

V?c C-446/04

Test Claimants in the FII Group Litigation

v.

Commissioners of Inland Revenue

[žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division]

„Svoboda usazování – Volný pohyb kapitálu – Sm?rnice 90/435/EHS – Korpora?ní da? – Rozd?lování dividend – Zamezení nebo omezení ?et?zového zdan?ní – Osvobození od dan? – Dividendy obdržené od spole?nosti-rezidenta jiného ?lenského státu nebo t?etí zem? – Sleva na dani – Zálaha na korpora?ní da? – Rovné zacházení – Žaloba na vrácení nebo žaloba na náhradu škody“

Shrnutí rozsudku

1. *Volný pohyb osob – Svoboda usazování – Volný pohyb kapitálu – Da?ové právní p?edpisy*
(?lánky 43 ES a 56 ES)
2. *Volný pohyb osob – Svoboda usazování – Volný pohyb kapitálu – Da?ové právní p?edpisy*
(?lánky 43 ES a 56 ES)
3. *Volný pohyb kapitálu – Omezení – Da?ové právní p?edpisy*
(?lánek 56 ES)
4. *Volný pohyb osob – Svoboda usazování – Volný pohyb kapitálu – Da?ové právní p?edpisy*
(?lánky 43 ES a 56 ES)
5. *Volný pohyb osob – Svoboda usazování – Volný pohyb kapitálu – Da?ové právní p?edpisy*
(?lánky 43 ES a 56 ES)
6. *Volný pohyb osob – Svoboda usazování – Da?ové právní p?edpisy*
(?lánek 43 ES)
7. *Volný pohyb osob – Svoboda usazování – Volný pohyb kapitálu – Da?ové právní p?edpisy*
(?lánky 43 ES a 56 ES)
8. *Volný pohyb kapitálu – Omezení pohybu kapitálu do nebo ze t?etích zemí*
(?lánek 56 ES a ?l. 57 odst. 1 ES)

9. *Právo Společenství – Práva p?iznaná jednotlivc?m – Porušení ?lenským státem – Povinnost nahradit škodu zp?sobenou jednotlivc?m*

10. *Právo Společenství – Práva p?iznaná jednotlivc?m – Porušení ?lenským státem – Povinnost nahradit škodu zp?sobenou jednotlivc?m*

1. ?lánky 43 ES a 56 ES musejí být vykládány v tom smyslu, že jestliže v ?lenském stát? existuje systém zamezující nebo omezující ?et?zové zdan?ní nebo ekonomické dvojí zdan?ní v p?ípad? dividend vyplácených rezident?m spole?nostmi-rezidenty, musí stát poskytnout rovnocenné zacházení dividendám vypláceným rezident?m spole?nostmi-nerezidenty.

(viz bod 72, výrok 1)

2. ?lánky 43 ES a 56 ES nebrání právním p?edpis?m ?lenského státu, které osvobozují od korpora?ní dan? dividendy, které spole?nost-rezident obdrží od jiné spole?nosti-rezidenta, zatímco této dani podrobují dividendy, které spole?nost-rezident obdrží od spole?nosti-nerezidenta, ve které spole?nost-rezident vlastní alespo? 10 % hlasovacích práv, p?í?emž v tomto posledn? uvedeném p?ípad? poskytují slevu na dani v souvislosti s daní skute?n? uhrazenou rozd?lující spole?ností v ?lenském stát?, jehož je rezidentem, nep?evyšuje-li da?ová sazba použitelná na dividendy zahrani?ního p?vodu da?ovou sazbu použitelnou na dividendy vnitrostátního p?vodu a je-li sleva na dani alespo? rovna ?ástce uhrazené v ?lenském stát? rozd?lující spole?nosti až do výše ?ástky dan? uplatn?né v ?lenském stát? spole?nosti-p?íjemce.

Pouhá skute?nost, že systém zápo?tu v porovnání se systémem osvobození od dan? ukládá da?ovým poplatník?m dodate?nou administrativní zát?ž, jelikož výše dan? skute?n? uhrazené ve stát?, jehož rezidentem je rozd?lující spole?nost, musí být prokázána, nem?že být považována za rozdílné zacházení odporující svobod? usazování nebo volnému pohybu kapitálu, nebo? zvláštní administrativní zát?ž uložená spole?nostem-rezident?m, které obdrží dividendy zahrani?ního p?vodu, je vlastní fungování systému slevy na dani.

(viz body 53, 60, 73, výrok 1)

3. ?lánek 56 ES brání právním p?edpis?m ?lenského státu, které osvobozují od korpora?ní dan? dividendy, které spole?nost-rezident obdrží od jiné spole?nosti-rezidenta, zatímco této dani podrobují dividendy, které spole?nost-rezident obdrží od spole?nosti-nerezidenta, ve které vlastní mén? než 10 % hlasovacích práv, aniž by této spole?nosti-rezidentu poskytly slevu na dani v souvislosti s daní skute?n? uhrazenou rozd?lující spole?ností ve stát?, jehož je rezidentem.

Takové rozdílné zacházení totiž p?edstavuje omezení volného pohybu kapitálu v rozsahu, v n?mž má ten ú?inek, že spole?nosti-rezidenti jsou v doty?ném ?lenském stát? odrazovány od investování svých kapitálových prost?edk? do spole?ností usazených v jiném ?lenském stát?. Krom toho má rovn?ž omezující ú?inek vzhledem ke spole?nostem usazeným v jiných ?lenských státech v rozsahu, v n?mž vytvá?í pro tyto spole?nosti p?ekážku pro získávání kapitálu v doty?ném ?lenském stát?.

Nezávisle na skute?nosti, že ?lenský stát má v každém p?ípad? k dispozici r?zné možné systémy, aby zamezil nebo omezil ?et?zové zdan?ní rozd?lovaných zisk?, p?ípadné obtíže, pokud jde o ur?ení dan? skute?n? uhrazené v jiném ?lenském stát?, nemohou od?vodnit p?ekážku volnému pohybu kapitálu, jako je p?ekážka plynoucí z uvedených právních p?edpis?.

(viz body 64–65, 70, 74, výrok 1)

4. ?lánky 43 ES a 56 ES brání právním p?edpis?m ?lenského státu, které umož?ují

společnosti-rezidentu, která obdrží dividendy od jiné společnosti-rezidenta, odejít z částky, kterou dluží první uvedená společnost z titulu zálohy na korporátní daň, částku uvedené zálohy na daň zaplacenou touto druhou společností, zatímco v případě společnosti-rezidenta, která obdrží dividendy od společnosti-nerezidenta, takový odpout povolen není, pokud jde o daň odpovídající rozdělovaným ziskům uhrazenou touto poslední uvedenou společností ve státě, jehož je rezidentem.

Tato metoda vede v praxi k tomu, že se se společností, která obdrží dividendy zahraničního původu, zachází méně výhodným způsobem než se společností, která obdrží dividendy vnitrostátního původu. Při následném rozdělování dividend totiž společnost, která obdrží dividendy zahraničního původu, podléhá povinnosti uhradit zálohu na daň v plném rozsahu, zatímco společnost, která obdrží dividendy vnitrostátního původu, ji musí uhradit pouze v rozsahu, v němž dividendy vyplacené jejím akcionářům převyšují dividendy, které sama obdržela.

Skutečnost, že se nemusí platit záloha na daň, přitom představuje zvýhodnění, pokud jde o hotovostní tok, jelikož si dotyčná společnost může ponechat částky, které by musela jinak uhradit jako uvedenou zálohu na daň, až do okamžiku, kdy se stane splatnou korporátní daň.

Takové rozdílné zacházení nemůže být odvodeno nezbytností zachovat soudržnost daňového systému platného v dotyčném členském státě z důvodu přímého vztahu existujícího mezi přiznaným daňovým zvýhodněním, tedy slevou na dani poskytnutou společnosti-rezidentu, která obdrží dividendy od jiné společnosti-rezidenta, a vyrovnávacím daňovým dluhem, tedy zálohou na korporátní daň zaplacenou touto poslední uvedenou společností při tomto rozdělování dividend. Nezbytnost takového přímého vztahu by totiž měla vést k poskytnutí stejného daňového zvýhodnění společností, které obdrží dividendy od společností-nerezidentů, jelikož tyto společnosti-nerezidenti rovněž musí ve státě, jehož jsou rezidenty, platit z rozdělovaných zisků korporátní daň.

(viz body 84, 86, 93, 112, výrok 2)

5. Články 43 ES a 56 ES nebrání právním předpisům členského státu, které stanoví, že jakákoli daňová úleva, na niž má nárok společnost-rezident, která obdržela dividendy zahraničního původu, v souvislosti s daní uhrazenou v zahraničí, snižuje částku korporátní daně, na niž může započít zálohu na korporátní daň při následném rozdělování dividend svým akcionářům.

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

(viz body 120, 125, 138, výrok 3)

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

dosáhly.

(viz bod 139, výrok 3)

7. Články 43 ES a 56 ES brání právním předpisům členského státu, které osvobozují od platby zálohy na korporátní daň společnosti-rezidenty, které rozdělují svým akcionářům dividendy pocházející z dividend vnitrostátního původu, které obdržely, zatímco společnostem-rezidentům, které rozdělují svým akcionářům dividendy pocházející z dividend zahraničního původu, které obdržely, poskytují možnost volby režimu, který jim umožní získat zpět zaplacenou zálohu na korporátní daň, ale jednak zavazují tyto společnosti, aby uhradily uvedenou zálohu na daň a následně požádaly o její vrácení, a jednak pro jejich akcionáře neupravují slevu na dani, zatímco v případě rozdělení uskutečněného společností-rezidentem na základě dividend vnitrostátního původu by taková akcionářům taková sleva na dani přiznána byla.

Ačkoli je pravda, že členský stát musí mít k dispozici určitou lhůtu k tomu, aby mohl přiuhradit částky, která je nakonec dlužná z titulu korporátní daně, zohlednit všechny daně, které již zatížily rozdělené zisky, toto nemůže odvodnit právní předpisy, které neumožňují společnosti-rezidentu, která je příjemcem rozdělení dividend zahraničního původu, započíst na částku dlužnou z titulu zálohy na korporátní daň daň, která zatěžuje zisky rozdělené v zahraničí, zatímco pro dividendy vnitrostátního původu je uvedena částka automaticky odečtena z daně zaplacené, byť jen jako záloha, rozdávající společností-rezidentem.

Pokud jde o okolnost, že uvedené právní předpisy neupravují slevu na dani pro akcionáře společností-rezidentů, které rozdělují dividendy pocházející z dividend zahraničního původu, nebezpečí ekonomického dvojího zdanění existuje nejen v případě dividendy pocházející od společnosti-rezidenta, která podléhá povinnosti uhradit zálohu na korporátní daň ze svých rozdělení dividend, ale rovněž v případě dividend vyplacených společností-nerezidentem, jejíž zisky rovněž podléhají ve státě, jehož je rezidentem, korporátní dani podle sazby a pravidel, které se v něm používají.

(viz body 156, 158–159, 172–173, výrok 4)

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

(viz bod 196, výrok 5)

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

státu nebo zadržенých tímto státem v p?ímé souvislosti s touto daní.

Pokud jde o jiné škody n?komu vzniklé v d?sledku porušení práva Spole?enství p?i?itatelného ?lenskému státu, musí tento ?lenský stát nahradit škodu zp?sobenou jednotlivc?m za podmínek uvedených v judikatu?e Soudního dvora, a sice, že cílem porušené právní normy je p?iznání práv jednotlivc?m, že porušení je dostate?n? závažné a že existuje p?ímá p?í?inná souvislost mezi porušením povinnosti, která p?ísluší ?lenskému státu, a škodou zp?sobenou poškozeným, aniž by to vylou?ilo, že odpov?dnost státu m?že být na základ? vnitrostátního práva založena za mén? omezujících podmínek.

S výhradou práva na náhradu škody, majícího sv?j základ p?ímo v právu Spole?enství, pokud jsou uvedené podmínky zmín?né v judikatu?e spln?ny, musí stát poskytnout náhradu za d?sledky zp?sobené škody v souladu s vnitrostátními právními p?edpisy upravujícími odpov?dnost, p?i?emž ovšem podmínky náhrady škody stanovené vnitrostátními právními p?edpisy nesmí být mén? p?íznivé než podmínky platné pro podobné nároky vzniklé na základ? vnitrostátního práva a nesmí být upraveny tak, aby v praxi znemož?ovaly nebo nadm?rn? zt?žovaly získání náhrady škody.

(viz body 209, 219–220, výrok 6)

10. Pro ur?ení, zda existuje dostate?n? závažné porušení práva Spole?enství, které by mohlo založit odpov?dnost ?lenského státu za škody zp?sobené jednotlivc?m, je namíst? zohlednit všechny skute?nosti charakterizující situaci, která je vnitrostátnímu soudu p?edložena. K t?mto skute?nostem pat?í zejména stupe? jasnosti a p?esnosti porušeného pravidla, úmyslná nebo neúmyslná povaha spáchaného protiprávního jednání nebo zp?sobené škody, omluvitelnost, nebo neomluvitelnost p?ípadného nesprávného právního posouzení, okolnost, že postoj zaujatý orgánem Spole?enství mohl p?isp?t k p?íjetí nebo zachování vnitrostátních opat?ení nebo zvyklostí odporujících právu Spole?enství.

V každém p?ípad? je porušení práva Spole?enství zjevn? závažné, jestliže p?etrvávalo i p?es vyhlášení rozsudku ur?ujícího vytýkané nespln?ní povinnosti, rozsudku v ?ízení o p?edb?žné otázce nebo i p?es ustálenou judikaturu Soudního dvora v dané oblasti, z nichž vyplývá protiprávní povaha dot?eného jednání.

V takové oblasti, jako je oblast p?ímých daní, musí vnitrostátní soud výše uvedené faktory, zvlášt? stupe? jasnosti a p?esnosti porušených pravidel, jakož i omluvitelnost, ?i neomluvitelnost p?ípadných nesprávných právních posouzení, posuzovat ve sv?tle toho, že d?sledky vyplývající z volného pohybu zaru?eného Smlouvou vycházejí najevo pouze postupn?, zejména na základ? zásad vytý?ených judikaturou Soudního dvora.

(viz body 204, 213–215, 217)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (velkého senátu)

12. prosince 2006 (*)

„Svoboda usazování – Volný pohyb kapitálu – Sm?rnice 90/435/EHS – Korpora?ní da? –

Rozdělávání dividend – Zamezení nebo omezení ?et?zového zdanění – Osvobození od daní – Dividendy obdržené od spole?nosti-rezidenta jiného ?lenského státu nebo t?etí zem? – Sleva na dani – Záloha na korporační da? – Rovné zacházení – Žaloba na vrácení nebo žaloba na náhradu škody“

Ve věci C-446/04,

jejímž p?edm?tem je žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce na základ? ?lánku 234 ES, podaná rozhodnutím High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Spojené království) ze dne 13. ?íjna 2004, došlým Soudnímu dvoru dne 22. ?íjna 2004, v ?ízení

Test Claimants in the FII Group Litigation

proti

Commissioners of Inland Revenue,

SOUDNÍ DV?R (velký senát),

ve složení V. Skouris, p?edseda, P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, K. Lenaerts (zpravodaj), P. K?ris a E. Juhász, p?edsedové senátu, J. N. Cunha Rodrigues, G. Arestis, A. Borg Barthet a M. Ileši?, soudci,

generální advokát: L. A. Geelhoed,

vedoucí soudní kancelá?e: K. Sztranc, rada,

s p?ihlédnutím k písemné ?ásti ?ízení a po jednání konaném dne 29. listopadu 2005,

s ohledem na vyjád?ení p?edložená:

- za Test Claimants in the FII Group Litigation G. Aaronsonem, QC, jakož i P. Farmerem a D. Cavenderem, barristers, zmocn?nými S. Whiteheadem a M. Andersonem, solicitors,
- za vládu Spojeného království p?vodn? E. O'Neill, poté C. Gibbs, jako zmocn?nkyn?mi, ve spolupráci s G. Barlingem, QC, jakož i D. Ewartem a S. Stevens, barristers,
- za Irsko D. O'Haganem, jako zmocn?ncem, ve spolupráci s G. Clohessy, BL, a A. Collinsem, SC,
- za Komisi Evropských spole?enství R. Lyalem, jako zmocn?ncem,

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

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce se týká výkladu ?lánků 43 ES a 56 ES, jakož i ?l. 4 odst. 1 a ?lánku 6 sm?rnice Rady 90/435/EHS ze dne 23. ?ervence 1990 o spole?ném systému zdanění mate?ských a dce?iných spole?ností z r?zných ?lenských stát? (Ú?. v?st. L 225, s. 6; Zvl. vyd. 09/01, s. 147).

2 Tato žádost byla p?edložena v rámci sporu mezi spole?nostmi-rezidenty Spojeného království a Commissioners of Inland Revenue (da?ová správa Spojeného království) ve věci

daňového zacházení s dividendami obdrženy od společností-nerezidentů tohoto členského státu.

Právní rámec

Právní úprava Společenství

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

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

– upustí od zdanění těchto zisků, nebo

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

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

5 Článek 7 směrnice 90/435 stanoví:

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

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

Vnitrostátní právní úprava

6 Na základě daňových právních předpisů platných ve Spojeném království zisky dosažené během účetního období jakoukoli společností, která je rezidentem tohoto členského státu, jakož i jakoukoli společností, která sice není jeho rezidentem, ale vykonává v něm obchodní činnost prostřednictvím pobočky nebo zastoupení, podléhají v uvedeném státě korporační dani.

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

Záloha na korporační daň

8 Podle článku 14 zákona z roku 1988 o daních z příjmu a o korporační dani (Income and Corporation Taxes Act 1988, dále jen „ICTA“), v jeho znění použitelném v době rozhodné z hlediska skutečností v původním řízení, společnost-rezident Spojeného království, která vyplácí dividendy svým akcionářem, musí provést platbu zálohy na korporační daň („advance corporation

tax“, dále jen „ACT“), vypočtenou z výše nebo hodnoty uskutečného rozdělení dividend.

9 Společnost má nárok na zaplacení ACT zaplacené z titulu rozdělení uskutečného během daného účetního období na částku, kterou dluží z titulu korporátní daně („mainstream corporation tax“) za toto období, do určité výše. Pokud daňový dluh společnosti z titulu korporátní daně nepostačuje k tomu, aby umožnil úplný zápočet ACT, přeplatek ACT může být převeden buď do některého předcházejícího nebo následujícího účetního období, nebo na daňové společnosti této společnosti, které jej mohou započíst na částku, kterou samy dluží z titulu korporátní daně. Daňovými společnostmi, na něž může být přeplatek ACT převeden, mohou být pouze daňové společnosti-rezidenti Spojeného království.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Režim FID

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

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

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

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

Spor v p?vodním ?ízení a p?edb?žné otázky

27 Spor v p?vodním ?ízení je sporem typu „group litigation“ týkajícím se investičního p?íjmu osvobozeného od dan? („Franked Investment Income Group Litigation“), který je tvo?en n?kolika žalobami podanými u High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, společnostími-rezidenty Spojeného království, které vlastní podíly ve společnostech-rezidentech jiného ?lenského státu nebo t?etí zem?.

28 V?ci vybrané p?edkládajícím soudem jako „vzorové“ v?ci pro účely tohoto ?ízení o p?edb?žné otázce se týkají žalob podaných společnostími-rezidenty Spojeného království, náležejícími ke skupin? British American Tobacco (BAT, dále jen „žalobkyn?“ v p?vodním ?ízení“). V ?ele skupiny se nacházela mate?ská společnost, která p?ímo nebo nep?ímo vlastní 100 % základního kapitálu jiných společností, které samy vlastní 100 % základního kapitálu společností usazených v r?zných ?lenských státech Evropské unie a Evropského hospodářského prostoru, jakož i ve t?etích zemích.

29 Tyto v?ci se zaprvé týkají dividend vyplacených t?mito společnostmi-nerezidenty ve prosp?ch žalobky? v p?vodním ?ízení od finančního roku ukončeného dne 30. září 1973 a podle p?edkládacího rozhodnutí p?inejmenším do data, kdy bylo vydáno, zadruhé dividend vyplacených mate?skou společností skupiny BAT jejím akcionářem od téhož finančního roku do 31. března 1999, zat?etí plateb ACT uskutečn?ných žalobkyn?mi v p?vodním ?ízení od uvedeného finančního roku do 14. dubna 1999 a za?tvrté dividend kvalifikovaných jako FID vyplacených mezi 30. zářím 1994 a 30. zářím 1997.

30 Žalobkyn? v p?vodním ?ízení se domáhají vrácení nebo náhrady ztrát, které vyplynuly z toho, že se v?i nim použily právní p?edpisy platné ve Spojeném království, pokud jde zejména o:

- korporační da? zaplacenou z obdržených dividend zahraničního p?vodu a da?ové úlevy a slevy na dani uplatn?né na tato zdan?ní, které by v p?ípad? neexistence takové dan? bývaly mohly být použity nebo p?evedeny, aby byly ode?teny z jiných zdan?ní;
- ACT zaplacenou z ?ástek rozdělených jejím akcionářem z dividend zahraničního p?vodu, z?stal-li p?eplatek;
- v tomto posledn? uvedeném p?ípad? zbavení možnosti využít dotyčné ?ástky mezi okamžikem platby ACT a okamžikem, ke kterému byla ACT zapo?tena na korporační da?, a
- co se týče rozdělování dividend kvalifikovaných jako FID, zbavení možnosti využít ?ástek zaplacených jako ACT mezi okamžikem platby ACT a okamžikem jejího vrácení, jakož i dodatečné ?ástky, které žalobkyn? v p?vodním ?ízení musely vyplatit svým akcionářem, aby vyrovnaly to, že se na n? nevztahuje sleva na dani.

31 Za t?chto podmínek se High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, rozhodl p?erušit ?ízení a položit Soudnímu dvoru následující p?edb?žné otázky:

„1) Brání ?láanky 43 ES nebo 56 ES tomu, aby ?lenský stát ponechal v platnosti a používal opat?ení, která osvobozují od korpora?ní da? dividendy obdržené spole?ností-rezidentem tohoto ?lenského státu („spole?nost-rezident“) vyplacené jinými spole?nostmi-rezidenty a která podrobují dividendy obdržené spole?ností-rezidentem vyplacené spole?nostmi-rezidenty jiných ?lenských stát? („spole?nosti-nerezidenti“) korpora?ní dani (poté, co poskytla da?ovou úlevu zamezující dvojímu zdan?ní pro jakoukoli srážkovou da? dlužnou z této dividendy, a za ur?itých podmínek pro p?íslušnou da? zaplacenou spole?nostmi-nerezidenty z jejich zisk? v zemi, jejímiž jsou rezidenty)?

2) Jestliže v ?lenském stát? existuje systém, který za ur?itých okolností ukládá platbu zálohy na korpora?ní da? [...] p?i vyplácení dividend uskute?n?ém spole?ností-rezidentem svým akcioná??m a poskytuje slevu na dani, pokud jde o tyto dividendy, akcioná??m-rezident?m tohoto ?lenského státu, porušuje tento ?lenský stát ?lánek 43 ES nebo ?lánek 56 ES, nebo také ?l. 4 odst. 1 nebo ?lánek 6 sm?rnice [90/435], ponechává-li v platnosti a používá opat?ení, která umož?ují spole?nosti-rezidentu vyplácet dividendy svým akcioná??m, aniž by musela platit ACT v rozsahu, v n?mž obdržela dividendy od spole?ností-rezident? tohoto ?lenského státu (p?ímo nebo nep?ímo prost?ednictvím jiných spole?ností-rezident? tohoto ?lenského státu), a která neumož?ují spole?nosti-rezidentu vyplácet dividendy svým akcioná??m, aniž by musela platit ACT v rozsahu, v n?mž obdržela dividendy od spole?ností-nerezident??

3) Brání ustanovení práva Spole?enství uvedená výše ve druhé otázce tomu, aby ?lenský stát ponechal v platnosti a používal opat?ení, která umož?ují, aby spole?nost vyplácející dividendu zapo?etla ?ástek dlužnou z titulu ACT na korpora?ní da? dlužnou ze svých zisk? a na korpora?ní da? dlužnou jinými spole?nostmi skupiny, které jsou rezidenty tohoto ?lenského státu:

a) která ale neupravují žádnou formu zápo?tu dlužné ACT ani žádnou obdobnou da?ovou úlevu (jako je vrácení ACT) pro zisky dosažené v tomto stát? nebo v jiných ?lenských státech spole?nostmi skupiny, které nejsou rezidenty tohoto ?lenského státu, nebo

b) která stanoví, že jakákoli da?ová úleva zamezující dvojímu zdan?ní, na niž má nárok spole?nost-rezident tohoto ?lenského státu, snižuje korpora?ní da?, na niž m?že být zapo?tena dlužná ACT?

4) Jestliže v ?lenském stát? existují opat?ení, která za ur?itých okolností stanoví, že pokud spole?nosti-rezidenti provedou tuto volbu, uhrazenou ACT získají zp?t z ?ástek rozdělených svým akcioná??m v rozsahu, v n?mž tyto ?ástky obdrží spole?nosti-rezidenti a jsou vypláceny spole?nostmi-nerezidenty (v?etn?, za tímto ú?elem, spole?nostmi-rezidenty t?etích zemí), dochází k porušení ?láanky 43 ES, ?láanky 56 ES nebo ?l. 4 odst. 1 [sm?rnice 90/435] nebo ?láanky 6 [této] sm?rnice, pokud tato opat?ení:

a) zavazují spole?nosti-rezidenty, aby hradily ACT a následn? požadovaly její vrácení, a

b) nestanoví, že je akcioná??m spole?ností-rezident? p?iznána sleva na dani, zatímco by jim byla p?iznána z dividendy vyplacené spole?ností-rezidentem, která by sama neobdržela dividendy od spole?ností-nerezident??

5) Jestliže ?lenský stát p?ed 31. prosincem 1993 p?ijal opat?ení, jejichž podstata je popsána v první a druhé otázce, a po tomto datu p?ijal ostatní opat?ení, jejichž podstata je popsána ve ?tvrté otázce, a pokud tato posledn? uvedená opat?ení p?edstavují omezení zakázané ?láankem 56 ES, musí být toto omezení kvalifikováno jako nové omezení, které ke dni 31. prosince 1993 ješt? neexistovalo?

6) Jestliže by jedno z opat?ení popsanych 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 popsanych 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 zaplacená (nebo která by bývala byla odečtena), kdyby nedošlo k porušení právních předpisů;
- d) jestliže byla ACT započtena na korporační daň, žalobu z důvodu zbavení možnosti využít dotyčné částky mezi okamžikem platby ACT a tímto zápočtem;
- e) žalobu na vrácení korporační daně zaplacené společností nebo jinou společností skupiny, jestliže jedna z těchto společností byla zdaněna z titulu korporační daně, když se vzdala jiných daňových úlev proto, aby byl umožněn zápočet dlužné ACT na korporační daň, kterou dluží (meze stanovené ohledně zápočtu ACT vedou k tomu, že zbude zůstatek korporační daně, který dluží);
- f) žalobu z důvodu zbavení možnosti využít peněžní částky v důsledku platby korporační daně dříve, než by k tomu došlo jinak, nebo ztráty nároku na daňové úlevy v důsledku okolností uvedených výše, písm. e);
- g) žalobu společnosti-rezidenta na vyplacení (nebo vyrovnání) přeplatku ACT, který tato společnost postoupila jiné společnosti skupiny a který nezaložil nárok na daňovou úlevu, jestliže byla tato jiná společnost předmětem prodeje, rozdělení nebo likvidace;
- h) žalobu v případě, kdy byla zaplacená ACT, ale následně byla však vrácena na základě ustanovení popsanych 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 popsanych ve čtvrté otázce a vyrovnala to, že jejím akcionářem 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 odečtené zvýhodnění

7) V případě, že by v odpovědi na jednu z částí šesté otázky byla žaloba kvalifikována jako žaloba na výplatu částky představující bezdůvodně odečtené 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 přihlídnout, jestliže má určit, zda je dáno dostatečné 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 „přímoou příčinnou souvislost“ ve smyslu tohoto rozsudku?“

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

K předložným otázkám

K první otázce

33 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je to, zda články 43 ES a 56 brání právním předpisům členského státu, které osvobozují od korporační daně dividendy, které společnost-rezident obdržela od společnosti, která je rovněž rezidentem tohoto státu (dále jen „dividendy vnitrostátního původu“), zatímco podrobují této dani dividendy, které společnost-rezident obdržela od společnosti, která není rezidentem téhož státu (dále jen „dividendy zahraničního původu“), přičemž v tomto posledně uvedeném případě poskytují daňovou úlevu v souvislosti s jakoukoli srážkovou daní vybranou ve státě, jehož rezidentem je rozdělující společnost, jakož i, v případě, kdy společnost-rezident, která je příjemcem dividend, vlastní přímo nebo nepřímo 10 % nebo více hlasovacích práv v rozdělující společnosti, daňovou úlevu v souvislosti s korporační daní zaplacenou rozdělující společností ze zisku, z nichž pocházejí rozdělované dividendy.

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

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

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

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

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

Ke svobodě usazování

39 Pokud jde zprv o situaci žalobky v převodním řízení, je třeba připomenout, že svoboda usazování, kterou článek 43 ES přiznává příslušníkům Společenství a která zahrnuje jejich přístup k samostatné výdělečné činnosti a jejich výkon, jakož i zřizování a řízení podniků za stejných podmínek, jako jsou podmínky stanovené právními předpisy členského státu usazení pro jeho vlastní státní příslušníky, zahrnuje v souladu s článkem 48 ES pro společnosti založené podle právních předpisů některého členského státu, jež mají své sídlo, ústřední správu nebo hlavní provozovnu uvnitř Společenství, právo vykonávat jejich činnosti v dotčeném členském státě prostřednictvím dceřiné společnosti, pobočky nebo zastoupení (viz zejména rozsudky ze dne 21. září 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Recueil, s. I-6161, bod 35; ze dne 13. prosince 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Sb. rozh. s. I-10837, bod 30, jakož i výše uvedený rozsudek Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, bod 41).

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

stát? tím, že zakazuje jakoukoli diskriminaci založenou na míst? sídla spole?ností (viz v tomto smyslu výše uvedené rozsudky Komise v. Francie, bod 14, a Saint-Gobain ZN, bod 35).

41 Ve v?ci v p?vodním ?ízení je třeba konstatovat, že pro spole?nost-rezidenta, která obdrží dividendy od jiné spole?nosti, v níž p?ímo nebo nep?ímo vlastní alespo? 10 % hlasovacích práv, dot?ené vnitrostátní právní p?edpisy upravují odlišné da?ové zacházení podle toho, zda obdržené dividendy pocházejí od spole?nosti, která je rovn?ž rezidentem Spojeného království, nebo od spole?nosti-rezidenta jiného ?lenského státu. V prvním p?ípad? jsou totiž obdržené dividendy osvobozeny od korpora?ní dan?, zatímco ve druhém p?ípad? podléhají uvedené dani, ale zakládají nárok na da?ovou úlevu v souvislosti s jakoukoli srážkovou daní vybranou p?i rozd?lování dividend ve stát?, jehož rezidentem je rozd?lující spole?nost, jakož i v souvislosti s korpora?ní daní zaplacenou touto rozd?lující spole?ností z p?íslušných zisk?.

42 Podle žalobky? v p?vodním ?ízení skute?nost, že právní p?edpisy platné ve Spojeném království pro spole?nost-rezidenta, která p?ijímá rozd?lované dividendy, používají systém osvobození od dan?, pokud jde o dividendy vnitrostátního p?vodu, a systém zápo?tu v p?ípad? dividend zahrani?ního p?vodu, vede k tomu, že je s dividendami zahrani?ního p?vodu zacházeno da?ov? mén? výhodn? než s dividendami vnitrostátního p?vodu.

43 Nejprve je třeba uvést, že ?lenský stát, který chce zamezit nebo omezit ?et?zové zdan?ní rozd?lovaných zisk?, má k dispozici n?kolik systém?. Pro akcioná?e-p?íjemce dividend tyto systémy nevedou nezbytn? k témuž výsledku. V systému osvobození od dan? tak akcioná?-p?íjemce v zásad? neplatí da?, pokud jde o obdržené dividendy, a to nezávisle na da?ové sazb?, které pro rozd?lující spole?nost podléhají p?íslušné zisky, a na ?ástce, kterou tato rozd?lující spole?nost ve skute?nosti na tuto da? uhradila. Naproti tomu v systému zápo?tu, jako je systém dot?ený v p?vodním ?ízení, akcioná? m?že zapo?íst na da? dlužnou z titulu obdržených dividend pouze ?ástku dan?, kterou rozd?lující spole?nost skute?n? musela uhradit, pokud jde o p?íslušné zisky, p?i?emž tato ?ástka je zapo?itatelná pouze do výše ?ástky dan? dlužné tímto akcioná?em.

44 Pokud jde o dividendy rozd?lované mate?ské spole?nosti, která je rezidentem n? kterého ?lenského státu, spole?ností-rezidentem n? kterého jiného ?lenského státu, na jejímž základním kapitálu tato mate?ská spole?nost vlastní podíl nejmén? 25 %, ?l. 4 odst. 1 sm?rnice 90/435 ponechává výslovn? ?lenským stát?m volbu mezi systémem osvobození od dan? a systémem zápo?tu. Je totiž stanoveno, že obdrží-li taková mate?ská spole?nost od své dce?iné spole?nosti zisky rozd?lené jinak než p?i likvidaci dce?iné spole?nosti, stát mate?ské spole?nosti bu? upustí od zdan?ní t?čto zisk?, nebo je zdaní, p?i?emž umožní mate?ské spole?nosti ode?íst od dan? p?íslušnou ?ást dan? splatné dce?inou spole?ností, která se vztahuje k t?mtó zisk?m, pop?ípad? da? sraženou státem, jehož da?ovým rezidentem je dce?iná spole?nost, maximáln? do výše odpovídající vnitrostátní dan?.

45 ?lenské státy však p?i úprav? svého da?ového systému, a zejména tehdy, když zavád?jí mechanismus, jehož cílem je zamezení nebo omezení ?et?zového zdan?ní nebo ekonomického dvojího zdan?ní, musejí dodržovat požadavky vyplývající z práva Spole?enství, a zvlášt? požadavky uložené ustanoveními Smlouvy týkajícími se volného pohybu.

46 Z judikatury tak vyplývá, že bez ohledu na mechanismus p?ijatý pro zamezení nebo omezení ?et?zového zdan?ní nebo ekonomického dvojího zdan?ní volný pohyb zaru?ený Smlouvou brání tomu, aby n? který ?lenský stát zacházel s dividendami zahrani?ního p?vodu mén? výhodným zp?sobem než s dividendami vnitrostátního p?vodu, ledaže by se toto rozdílné zacházení týkalo situací, které nejsou objektivn? srovnatelné, nebo bylo od?vodn?no naléhavými d?vody obecného zájmu (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 15. ?ervence 2004, Lenz, C?315/02, Sb. rozh. s. I?7063, body 20 až 49, a ze dne 7. září 2004, Manninen, C?319/02, Sb. rozh. s. I?7477, body 20 až 55). Stejn? tak, pokud jde o možnosti ponechané ?lenským stát?m sm?rnicí

90/435, Soudní dvůr připomíná, že mohou být uskutečny pouze při dodržení základních ustanovení Smlouvy, zejména ustanovení týkajících se svobody usazování (výše uvedený rozsudek Keller Holding, bod 45).

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

48 Právo Společenství tak v zásadě nezakazuje, aby členský stát zabraňoval četkovému zdanění dividend obdržených společností-rezidentem tím, že použije pravidla, která tyto dividendy osvobodí od zdanění, jestliže jsou vypláceny společností-rezidentem, přičemž prostřednictvím systému zápočtu zabrání četkovému zdanění uvedených dividend, jsou-li vypláceny společnostmi-nerezidentem.

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

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

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

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

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

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

55 Toto nebylo zpochybováno vládou Spojeného království, která však tvrdí, že použití různých daňových sazeb pro rozdělující společnost a společnost-příjemce existuje pouze za

okolností spíše výjimečných, které se ve věci v původním řízení nevyskytují.

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

57 Z toho vyplývá, že v kontextu vnitrostátních právních předpisů dotčených v původním řízení skutečnost, že se na dividendy vnitrostátního původu použije systém osvobození od daně a na dividendy zahraničního původu systém zápočtu, neodporuje zásadě svobody usazování stanovené článkem 43 ES, nepřevyšuje-li daně sazba použitelná na dividendy zahraničního původu daně sazbou použitelnou na dividendy vnitrostátního původu a je-li sleva na dani alespoň rovna částce uhrazené v členském státě rozdávající společnosti až do výše částky daně uplatněné v členském státě společnosti-příjemce.

K volnému pohybu kapitálu

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

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

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

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

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

63 Přitom zatímco u společnosti-rezidenta, která obdrží dividendy od jiné společnosti-rezidenta, použitý systém osvobození od daně vylučuje nebezpečí stejného zdanění rozdáváných zisků, neplatí to pro zisky rozdávané společnostmi-nerezidenty. Pokud v tomto posledně uvedeném případě stát, jehož rezidentem je společnost-příjemce, poskytne daně úlevu v souvislosti se srážkovou daní vybranou ve státě, jehož rezidentem je rozdávající společnost, jediným účinkem takové daně úlevy je vyloučení dvojího zdanění v právním slova smyslu u společnosti-příjemce. Tato daně úleva naproti tomu neodstraňuje stejného zdanění,

kteře existuje, jestliže jsou rozdřlované zisky nejprve zdaněny z titulu korporatění daně dlužené rozdřlující spoleēností ve státě, jehož je rezidentem, a poté z titulu korporatění daně dlužené spoleēností-přijemcem.

64 Takové rozdřlné zacházení má ten úřinek, že spoleēnosti-rezidenti Spojeného království jsou odrazovány od investování svých kapitálových prostředků do spoleēností usazených v jiném řlenském státě. Krom toho má rovněž omezující úřinek vzhledem ke spoleēnostem usazeným v jiných řlenských státech v rozsahu, v němž vytvářř pro tyto spoleēnosti překážku pro získávání kapitálu ve Spojeném království. Jelikož je totiž s přřjmy z kapitálového majetku zahraničního přvodu dařov zacházeno méně výhodným způsobem než s dividendami rozdřlovanými spoleēnostmi usazenými ve Spojeném království, jsou akcie spoleēností usazených v jiných řlenských státech pro investory usazené ve Spojeném království méně přitažlivé než akcie spoleēností se sídlem v tomto řlenském státě (viz výše uvedené rozsudky Verkooijen, body 34 a 35, Lenz, body 20 a 21, jakož i Manninen, body 22 a 23).

65 Z toho vyplývá, že rozdřlné zacházení stanovené v takových právních předpisech, jako jsou předpisy, které jsou dotěeny v přvodním řřzení, ve vztahu k dividendám obdržným spoleēnostmi-rezidenty od spoleēností-nerezidentů, v nichž vlastní méně než 10 % hlasovacích práv, představuje omezení volného pohybu kapitálu v zásadě zakázané řlánkem 56 ES.

66 Podle vlády Spojeného království je oprávněné a přřiměně poskytovat řřmto spoleēnostem-rezidentům dařovou úlevu z korporatění daně pouze do výše přřřpadné srážkové daně vybrané z dividendy. Praktické překážky totiž brání tomu, aby spoleēnosti, která v rozdřlující spoleēnosti vlastní pouze podřl menší než 10 %, byla přřřznána sleva na dani, která odpovídá dani skutečně uhrazené touto posledně uvedenou spoleēností. Na rozdřl od slevy na dani v souvislosti se srážkovou daní může být taková sleva na dani přřřznána až po zdlouhavých a komplexních ovřřeních. Je tedy oprávněné stanovit dolní hranici v závislosti na velikosti vlastněného podřlu. Dolní hranice 10 % stanovená Spojeným královstvím je ostatně velkorysejší než dolní hranice 25 % přřřjatá ve vzorové smlouvě vypracované v rámci Organizace pro ekonomickou spolupřáci a rozvoj (OECD), jakož i ve smřrnici 90/435 v jejím přvodním znění.

67 Zajistě, přřřsluší v zásadě řlenským státům, jestliže zavádějí mechanismy, jejichž cílem je zamezení nebo omezení řetřzového zdanění rozdřlovaných zisků, aby urřily kategorii dařových poplatníků, kteřř mohou využívat uvedených mechanismů, a za řřmto úřelem zaváděť dolní hranice vycházející z podřlu, který tito dařovř poplatníci vlastní v dotyčných rozdřlujících spoleēnostech. Pouze pro spoleēnosti řlenských států, které vlastní na základním kapitálu některé spoleēnosti jiného řlenského státu podřl nejméně 25 %, řřlánek 4 smřrnice 90/435 vykládaný ve vzájemném spojení s jejím řřlánkem 3, ve znění použitelném v době rozhodné z hlediska skutečností přvodního sporu, ukládá řlenským státům, pokud neosvobodř od daně zisky, které mateřská spoleēnost-rezident obdržř od dceřině spoleēnosti-rezidenta jiného řlenského státu, aby umožnřly této mateřské spoleēnosti odeřřst od daně nejen řřátku srážkové daně vybranou státem, jehož dařovým rezidentem je dceřiná spoleēnost, ale rovněž přřřřslušnou řřást daně splatné dceřinou spoleēností, která se vztahuje k řřmto ziskům.

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

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

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

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

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

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

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

Ke druhé otázce

75 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je to, zda články 43 ES a 56 ES nebo čl. 4 odst. 1 a článek 6 směrnice 90/435 musejí být vykládány v tom smyslu, že brání takovým vnitrostátním právním předpisům, jako jsou předpisy, které jsou dotčeny v pvodním řízení, které

tím, že p?iznávají slevu na dani spole?nosti-rezidentu, která obdrží dividendy od jiné spole?nosti-rezidenta v závislosti na ACT zaplacené touto posledn? uvedenou spole?ností v souvislosti s tímto rozd?lováním dividend, umož?ují této prvn? uvedené spole?nosti vyplácet dividendy svým akcioná??m, aniž by musela hradit ACT, zatímco spole?nost-rezident, která obdržela dividendy od spole?nosti-nerezidenta musí v podobném p?ípad? zaplatit ACT v plném rozsahu.

76 Úvodem je t?eba poznamenat, že pokud jde o rozd?lování zisk? v podob? dividend, které obdržely spole?nosti n? kterého ?lenského státu a které pocházejí od dce?iných spole?ností-rezident? jiných ?lenských stát?, se sm?rnice 90/435 podle svého ?l. 3 odst. 1 ve zn?ní použitelném v rozhodné dob? z hlediska skute?ností v p?vodním ?ízení použije na mate?ské spole?nosti, které na základním kapitálu svých dce?iných spole?ností vlastní podíl nejmén? 25 %. Jak bylo p?ipomenuto v bod? 38 tohoto rozsudku, vzhledem k tomu, že p?edkládací rozhodnutí neup?es?uje povahu podíl? jiných spole?ností, které jsou ú?astníky sporu projednávaného p?ed p?edkládajícím soudem, nelze vylou?it, že se tento spor týká rovnž podíl?, které z tohoto d?vodu nespadají do v?cné p?sobnosti této sm?rnice.

77 Krom toho, jelikož se „vzorové“ v?ci v p?vodním ?ízení týkají vyplácení dividend, které se vztahují k finan?nímu roku ukon?enému dne 31. prosince 1973, týkají se alespo? ?áste?n? situací, které nespadají do ?asové p?sobnosti sm?rnice 90/435.

78 Pro odpov?? na položenou otázku je tedy t?eba nejd?íve p?ezkoumat, v jakém rozsahu jsou takové právní p?episy, jako jsou p?edpisy dot?ené v p?vodním ?ízení, slu?itelné s ustanoveními Smlouvy.

K ustanovením Smlouvy týkajícím se svobody usazování a volného pohybu kapitálu

79 Na základ? vnitrostátních právních p?edpis? dot?ených v p?vodním ?ízení spole?nost-rezident, která obdrží dividendy vyplacené jinou spole?ností-rezidentem, má nárok na slevu na dani odpovídající ?ásti ?ástky ACT zaplacené touto jinou spole?ností, která jí umožní vyplatit dividendy svým akcioná??m tak, že na ACT dlužnou z tohoto titulu zapo?te ACT již zaplacenou touto jinou spole?ností. Naproti tomu spole?nost-rezident, která obdrží dividendy zahrani?ního p?vodu, nemá na takovou slevu na dani nárok, a musí tedy p?i rozd?lování dividend svým akcioná??m zaplatit ACT v plném rozsahu.

80 Jelikož se tyto právní p?edpisy použijí na rozd?lování dividend ve prosp?ch spole?ností-akcioná?? nezávisle na velikosti jejich podílu, mohou se na n? vztahovat jak ?lánek 43 ES týkající se svobody usazování, tak ?lánek 56 ES týkající se volného pohybu kapitálu.

81 Jedná-li se však o podíly, které p?iznávají jejímu držiteli ur?itý vliv na rozhodování doty?ných spole?ností a umož?ují mu ur?ovat její ?innost, použijí se ustanovení Smlouvy o svobod? usazování. S ohledem na okolnosti existující ve „vzorových“ v?cech v p?vodním ?ízení je tedy namíst? rozbor vnitrostátních právních p?edpis? dot?ených v p?vodním ?ízení zahájit s ohledem na ?lánek 43 ES (viz bod 37 tohoto rozsudku).

82 Jak uvád?jí žalobkyn? v p?vodním ?ízení, na základ? takových právních p?edpis?, jako jsou p?edpisy, které jsou dot?eny v p?vodním ?ízení, spole?nost-rezident, která obdržela dividendy zahrani?ního p?vodu a rozd?luje svým akcioná??m tutéž ?ástku dividend, musí zaplatit ACT v plném rozsahu, zatímco v p?ípad? spole?nosti-rezidenta, která obdržela dividendy vnitrostátního p?vodu a provedla rozd?lení dividend svým akcioná??m v téže ?ástce jako obdržené dividendy, je dluh v souvislosti s ACT vyrovnán p?iznanou slevou na dani, takže taková spole?nost již ACT platit nemusí.

83 Pro spole?nost-rezidenta, která obdrží dividendy od jiné spole?nosti-rezidenta, tento systém

zajišťuje, že jestliže společnost-příjemce dále sama rozdělí zisky svým akcionářům, je ACT zaplacená pouze jednou. Osvobození od ACT, které je tak poskytnuto této společnosti-příjemci, se shoduje s osvobozením, na něž má nárok z titulu korporátní daň, pokud jde o dividendy obdržené od jiné společnosti-rezidenta.

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

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

86 Ažkoli je pravda, že vnitrostátní právní předpisy dotčené v původním řízení stanoví, že rozsah ACT, kterou společnost-rezident musí zaplatit při rozdělování dividend svým akcionářům, závisí na tom, zda tato společnost obdržela, či nikoli, dividendy od společnosti, která již uhradila ACT, nic to nemění na tom, že tato metoda vede v praxi k tomu, že se se společnostmi, která obdrží dividendy zahraničního původu, zachází méně výhodným způsobem než se společnostmi, která obdrží dividendy vnitrostátního původu. Při následném rozdělování dividend totiž společnost, která obdrží dividendy zahraničního původu, podléhá povinnosti uhradit ACT v plném rozsahu, zatímco společnost, která obdrží dividendy vnitrostátního původu, ji musí uhradit pouze v rozsahu, v němž dividendy vyplacené jejím akcionářům převyšují dividendy, které sama obdržela.

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

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

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

90 V této souvislosti se skutečnosti, že společnost-nerezident nepodléhala ACT, když prováděla rozdělování dividend společnosti-rezidentu, nelze dovolávat za tím účelem, aby byla této poslední uvedené společnosti odmítnuta možnost snížit částku ACT, kterou tato společnost

musí zaplatit při následném rozdělování dividend. Skutečnost, že taková společnost-nerezident nepodléhá ACT, totiž vyplývá z toho, že podléhá korporační dani nikoli ve Spojeném království, ale ve státě, jehož je rezidentem. Nelze přitom od společnosti vyžadovat, aby platila zálohu na daň, které nebude nikdy podléhat (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Metallgesellschaft a další, body 55 a 56).

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

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

93 Rozdílné zacházení nemůže být odvodneno ani nezbytností zachovat soudržnost danového systému platného ve Spojeném království z důvodu přímého vztahu existujícího mezi přiznaným danovým zvýhodněním, tedy slevou na dani poskytnutou společnosti-rezidentu, která obdrží dividendy od jiné společnosti-rezidenta, a vyrovnávacím danovým dluhem, tedy ACT zaplacenou touto poslední uvedenou společností při tomto rozdělování dividend. Nezbytnost takového přímého vztahu by totiž měla právo vést k poskytnutí stejného danového zvýhodnění společnosti, které obdrží dividendy od společností-nerezidentů, jelikož tyto společnosti-nerezidenti rovněž musí ve státě, jehož jsou rezidenty, platit z rozdělovaných zisků korporační daň.

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

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

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

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

98 Vzhledem k tomu, že důvody uplatněné vládou Spojeného království pro odvodnění této překážky volnému pohybu kapitálu jsou totožné s důvody, které již byly zamítnuty v rámci

přezkumu vnitrostátního opatření dotčeného v převodním řízení z hlediska svobody usazování, je třeba učinit závěr, že článek 56 ES musí být vykládán v tom smyslu, že rovněž brání takovému opatření.

Ke směrnici 90/435

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

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

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

102 V tomto ohledu je třeba jednak připomenout, že na základě čl. 4 odst. 1 směrnice 90/435 členský stát, který neosvobodí od daně zisky, které mateřská společnost-rezident obdrží od dceřiné společnosti-rezidenta jiného členského státu, musí umožnit této mateřské společnosti odejít od daně příslušnou část daně splatné dceřinou společností, která se vztahuje k tomto ziskům, popřípadě daň sraženou státem, jehož daňovým rezidentem je dceřiná společnost, maximálně do výše odpovídající vnitrostátní daně.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Ke třetí otázce

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

- které stanoví, že jakákoli daňová úleva, na niž má nárok společnost-rezident, která obdržela dividendy zahraničního původu, v souvislosti s daní uhrazenou v zahraničí, snižuje částku korporační daně, na niž může započíst dlužnou ACT, a
- které neumožňují společnosti-rezidentu, aby převedla zaplacenou částku ACT, která nemůže být započtena na korporační daň dlužnou v rámci daného účetního období nebo

předcházejících a následujících ústetních období, na dceině společnosti-nerezidenty, aby ji tyto dceině společnosti-nerezidenti mohly započíst na korporační daň, kterou dluží.

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

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

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

117 Je namístě mít za to, že na vnitrostátní opatření, která jsou předmětem této předběžné otázky, se mohou vztahovat jak článek 43 ES týkající se svobody usazování, tak článek 56 ES týkající se volného pohybu kapitálu. Pokud jde o daňové úlevy, na něž má nárok společnost-rezident, která obdrží dividendy zahraničního pvodu, v souvislosti s daní uhrazenou v zahraničí, rozbor vnitrostátních právních předpisů dotčených v povodním řízení v rámci odpovědi na první předběžnou otázku odhalil, že se jedná o daňové úlevy odlišné v závislosti na velikosti podílů vlastních tímto společnostmi.

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

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

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

121 V tomto ohledu je třeba připomenout, že pokud jde o ACT, kterou musí zaplatit společnost, která obdrží dividendy od společnosti-nerezidenta, při rozdělování dividend svým akcionářem, z předcházejícího vyplývá, že v každém případě články 43 ES a 56 ES brání jakékoli diskriminaci při zdaňování ACT mezi společnostmi, které obdrží dividendy vnitrostátního pvodu, a společnostmi, které obdrží dividendy zahraničního pvodu (viz bod 112 tohoto rozsudku).

122 Zjistě nelze vyloučit, že i v případě neexistence takové diskriminace může společnost,

která obdrží vysoké dividendy zahraničního p?vodu, zaplatit ?ástku ACT, která p?evyšuje její da?ový dluh z titulu korporálního dan?, a která tak m?že zp?sobit p?eplatek ACT. Taková situace však vyplývá p?ímo z použití vnitrostátního pravidla, jehož cílem je zamezit nebo omezit zdan?ní zisk? rozd?lovaných ve form? dividend.

123 V rámci mechanismu p?ijátého za ú?elem zamezení nebo omezení ?et?zového zdan?ní rozd?lovaných zisk? takové pravidlo m?že být považováno za odporující ustanovením Smlouvy týkajícím se volného pohybu pouze tehdy, když s dividendami pocházejícími od zahraničních spole?ností zachází mén? výhodným zp?sobem než s dividendami vyplácenými spole?nostmi-rezidenty, zatímco se jedná o situace objektivn? srovnatelné a rozdílné zacházení není od?vodn?no naléhavými d?vody obecného zájmu.

124 Ze spisu nevyplývá, že samotná skute?nost, že u spole?ností, které obdrží dividendy zahraničního p?vodu, da?ová úleva poskytnutá v souvislosti s daní uhrazenou v zahraničí snižuje ?ástku korporálního dan? dlužné ve Spojeném království, p?edstavuje mén? výhodné zacházení s uvedenými dividendami v porovnání s dividendami vnitrostátního p?vodu. Jak uplat?uje vláda Spojeného království, takový p?eplatek ACT totiž m?že p?etrvávat rovn?ž v p?ípad? spole?ností, která obdrží dividendy vnitrostátního p?vodu pokaždé, kdy ?ástka ACT, kterou zaplatila, je vyšší než její dluh z titulu korporálního dan?, zejména pokud má taková spole?nost nárok na osvobození od dan? nebo da?ové úlevy, které snižily její dluh z titulu korporálního dan?.

125 Skute?nost, že se spole?ností, která obdrží dividendy zahraničního p?vodu a která má nárok na da?ovou úlevu v souvislosti se zahraničním daním, sníží ?ástka korporálního dan?, na niž m?že být zapo?ten p?eplatek ACT, by vedla k diskriminaci mezi takovou spole?ností a spole?ností, která obdrží dividendy vnitrostátního p?vodu pouze tehdy, pokud by tato prvn? uvedená spole?nost ve skute?nosti nem?la k dispozici tytéž prost?edky jako spole?nost, která obdrží dividendy vnitrostátního p?vodu, aby zapo?etla p?eplatek ACT na ?ástku dlužnou z titulu korporálního dan?.

126 Z popisu vnitrostátních právních p?edpis? dot?ených v p?vodním ?ízení u?in?ného p?edkládajícím soudem p?itom nevyplývá, že by se spole?ností-rezidentem, která obdrží dividendy zahraničního p?vodu, bylo v tomto ohledu zacházeno rozdíln? v porovnání se spole?ností-rezidentem, která obdrží dividendy vnitrostátního p?vodu.

127 Z toho vyplývá, že ustanovení Smlouvy týkající se svobody usazování nebrání vnitrostátnímu opat?ení, které stanoví, že jakákoli da?ová úleva, na niž má nárok spole?nost-rezident, která obdržela dividendy zahraničního p?vodu, v souvislosti s daní uhrazenou v zahraničí, snižuje ?ástku korporálního dan?, na niž m?že zapo?íst ACT.

128 Jelikož takové opat?ení neznamená diskriminaci spole?ností, které obdrží dividendy zahraničního p?vodu, záv?r vycházející z p?edcházejícího bodu platí rovn?ž ohledn? ustanovení Smlouvy týkajících se volného pohybu kapitálu.

129 Pokud jde o druhý aspekt vnitrostátních právních p?edpis? uvád?ný ve t?etí p?edb?žné otázce, je t?eba poukázat na to, jak p?ipomíná p?edkládající soud, že a?koli spole?nost-rezident m?že p?evést ?ástku ACT, která nemohla být zapo?tena na ?ástku dlužnou z titulu korporálního dan? vztahující se k danému období nebo k p?edcházejícímu nebo následujícímu období, na své dce?iné spole?nosti-rezidenty, které ji poté mohou zapo?íst na ?ástku, kterou musejí uhradit z titulu korporálního dan?, taková spole?nost naopak nem?že p?evést tento p?eplatek ACT na sp?ízn?né spole?nosti-nerezidenty, aby jej tyto posledn? uvedené spole?nosti mohly zapo?íst na korporální da?, kterou musí uhradit ve Spojeném království.

130 Podle vlády Spojeného království spole?nost-rezident nem?že uplat?ovat skute?nost, že její

dceřiné společnosti-nerezidenti nemohou započíst příspěvek na ACT na korporální daň, kterou tyto dceřiné společnosti-nerezidenti dluží, poněvadž v důsledku toho sama tato společnost-rezident není znevýhodněna.

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

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

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

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

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

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

137 Pokud jde o čl. 4 odst. 1 směrnice 90/435, stačí uvést, že aťkoli toto ustanovení zavazuje členský stát, aby zaručil mateřské společnosti, která obdrží dividendy od dceřiné společnosti usazené v jiném členském státě, aby daň uhrazená její dceřinou společností v zahraničí z rozdělovaných zisků byla v plném rozsahu započtena na částku dlužnou mateřskou společností z titulu korporální daně v první uvedeném členském státě (viz bod 104 tohoto rozsudku), nevyplývá z toho pro tento stát žádná povinnost, aby v podobných případech dbal na to, aby daňová úleva poskytnutá této mateřské společnosti v souvislosti se zahraniční daní nesnižovala částku, na kterou může započíst část zálohy na korporální daň zaplacenou při rozdělování dividend svým akcionářům, ani aby umožnil téže mateřské společnosti, aby převedla částku zaplacené zálohy na daň, kterou nemůže započíst na svůj daňový dluh, i na dceřiné společnosti-nerezidenty, které podléhají korporální dani v téže státě.

138 Na této otázce je tedy namístě odpovědět tak, že články 43 ES a 56 ES nebrání právním předpisům členského státu, které stanoví, že jakákoli daňová úleva, na niž má nárok společnost-rezident, která obdržela dividendy zahraničního původu, v souvislosti s daní uhrazenou v

zahraničí, snižuje částku korporátní daně, na niž může započíst zálohu na korporátní daň.

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

Ke čtvrté otázce

140 Podstatou čtvrté otázky předkládajícího soudu je to, zda články 43 ES a 56 ES, jakož i čl. 4 odst. 1 a článek 6 směrnice 90/435 brání takovým vnitrostátním právním předpisům, jako jsou předpisy dotčené v původním řízení, které sice poskytují společnostem-rezidentům, které obdrží dividendy zahraničního původu, možnost volby režimu, který jim umožní získat zpět ACT uhrazenou při následném rozdělování dividend jejich akcionářům, ale jednak zavazují tyto společnosti k tomu, aby nejprve ACT uhradily a až následně požadovaly její vrácení, a jednak neupravují slevu na dani pro jejich akcionáře, zatímco by tímto akcionářům sleva na dani připísnána byla, pokud by společnosti-rezidenti provedly rozdělení dividend vnitrostátního původu.

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

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

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

144 Jak uvedl generální advokát v bodě 94 svého stanoviska, touto otázkou se předkládající soud táže Soudního dvora na legalitu režimu FID, zavedeného ve Spojeném království od 1. července 1994. Tento režim umožňuje společnostem-rezidentům, které obdrží dividendy zahraničního původu, získat vrácení částky plateby ACT, tedy částky ACT, která nemůže být započtena na částku dlužnou z titulu korporátní daně.

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

146 Pokud jde zprvu o možnost získat zpět platebu ACT, z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že zatímco ACT musí být uhrazena ve lhůtě třinácti dnů následujících po čtvrtletí, během něhož dotčená společnost vyplácí dividendy svým akcionářům, plateba ACT lze vrátit až v

okamžiku, kdy se korporace má stát splatnou, to je devět měsíců po skončení účetního období. V závislosti na okamžiku, kdy společnost vyplatila dividendy, tedy musí čekat osm a půl měsíce až sedmnáct a půl měsíce, aby jí byla vrácena uhrazená ACT.

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

148 Z druhého akcionáře, který je příjemcem dividend společnosti-rezidenta na základě dividend zahraničního povodu kvalifikovaných jako FID, nemá nárok na slevu na dani, ale má se za to, že obdržel příjem, který byl zdaněn nejnižší sazbou v rámci dotčeného daňového období. Vzhledem k tomu, že nemá nárok na slevu na dani, takový akcionář nemá nárok na žádné vrácení daní, pokud nedluží daň z příjmů nebo pokud je dlužná daň z příjmů nižší než zdanění dividendy nejnižší sazbou.

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

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

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

152 Jak však bylo uvedeno v bodech 87 až 91 tohoto rozsudku, jelikož zisky rozdělené společnostmi podléhají ve státě, jehož je rezidentem, korporace dani, pak pokud systém zálohy na korporace dani, který se vztahuje na společnost-příjemce dividend, určuje dlužnou částku se zohledněním daní z rozdělených zisků uhrazené rozdělující společností-rezidentem, ale nikoli se zohledněním daní uhrazené v zahraničí rozdělující společností-nerezidentem, takový systém poskytuje společnosti, která je příjemcem dividend zahraničního povodu, méně výhodné zacházení než společnosti, která obdrží dividendy vnitrostátního povodu, zatímco se společnost, která je příjemcem dividend zahraničního povodu nachází v situaci srovnatelné se situací společnosti, která obdrží dividendy vnitrostátního povodu.

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

154 Takové rozdílné zacházení, které činí nabytí podílu ve společnosti-nerezidentu méně

přitažlivým než podíl vlastní ve společnosti-rezidentu, představuje při neexistenci objektivního odvodní porušení svobody usazování.

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

156 Je vskutku pravda, že členský stát musí mít k dispozici určitou lhůtu k tomu, aby mohl při určení částky, která je nakonec dlužná z titulu korporátní daně, zohlednit všechny daně, které již zatížily rozdělené zisky. Toto však nemůže odvodnit, že v případě dividend vnitrostátního původu je členský stát při určení částky, kterou společnost rozdělující dividendy dluží jako ACT, ochoten zohlednit část ACT uhrazenou společností-rezidentem, od níž uvedená rozdělující společnost sama obdržela dividendy, a to v okamžiku, kdy částka, kterou tato jiná společnost-rezident bude nakonec dlužit z titulu korporátní daně, nemohla být ani určena, zatímco v případě dividend zahraničního původu tento stát stanoví částku dlužnou jako ACT bez jakékoli možnosti, aby společnost-rezident, která rozděluje dividendy svým akcionářům, započítala na uvedenou částku daň, která zatěžuje zisky, které jí byly rozděleny společností-nerezidentem.

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

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

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

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

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

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

163 Pokud jde konečně o argument vlády Spojeného království, podle něhož jsou dotčená

omezení odvodněna nezbytností zachovat soudržnost daňového systému Spojeného království, je třeba konstatovat, že tento argument pouze odkazuje na tutéž argumentaci, která již byla zamítnuta v rámci přezkumu druhé otázky (viz bod 93 tohoto rozsudku).

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

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

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

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

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

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

170 Je pravda, že z důvodu stupně právní integrace existující mezi členskými státy Unie, zejména existence takových legislativních opatření Společenství týkajících se spolupráce mezi vnitrostátními daňovými orgány, jako je směrnice Rady 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní (Úř. věst. L 336, s. 15; Zvl. vyd. 09/01, s. 63), zdaování hospodářských činností, které mají přeshraniční aspekty vyskytující se uvnitř Společenství, které provádí členský stát, není vždy srovnatelné se zdaováním hospodářských činností, které souvisejí se vztahy mezi členskými státy a třetími zeměmi.

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

172 Pokud však jde o dotčené vnitrostátní právní předpisy, vláda Spojeného království uplatnila obtíže spojené s ověrováním daní uhrazené v zahraničí pouze pro to, aby vysvětlila lhůtu mezi okamžikem, kdy je uhrazena ACT, a okamžikem jejího vrácení. Jak přitom bylo uvedeno v bodě 156 tohoto rozsudku, taková skutečnost nemůže odvodnit právní předpisy, které neumožňují

společnosti-rezidentu, která je příjemcem rozdělení dividend zahraničního původu, započítat na částku dlužnou z titulu zálohy na korporátní daň daň, která zatěžuje zisky rozdělené v zahraničí, zatímco pro dividendy vnitrostátního původu je uvedena částka automaticky odečtena z daně zaplacené, byť jen jako záloha, rozdělující společností-rezidentem.

173 Na tvrtou otázku je tedy namístě odpověď tak, že články 43 ES a 56 ES brání právním předpisům členského státu, které osvobozují od platby zálohy na korporátní daň společnosti-rezidenty, které rozdělují svým akcionářům dividendy pocházející z dividend vnitrostátního původu, které obdržely, zatímco společnostem-rezidentem, které rozdělují svým akcionářům dividendy pocházející z dividend zahraničního původu, které obdržely, poskytují možnost volby režimu, který jim umožní získat zpět zaplacenou zálohu na korporátní daň, ale jednak zavazují tyto společnosti, aby uhradily uvedenou zálohu na daň a následně požádaly o její vrácení, a jednak pro jejich akcionáře neupravují slevu na dani, zatímco v případě rozdělení uskutečného společností-rezidentem na základě dividend vnitrostátního původu by tímto akcionářům taková sleva na dani přiznána byla.

K páté otázce

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

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

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

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

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

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

180 V rámci výkladu pojmu přímé investice musí být této klasifikaci přiznána taková informativní

hodnota. V prvním bodě uvedené klasifikace jsou pod názvem „Přímé investice“ uvedeny zakládání a rozšiřování poboček nebo nových podniků patřících pouze osobě, která poskytla kapitál, a nabývání plné úasti v již existujících podnicích, úast v nových nebo stávajících podnicích s cílem vytvořit nebo udržet dlouhodobé hospodářské vztahy, dlouhodobé pěstování finančních prostředků s cílem vytvořit nebo udržet dlouhodobé hospodářské vztahy, jakož i zpětné investování zisků s cílem udržet dlouhodobé hospodářské vztahy.

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

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

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

184 Z ustálené judikatury totiž vyplývá, že jakékoli méně výhodné zacházení s dividendami zahraničního původu než s dividendami vnitrostátního původu musí být považováno za omezení volného pohybu kapitálu, pokud může uinit méně přitažlivým převzetí úastí ve společnostech usazených v jiných členských státech (výše uvedené rozsudky Verkooijen, bod 35, Lenz, bod 21, a Manninen, bod 23).

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

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

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

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

189 Nejprve je na místě vyjasnit ve smyslu čl. 57 odst. 1 ES pojem omezení, která existují ke dni

31. prosince 1993.

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

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

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

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

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

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

196 Na pátou otázku je tedy namístě odpovědět tak, že čl. 57 odst. 1 ES musí být vykládán v tom smyslu, že jestliže členský stát před 31. prosincem 1993 přijal právní předpisy, které

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

K šesté až deváté otázce

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

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

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

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

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

202 Podle ustálené judikatury ovšem platí, že nárok na získání vrácení daní vybraných v členském státě v rozporu s pravidly práva Společenství je důsledkem a doplňkem práv

přiznaných procesním subjektům ustanoveními práva Společenství, tak jak jsou vykládána Soudním dvorem (viz zejména rozsudky ze dne 9. listopadu 1983, *San Giorgio*, 199/82, Recueil, s. 3595, bod 12, a výše uvedený rozsudek *Metallgesellschaft a další*, bod 84). Řecký stát tedy musí v zásadě vrátit daně vybrané v rozporu s právem Společenství (rozsudek ze dne 14. ledna 1997, *Comateb a další*, C-192/95 až C-218/95, Recueil, s. I-165, bod 20, a výše uvedený rozsudek *Metallgesellschaft a další*, bod 84).

203 Při neexistenci právní úpravy Společenství ohledně vrácení neoprávněně vybraných vnitrostátních daní přísluší vnitrostátnímu právnímu řádu každého Řeckého 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 neznemožují nebo nadměrně neztěžují výkon práv přiznaných právním řádem Společenství (zásada efektivity) (viz zejména rozsudky ze dne 16. prosince 1976, *Rewe*, 33/76, Recueil, s. 1989, bod 5, a *Comet*, 45/76, Recueil, s. 2043, body 13 až 16, jakož i později vydané rozsudky ze dne 15. září 1998, *Edis*, C-231/96, Recueil, s. I-4951, body 19 a 34; ze dne 9. února 1999, *Dilexport*, C-343/96, Recueil, s. I-579, bod 25, a výše uvedený rozsudek *Metallgesellschaft a další*, bod 85).

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

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

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

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

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

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

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

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

212 Pokud jde o druhou podmínku, je třeba jednak připomenout, že porušení práva Společenství je dostatečně závažné, pokud členský stát při výkonu své normativní pravomoci zjevným a závažným způsobem překročil meze, které jsou stanoveny výkonu jeho pravomoci (viz výše uvedené rozsudky *Brasserie du Pêcheur a Factortame*, bod 55; *British Telecommunications*, bod 42, a ze dne 4. července 2000, *Haim*, C-424/97, Recueil, s. I-5123, bod 38). Kromě toho prosté porušení práva Společenství může stačit k prokázání existence dostatečně závažného porušení, pokud dotčený členský stát v okamžiku, kdy se dopustí porušení, disponuje pouze značně omezeným či žádným prostorem pro uvážení (viz rozsudek ze dne 23. května 1996, *Hedley Lomas*, C-5/94, Recueil, s. I-2553, bod 28, a výše uvedený rozsudek *Haim*, bod 38).

213 Pro určení, zda existuje dostatečně závažné porušení, je namístě zohlednit všechny skutečnosti charakterizující situaci, která je vnitrostátnímu soudu předložena. K této skutečností patří zejména stupeň jasnosti a přesnosti porušeného pravidla, úmyslná nebo

neúmyslná povaha spáchaného protiprávního jednání nebo způsobené škody, omluvitelnost, nebo neomluvitelnost případného nesprávného právního posouzení, okolnost, že postoj zaujatý orgánem Společenství mohl přispět k přijetí nebo zachování vnitrostátních opatření nebo zvyklostí odporujících právu Společenství (výše uvedené rozsudky Brasserie du Pêcheur a Factortame, bod 56, jakož i Haim, body 42 a 43).

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

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

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

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

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

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

220 Na šestou až devátou otázku je tedy namístě odpovědět tak, že v případě neexistence právní úpravy Společenství přísluší vnitrostátnímu právnímu řádu každého členského státu, aby

určil příslušné soudy a upravil procesní podmínky soudních řízení určených k zajištění ochrany práv, která procesním subjektům vyplývají z práva Společenství, včetně kvalifikace žalob podaných poškozenými před vnitrostátními soudy. Vnitrostátní soudy však musí zaručit, že procesní subjekty mají k dispozici účinný procesní prostředek, který jim umožní získat vrácení neoprávněně vybrané daně a částek vyplacených tomuto členskému státu nebo zadržených tímto státem v přímé souvislosti s touto daní. Pokud jde o jiné škody někomu vzniklé v důsledku porušení práva Společenství příslušného členskému státu, musí tento členský stát nahradit škodu způsobenou jednotlivcem za podmínek uvedených v bodě 51 výše uvedeného rozsudku *Brasserie du Pêcheur a Factortame*, aniž by to vyloučovalo, že odpovědnost státu může být na základě vnitrostátního práva založena za méně omezujících podmínek.

K žádosti o omezení časových účinků tohoto rozsudku

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

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

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

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

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

K nákladům řízení

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

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

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

Články 43 ES a 56 ES nebrání právním předpisům členského státu, které osvobozují od korporální daně dividendy, které společnost-rezident obdrží od jiné společnosti-rezidenta, zatímco této dani podrobují dividendy, které společnost-rezident obdrží od společnosti-

nerezidenta, ve které společnost-rezident vlastní alespoň 10 % hlasovacích práv, při němž v tomto posledně uvedeném případě poskytují slevu na dani v souvislosti s daní skutečně uhrazenou rozdávající společností v členském státě, jehož je rezidentem, nepřevyšuje-li daně sazba použitelná na dividendy zahraničního původu daně sazbou použitelnou na dividendy vnitrostátního původu a je-li sleva na dani alespoň rovna částce uhrazené v členském státě rozdávající společností až do výše částky daně uplatněné v členském státě společnosti-příjemce.

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

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

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

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

4) Články 43 ES a 56 ES brání právním předpisům členského státu, které osvobozují od platby zálohy na korporátní daň společnosti-rezidenty, které rozdávají svým akcionářům dividendy pocházející z dividend vnitrostátního původu, které obdržely, zatímco společnostem-rezidentům, které rozdávají svým akcionářům dividendy pocházející z dividend zahraničního původu, které obdržely, poskytují možnost volby režimu, který jim umožní získat zpět zaplacenou zálohu na korporátní daň, ale jednak zavazují tyto společnosti, aby uhradily uvedenou zálohu na daň a následně požádaly o její vrácení, a jednak pro jejich akcionáře neupravují slevu na dani, zatímco v případě rozdělení uskutečněného společností-rezidentem na základě dividend vnitrostátního původu by tímto akcionářům taková sleva na dani přiznána byla.

5) Článek 57 odst. 1 ES musí být vykládán v tom smyslu, že jestliže členský stát před 31. prosincem 1993 přijal právní předpisy, které obsahují omezení pohybu kapitálu do nebo ze těchto zemí zakázaná článkem 56 ES, a po tomto datu přijme opatření, která, by? představují rovněž omezení uvedeného pohybu, jsou svou podstatou totožná s předchozími právními předpisy nebo se omezují na omezení nebo zrušení překážky výkonu práv a svobod Společenství obsažené v předchozích právních předpisech, článek 56 ES nebrání tomu, aby v?i těchto zemích byla použita tato posledně uvedená opatření,

pokud se použijí na pohyb kapitálu zahrnujícího přímé investice, včetně investic do nemovitostí, usazování, poskytování finančních služeb či přijetí cenných papírů na kapitálové trhy. V tomto ohledu nemohou být za přímé investice považovány úasti ve společnostech, které nejsou převzaty s cílem vytvořit nebo udržet dlouhodobé a přímé hospodářské vztahy mezi akcionářem a touto společností a akcionáři neumožní skutečně se účastnit řízení této společnosti nebo její kontroly.

6) V případě neexistence právní úpravy Společenství přísluší vnitrostátnímu právnímu řádu každého členského státu, aby určil příslušné soudy a upravil procesní podmínky soudních řízení určených k zajištění ochrany práv, která procesním subjektům vyplývají z práva Společenství, včetně kvalifikace žalob podaných poškozenými před vnitrostátními soudy. Vnitrostátní soudy však musí zaručit, že procesní subjekty mají k dispozici účinný procesní prostředek, který jim umožní získat vrácení neoprávně vybrané daně a částek vyplacených tomuto členskému státu nebo zadržených tímto státem v přímé souvislosti s touto daní. Pokud jde o jiné škody nikomu vzniklé v důsledku porušení práva Společenství přijatelného členskému státu, musí tento členský stát nahradit škodu způsobenou jednotlivcem za podmínek uvedených v bodě 51 rozsudku ze dne 5. března 1996, *Brasserie du Pêcheur a Factortame* (C-46/93 a C-48/93), aniž by to vylučovalo, že odpovědnost státu může být na základě vnitrostátního práva založena za méně omezujících podmínek.

Podpisy.

* Jednací jazyk: angličtina.