeného království, že bylo přesvědčeno o souladu svého systému s právem Společenství proto, že Komise údajně v rozhodné době upřednostňovala metodu započtu k zamezení ekonomickému dvojímu zdanění: i pokud by Komise obecně tolerovala metody započtu, netolerovala konkrétní diskriminační aspekty systému započtu Spojeného království dotčeného v projednávané věci. Neexistuje tedy žádný důvod se domnívat, že Spojené království bylo „vedeno" k zachování svého systému z důvodu objektivní a závažné nejistoty ohledně dopadů ustanovení práva Společenství nebo že by Komise přispěla k takové nejistotě ve smyslu druhého prvku kritéria stanoveného ve výše uvedené judikatuře Soudního dvora.

147. Z výše uvedených důvodů mám za to, že by Soudní dvůr měl odmítnout návrh vlády Spojeného království na omezení časových účinků svého rozsudku.

99 — Rozsudek ze dne 28. ledna 1986, Komise v. Francie (270/83, Recueil, s. 273).

VI – Závěry

148. Z výše uvedených důvodů navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na otázky položené High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, takto:

— Články 43 ES a 56 ES brání tomu, aby členský stát ponechal v platnosti a používal taková opatření, jaká jsou dotčena v projednávané věci, která osvobozují od korporační daně dividendy obdržené společností-rezidentem tohoto členského státu vyplacené jinými společnostmi-rezidenty a která podrobují dividendy obdržené společností-rezidentem vyplacené společnostmi-rezidenty jiných členských států 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.

— Pokud systém Spojeného království popsaný ve druhé a třetí otázce předkládacího rozhodnutí zajišťoval na úrovni společnosti plnou úlevu zamezující ekonomickému dvojímu zdanění dividend vnitrostátního původu rozdělovaných akcionářům-právnickým osobám Spojeného království, avšak nezajišťoval plnou úlevu zamezující ekonomickému dvojímu zdanění dividend rozdělovaných společnostmi, jež jsou rezidenty jiných členských států, je diskriminační a je v rozporu s články 43 ES a 56 ES, a pokud jde o dividendy spadající do jeho rozsahu působnosti, je v rozporu s čl. 4 odst. 1 směrnice Rady 90/435/EHS. Uvedený systém však není v rozporu s článkem 6 uvedené směrnice.

— Stanoví-li opatření Spojeného království za určitých okolností, 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), 1) dochází k porušení článků 43 ES a 56 ES, jakož i čl. 4 odst. 1 směrnice 90/435, pokud tato opatření zavazují společnosti-rezidenty, aby hradily ACT a následně požadovaly její vrácení, pokud není zajištěno rovnocenné plné zamezení ekonomickému dvojímu zdanění jako u dividend vnitrostátního původu, a 2) dochází k porušení článků 43 ES a 56 ES, nestanoví-li, že je akcionářům společností-rezidentů přiznána rovnocenná úleva zamezující ekonomickému dvojímu zdanění, jaká by jim byla přiznána z dividendy vyplacené společností-rezidentem, která by sama neobdržela dividendy od společností-nerezidentů.

— Pokud členský stát před 31. prosincem 1993 přijal opatření, jejichž podstata je popsána v první a druhé otázce předkládacího rozhodnutí, a po tomto datu přijal ostatní opatření, jejichž podstata je popsaná ve čtvrté otázce předkládacího rozhodnutí, a pokud tato posledně uvedená opatření představují omezení zakázané článkem 56 ES, takové omezení tvoří součást úpravy, která již ke dni 31. prosince 1993 existovala, ve smyslu čl. 57 odst. 1 ES.

— V případě neexistence právní úpravy Společenství týkající se vrácení neoprávněně vybraných daní přísluší vnitrostátnímu právnímu řádu každého členského státu, aby určil příslušné soudy a upravil procesní podmínky soudních řízení určených k zajištění ochrany práv, která daňovým poplatníkům vyplývají z práva Společenství, včetně kvalifikace žalob podaných poškozenými před vnitrostátním soudem. Při výkonu takové pravomoci jsou ovšem vnitrostátní soudy povinny zajistit, že žalobkyně mají k dispozici účinný procesní prostředek za účelem získání vrácení částky nebo náhrady škody za finanční ztrátu, která jim vznikla v přímé souvislosti s daní vybranou v rozporu s právem Společenství.