

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (velkého senátu)

13. listopadu 2012(*)

„?lánky 49 SFEU a 63 SFEU – Vyplácení dividend – Korporační daň – Věc C-446/04 – Test Claimants in the FII Group Litigation – Výklad rozsudku – Zamezení ekonomickému dvojímu zdanění – Rovnocennost metody osvobození od daně a metody zápočtu – Pojmy ‚daňová sazba‘ a ‚zná míra zdanění‘ – Dividendy pocházející ze třetích zemí“

Ve věci C-35/11,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě ?lánku 267 SFEU, podaná rozhodnutím High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Spojené království), ze dne 20. prosince 2010, došlým Soudnímu dvoru dne 21. ledna 2011, v řízení

Test Claimants in the FII Group Litigation

proti

Commissioners of Inland Revenue,

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs,

SOUDNÍ DVŮR (velký senát),

ve složení V. Skouris, předseda, K. Lenaerts (zpravodaj), místopředseda, A. Tizzano, L. Bay Larsen, T. von Danwitz, A. Rosas, předsedové senátů, U. Lõhmus, E. Levits, A. Ó Caoimh, J.-C. Bonichot a A. Arabadžev, soudci,

generální advokát: N. Jääskinen,

vedoucí soudní kanceláře: L. Hewlett, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 7. února 2012,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Test Claimants in the FII Group Litigation G. Aaronsonem, QC, a P. Farmerem, barrister,
- za vládu Spojeného království S. Ossowskim, jako zmocněncem, ve spolupráci s K. Bacon, barrister,
- za německou vládu T. Henzem a K. Petersen, jako zmocněnci,
- za Irsko D. O'Haganem, jako zmocněncem, ve spolupráci s A. Collinsem, SC, a N. McNicholasem, BL,
- za francouzskou vládu G. de Berguesem a N. Rouam, jako zmocněnci,
- za nizozemskou vládu C. Wissels a B. Koopman, jako zmocněnkyni,

– za Evropskou komisi R. Lyalem a W. Möllsem, jako zmocnenci,
po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 19. července 2012,
vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 49 SFEU a 63 SFEU.

2 Tato žádost byla podána v souvislosti s uplatňováním rozsudku ze dne 12. prosince 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, Sb. rozh. s. I-11753), a jejím účelem je vyjasnění některých bodů uvedeného rozsudku.

Právní rámec Spojeného království

3 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.

4 Od roku 1973 uplatňuje Spojené království Velké Británie a Severního Irska systém zdanění zvaný „zápočet“, podle kterého rozdělí-li společnost-rezident zisky, je za účelem zamezení 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 rozdávající společnosti, jednak na slevu na dani přiznané akcionářem-příjemcem dividend, doplněné, pokud jde o společnosti-příjemce, které jsou rezidenty Spojeného království, o osvobození dividend obdržených od společnosti, která je rovněž rezidentem tohoto členského státu, od korporační daně.

Záloha na korporační daň

5 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 vyplacených dividend.

6 Společnost má nárok na započtení ACT zaplacené z titulu výplaty dividend uskutečněné během daného účetního období na částku, kterou dluží z titulu korporační daně („mainstream corporation tax“) za toto období, a to do určité výše. Pokud daňový dluh společnosti z titulu korporační daně nepostačuje k tomu, aby umožnil úplný zápočet ACT, přeplatek ACT může být převezen buď do některého předcházejícího nebo následujícího účetního období, nebo na dceřiné společnosti této společnosti, které jej mohou započíst na částku, kterou samy dluží z titulu korporační daně. Dceřinými společnostmi, na něž může být přeplatek ACT převezen, mohou být pouze dceřiné společnosti-rezidenti Spojeného království.

7 Skupina společností se sídlem v tomto členském státě si může také zvolit režim skupinového zdanění, který umožňuje společností náležejícím do této skupiny odložit platbu ACT až do okamžiku, kdy mateřská společnost uvedené skupiny provede výplatu dividend.

Situace akcionář-rezident, kteří obdrží dividendy od společností-rezidentů

8 §lánek 208 ICTA stanoví, že obdrží-li spole?nost-rezident Spojeného království dividendy od spole?nosti, která je rovn?ž rezidentem tohoto ?lenského státu, nepodléhá korpora?ní dani, pokud jde o tyto dividendy.

9 Krom? toho podle ?l. 231 odst. 1 ICTA jakákoli výplata dividend, která podléhá ACT a kterou uskute?ní spole?nost-rezident ve prosp?ch jiné spole?nosti-rezidenta, zakládá posledn? uvedené spole?nosti nárok na slevu na dani odpovídající ?ásti ACT uhrazené prvn? uvedenou spole?ností.

10 Podle ?l. 238 odst. 1 ICTA obdržená dividend a sleva na dani p?edstavují dohromady pro spole?nost-p?íjemce „investi?ní p?íjem osvobozený od dan?“ („franked investment income“ nebo „FII“).

11 Spole?nost, která je rezidentem Spojeného království a která od jiné spole?nosti-rezidenta obdržela dividendy, jejichž výplata založila nárok na slevu na dani, m?že p?evzít ?ástku ACT uhrazenou touto jinou spole?ností a ode?íst ji z ?ástky ACT, kterou musí sama zaplatit v p?ípad?, že provede výplatu dividend svým akcioná?m, takže uhradí ACT pouze ve zbývajcí ?ásti.

Situace akcioná??-rezident?, kte?í obdrží dividendy od spole?ností-nerezident?

12 Jestliže spole?nost-rezident Spojeného království obdrží dividendy od spole?nosti-nerezidenta, podléhá korpora?ní dani, pokud jde o tyto dividendy.

13 V takovém p?ípad? spole?nost-p?íjemce uvedených dividend nemá nárok na slevu na dani a obdržené dividendy nejsou kvalifikovány jako investi?ní p?íjmy osvobozené od dan?. Naproti tomu podle ?lánek 788 a 790 ICTA má nárok na da?ovou úlevu z titulu dan? zaplacené vyplácejcí spole?ností ve stát?, jehož je rezidentem, která je poskytována bu? na základ? právních p?edpis? platných ve Spojeném království, nebo na základ? smlouvy o zamezení dvojímu zdan?ní uzav?ené mezi Spojeným královstvím a tímto jiným státem.

14 Vnitrostátní právní p?edpisy tak umož?ují zapo?íst na korpora?ní da?, kterou dluží spole?nost-rezident, která je p?íjemcem dividend, srážkovou da? vybranou z t?chto dividend vyplacených spole?ností-nerezidentem. Jestliže uvedená spole?nost-rezident, která je p?íjemcem dividend, p?ímo nebo nep?ímo ovládá 10 % nebo více hlasovacích práv vyplácejcí spole?nosti, nebo je dce?inou spole?ností spole?nosti, která p?ímo nebo nep?ímo ovládá 10 % nebo více hlasovacích práv vyplácejcí spole?nosti, vztahuje se da?ová úleva na p?íslušnou zahrani?ní korpora?ní da? zaplacenou ze zisk?, z nichž jsou dividendy vypláceny. Tato da? zaplacená v zahrani?í m?že být p?edm?tem da?ové úlevy pouze do výše ?ástky dlužné ve Spojeném království z titulu korpora?ní dan? z doty?ného p?íjmu.

15 Obdobná ustanovení se použijí na základ? smluv o zamezení dvojímu zdan?ní uzav?ených Spojeným královstvím.

16 Jestliže spole?nost-rezident provede sama výplatu dividend svým akcioná?m, vzniká jí povinnost zaplatit ACT.

17 Pokud jde o možnost zapo?íst ACT zaplacenou z titulu takové výplaty na ?ástku, kterou uvedená spole?nost-rezident dluží z titulu korpora?ní dan?, skute?nost, že taková spole?nost-rezident obdrží dividendy od spole?nosti-nerezidenta, m?že vést k p?eplatku ACT zejména z toho d?vodu, že výplata dividend spole?ností-nerezidentem nezakládá, jak bylo uvedeno v bod? 13 tohoto rozsudku, slevu na dani, která by mohla být ode?tena z ?ástky ACT, kterou spole?nost-rezident musí uhradit, jestliže vyplácí dividendy svým akcioná?m.

Režim dividend ze zahraničního příjmu

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

19 Zatímco ACT musí být uhrazena ve lhůtě dvanácti dnů následujících po čtvrtletí, během něhož byla dividendy vyplacena, je možné platební ACT vrátit v okamžiku, kdy společnost-rezident bude muset uhradit korporátní daň, to je devět měsíců po skončení účetního období.

20 Systém ACT, včetně systému FID, byl zrušen pro výplaty dividend uskutečně od 6. dubna 1999.

Skutkový základ sporu a právní otázky

21 High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, žádá dříve o vysvětlení k bodu 56 a bodu 1 výroku výše uvedeného rozsudku Test Claimants in the FII Group Litigation. Připomíná, že Soudní dvůr v bodech 48 až 53, 57 a 60 uvedeného rozsudku určil, že vnitrostátní právní předpisy, podle kterých se na dividendy vnitrostátního původu uplatní metoda osvobození od daně a na dividendy zahraničního původu metoda zápočtu, neodporují článkem 49 SFEU a 63 SFEU, neproviňuje-li daňová sazba použitelná na dividendy zahraničního původu daňovou sazbou použitelnou na dividendy vnitrostátního původu a je-li sleva na dani alespoň rovna částce uhrazené v členském státě vyplácející společnosti až do výše částky daně uplatněné v členském státě společnosti-příjemce.

22 Jak vyplývá z bodu 54 výše uvedeného rozsudku Test Claimants in the FII Group Litigation, žalobkyně v původním řízení před Soudním dvorem poznamenaly, že „na základě právních předpisů platných ve Spojeném království jsou v případě rozdělování dividend vnitrostátního původu tyto dividendy pro společnost-příjemce osvobozeny od korporátní daně nezávisle na dani uhrazené rozdělovající společností, tedy rovněž tehdy, když z důvodu daňových úlev, na něž má nárok, tato rozdělovající společnost daň nedluží nebo platí korporátní daň nižší, než je nominální sazba použitelná ve Spojeném království“. V bodech 55 a 56 uvedeného rozsudku Soudní dvůr v tomto ohledu konstatoval:

„55 Toto nebylo zpochybováno vládou Spojeného království, která však tvrdí, že použití různých daňových sazeb [různé míry zdanění] pro rozdělovající společnost a společnost-příjemce existuje pouze za okolností spíše výjimečných, které se ve věci v původním řízení nevyskytují.

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

23 Po vydání výše uvedeného rozsudku Test Claimants in the FII Group Litigation předložily žalobkyně v původním řízení před High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, znalecké posudky, jež měly dokazovat, že ve většině případů je skutečná míra zdanění zisků společností-rezidentů nižší než nominální sazba daně, a že tedy tuto situaci nelze kvalifikovat jako výjimkou.

24 Žalovaní v původním řízení nespochybnili důkazy žalobky týkající se skutečné míry zdanění společností-rezidentů. Žalovaní v původním řízení měli naproti tomu za to, že ověření,

jež má vnitrostátní soud provést na základě bodu 56 výše uvedeného rozsudku *Test Claimants in the FII Group Litigation*, nijak nesouvisí se skutečnou mírou zdanění. S ohledem na skutečnost, že se Spojené království ve svém písemném vyjádření předloženém Soudnímu dvoru zmínilo o daňové úlevě upravené vnitrostátními právními předpisy ve prospěch malých podniků, žalovaní tvrdili, že předkládajícímu soudu přísluší pouze zkoumat, zda k rozdílu v nominální sazbě daně platné pro společnosti-rezidenty, které dividendy vyplácejí, a pro společnosti-rezidenty, které dividendy přijímají, dochází pouze za výjimečných okolností.

25 Předkládající soud má za to, že mu přísluší ověřit skutečnou míru zdanění platnou pro zisky rozdělované společnostmi-rezidenty, domnívá se však, že je nutné se v tomto ohledu dotázat Soudního dvora.

26 Předkládající soud zadruhé žádá o vysvětlení k bodům 2 a 4 výroku výše uvedeného rozsudku *Test Claimants in the FII Group Litigation*. Táže se, zda se tyto body uplatní pouze v případě, že společnost, která je rezidentem Spojeného království, obdrží přímo dividendy od dceřiné společnosti-nerezidenta, která ve státě, jehož je rezidentem, uhradila korporační daň ze zisku, z nichž byly dividendy vyplaceny, nebo zda se uplatní také v případě, že dceřiná společnost-nerezident sama nezaplatila žádnou daň – nebo zaplatila jen velmi nízkou daň – a dividendy byly vyplaceny ze zisku zahrnujících dividendy vyplacené dceřinou společností, která se nachází níže v hierarchii skupiny a která je rezidentem členského státu, ze zisku, z nichž byla v tomto státě odvedena korporační daň.

27 Předkládající soud za tím účelem objasňuje, že dceřiná společnost-nerezident velmi často neplatí ve státě, jehož je rezidentem, žádnou daň ze zisku, z nichž jsou dividendy vypláceny mateřské společnosti-rezidentovi. To je dáno hlavně tím, že mezinárodní skupiny rozsáhle využívají zprostředkovatelských holdingových společností, které ze svých zisků odvádějí velmi nízké nebo nulové daně. Státy, v nichž mají tyto holdingové společnosti sídlo, často poskytují úlevu k zamezení dvojímu zdanění za daň odvedenou z rozdělených zisků.

28 Zatímco se předkládající soud táže, zda se bod 2 výroku výše uvedeného rozsudku *Test Claimants in the FII Group Litigation* omezuje na případ, kdy společnost-rezident, která obdrží dividendy od společnosti-nerezidenta, sama zaplatila ACT, nebo zda se uvedený bod rozsudku vztahuje také na případ, kdy si uvedená společnost-rezident zvolila režim skupinového zdanění. V rámci takového režimu platí ACT společnost-rezident nacházející se výše v hierarchii skupiny. Předkládající soud se také táže, zda je v posledně uvedeném případě, který byl Soudním dvorem v bodě 10 výše uvedeného rozsudku *Test Claimants in the FII Group Litigation* z jeho zkoumání vyloučen, nutno konstatovat porušení unijního práva, takže by na základě zásad vyslovených Soudním dvorem v jeho rozsudku ze dne 9. listopadu 1983, *San Giorgio* (199/82, Recueil, s. 3595), sváděl společnost, která se nachází výše v hierarchii skupiny a která ACT ve skutečnosti zaplatila, nárok na vrácení.

29 Podle žalovaných v původním řízení ale byla ACT, kterou v projednávané věci tato společnost zaplatila, vymáhána oprávněně, takže ztrátu, kterou uvedená společnost utrpěla, lze uplatnit pouze žalobou na náhradu škody, jsou-li splněny podmínky stanovené Soudním dvorem v jeho rozsudku ze dne 5. března 1996, *Brasserie du pêcheur a Factortame* (C-46/93 a C-48/93, Recueil, s. I-1029).

30 Začtvrté předkládající soud připomíná, že se první předložaná otázka položená ve výše uvedeném rozsudku *Test Claimants in the FII Group Litigation* omezovala na dividendy přijaté od společností-rezidentů jiných členských států. Když se však včvrátila před High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, žalobkyně v původním řízení tvrdily, že vzhledem k vývoji judikatury Soudního dvora je režim platný ve Spojeném království také v rozporu s článkem 63 SFEU, a to v rozsahu, v němž se tento režim uplatňuje na dividendy přijaté od dceřiných

společností-rezidentů těchto zemí. Podle žalobky je článek 63 SFEU použitelný, neboť se právní předpisy Spojeného království použijí bez ohledu na rozsah podílu, který dotyčná osoba vlastní ve vyplácející společnosti-rezidentovi této země.

31 Žalovaní se však domnívají, že se článek 63 SFEU nepoužije, vykonávali-li společnost-rezident členskému státu nepochybný vliv na rozhodnutí společnosti-rezidenta této země a je-li schopna určovat její činnost. Podle předkládajícího soudu je tvrzení žalobky v původním řízení podepřeno rozsudky ze dne 24. května 2007, Holböck (C-157/05, Sb. rozh. s. I-4051), ze dne 18. prosince 2007, A (C-101/05, Sb. rozh. s. I-11531), a ze dne 17. září 2009, Glaxo Wellcome (C-182/08, Sb. rozh. s. I-8591).

32 Zapáté žádá předkládající soud o vysvětlení ohledně bodu 3 výroku výše uvedeného rozsudku Test Claimants in the FII Group Litigation, který se týká právní úpravy ACT zmíněné v bodě 6 rozsudku v projednávané věci, jež umožňuje mateřské společnosti-rezidentovi Spojeného království převést přeplatek ACT na své dceřiné společnosti-rezidenty tak, aby mohla být ACT započtena na částku, kterou tyto dceřiné společnosti dlužily z titulu korporátní daně. Žalobkyně v původním řízení tvrdily, že je tato právní úprava v rozporu s článkem 49 SFEU, neboť tato možnost byla vyhrazena jen dceřiným společnostem-rezidentům Spojeného království. Žalobkyně v původním řízení měly za to, že když se Spojené království rozhodlo uplatňovat tato pravidla, mělo zároveň povinnost upravit podobnou daňovou úlevu, jako například vrácení ACT, jež by mohla být započtena na korporátní daň odvedenou dceřinými společnostmi usazenými v Evropské unii.

33 V bodě 115 výše uvedeného rozsudku Test Claimants in the FII Group Litigation zahájil Soudní dvůr zkoumání této otázky slovy: „[...] diskuze před Soudním dvorem [se] omezila na to, že společnost-rezident nemůže převést přeplatek ACT na dceřiné společnosti-nerezidenty, aby je tyto dceřiné společnosti-nerezidenti mohly započíst na korporátní daň, kterou dluží ve Spojeném království, pokud jde o činnosti vykonávané v tomto posledně uvedeném členském státě“.

34 Odpověď podaná v bodě 139 a v bodě 3 výroku uvedeného rozsudku se tedy netýká případu, kdy společnost-nerezident podléhala korporátní dani pouze v členském státě, jehož je rezidentem. Předkládající soud se tedy táže, zda se odpověď obsažená v bodě 3 výroku výše uvedeného rozsudku Test Claimants in the FII Group Litigation změní v případě, kdy dceřiné společnosti-nerezidenti, v nichž nebylo možné přeplatek ACT převést, nepodléhají dani v členském státě mateřské společnosti.

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

„1) Pojmy ‚daňová sazba‘ a ‚zná míra zdanění‘ uvedené v bodě 56 výše uvedeného rozsudku Test Claimants in the FII Group Litigation:

- a) odkazují pouze na zákonné nebo nominální daňové sazby, nebo
- b) odkazují na skutečné sazby zaplacené daně, jakož i na zákonné nebo nominální daňové sazby, nebo
- c) mají uvedená spojení nějaký jiný význam, a pokud ano, jaký?

2) Změnila by se odpověď Soudního dvora na druhou a třetí otázku položené ve věci, v níž byl vydán výše uvedený rozsudek Test Claimants in the FII Group Litigation]:

a) pokud by zahraniční korporací daň nebyla (nebo nebyla zcela) odvedena společností-nerezidentem vyplácející dividendy společnosti-rezidentovi, avšak s tím, že by tyto dividendy byly vyplaceny ze zisků zahrnujících dividendy, jež byly vyplaceny její dceřinou společností-rezidentem členského státu ze zisků, z nichž byla v tomto státě odvedena daň, nebo

b) pokud by [ACT] nebyla odvedena společností-rezidentem, která přijme dividendy od společnosti-nerezidenta, ale byla by odvedena její dceřinou společností-rezidentem při dalším rozdělení zisků společnosti-příjemce, které přímo či nepřímo zahrnují tyto dividendy?

3) Má za podmínek uvedených [...] v druhé otázce písm. b) společnost odvádějící ACT nárok na vrácení daně neoprávněně vybrané ([výše uvedený rozsudek] San Giorgio), nebo pouze nárok na náhradu škody ([výše uvedený rozsudek] Brasserie du pêcheur a Factortame)?

4) Pokud se dané vnitrostátní právní předpisy nevztahují výlučně na situace, v nichž mateřská společnost vykonává rozhodující vliv na společnost vyplácející dividendy, může se společnost-rezident dovolávat čl. 63 SFEU v případě dividend přijatých od dceřiné společnosti, na niž vykonává rozhodující vliv a která je rezidentem třetí země?

5) Použije se odpověď Soudního dvora na třetí otázku položenou ve věci, v níž byl vydán výše uvedený rozsudek *Test Claimants in the FII Group Litigation*, rovněž v případě, kdy dceřiné společnosti-nerezidenti, v níž nelze předvedení provést, nepodléhají dani v členském státě mateřské společnosti?

K předložným otázkám

K první otázce

36 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda musejí být čl. 49 SFEU a 63 SFEU vykládány v tom smyslu, že brání právním předpisům členského státu, podle kterých se na dividendy vnitrostátního původu uplatní metoda osvobození od daně a na dividendy zahraničního původu metoda zápočtu, je-li v uvedeném členském státě skutečná míra zdanění zisků společností obecně nižší než nominální sazba daně.

37 Je třeba připomenout, že s ohledem na takovou daňovou právní úpravu, jako je právní úprava v původním řízení, jejímž cílem je zamezit ekonomickému dvojímu zdanění rozdělovaných zisků, je situace společnosti-akcionáře, která obdrží dividendy zahraničního původu, srovnatelná se situací společnosti-akcionáře, která obdrží dividendy vnitrostátního původu, jelikož v obou případech mohou být dosažené zisky v zásadě předmetem stejného zdanění (rozsudky *Test Claimants in the FII Group Litigation*, uvedený výše, bod 62, jakož i ze dne 10. února 2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen*, C-436/08 a C-437/08, Sb. rozh. s. I-305, bod 59).

38 Za těchto podmínek ukládají čl. 49 SFEU a 63 SFEU členskému státu, ve kterém existuje systém zamezení ekonomickému dvojímu zdanění v případě dividend vyplácených rezidentům společností-rezidenty, povinnost poskytnout rovnocenné zacházení dividendám vypláceným rezidentům společností-nerezidenty (viz výše uvedené rozsudky *Test Claimants in the FII Group Litigation*, bod 72, jakož i *Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen*, bod 60).

39 Dále je nutno připomenout, že Soudní dvůr určil, že členský stát v zásadě může zamezovat stejnému zdanění dividend přijatých společností-rezidentem tím, že zvolí metodu osvobození

od dan?, jsou-li dividendy vypláceny společností-rezidentem, a metodu zápočtu, jsou-li vypláceny společností-nerezidentem. Tyto dvě metody jsou totiž rovnocenné, nepřevyšuje-li však daňová sazba použitelná na dividendy zahraničního původu daňovou sazbu použitelnou na dividendy vnitrostátního původu a je-li sleva na dani alespoň rovna částce odvedené ve státě vyplácející společnosti až do výše částky daně uplatněné v členském státě společnosti-příjemce (viz rozsudky *Test Claimants in the FII Group Litigation*, uvedený výše, body 48 a 57; *Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen*, uvedený výše, bod 86, a ze dne 15. září 2011, *Accor*, C-310/09, Sb. rozh. s. I-8115, bod 88, jakož i usnesení ze dne 23. dubna 2008, *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation*, C-201/05, Sb. rozh. s. I-2875, bod 39).

40 V tomto ohledu je nutno zdůraznit, že jelikož unijní právo za současného stavu nestanoví obecná kritéria pro rozdělení pravomocí mezi členské státy, pokud jde o vyloučení dvojího zdanění uvnitř Unie (rozsudky ze dne 14. listopadu 2006, *Kerckhaert a Morres*, C-513/04, Sb. rozh. s. I-10967, bod 22, a ze dne 8. prosince 2011, *Banco Bilbao Vizcaya Argentaria*, C-157/10, Sb. rozh. s. I-13023, bod 31 a citovaná judikatura), může každý členský stát uspořádat svůj systém zdanění rozdělovaných zisků dle vlastního uvážení, pokud však v sobě daný systém nezahrnuje diskriminaci zakázanou Smlouvou o FEU. Povinnost členského státu, jehož rezidentem je společnost, která přijme dividendy, osvobodit od korporátní daně dividendy zahraničního původu by přitom byla zásahem do pravomoci dotyčného členského státu zdanit takto rozdělované zisky sazbou stanovenou vlastními právními předpisy při dodržení zásady zákazu diskriminace.

41 Jak vyplývá z bodu 54 výše uvedeného rozsudku *Test Claimants in the FII Group Litigation*, žalobkyně v původním řízení zpochybnily rovnocennost metody osvobození od daně a metody zápočtu, přičemž tvrdily, že na základě právních předpisů platných ve Spojeném království jsou v případě výplaty dividend vnitrostátního původu tyto dividendy pro společnost-příjemce osvobozeny od korporátní daně nezávisle na dani uhrazené rozdělující společností, tedy rovněž tehdy, když z důvodu daňových úlev, na něž má nárok, tato rozdělující společnost nedluží korporátní daň nebo platí korporátní daň nižší, než je nominální sazba použitelná ve Spojeném království.

42 Soudní dvůr tedy v bodě 56 výše uvedeného rozsudku *Test Claimants in the FII Group Litigation* vyzval předkládající soud, aby ověřil, zda je daňová sazba skutečně totožná a zda rovněž míra zdanění existuje pouze v určitých případech z důvodu změny základu daně v důsledku některých výjimečných daňových úlev.

43 Je totiž třeba mít za to, že sazba daně u dividend zahraničního původu bude vyšší než sazba daně použitelná na dividendy vnitrostátního původu ve smyslu judikatury citované v bodě 39 rozsudku v projednávané věci – a že metoda osvobození od daně a metoda zápočtu tak nebudou rovnocenné – za níže uvedených okolností.

44 Zprv, platí-li pro společnost-rezidenta, která vyplácí dividendy, nominální sazba daně nižší než nominální sazba daně platná pro společnost-rezidenta, která uvedené dividendy přijme, dojde v důsledku osvobození dividend vnitrostátního původu od daně v případě posledně uvedených společností k nižšímu zdanění rozdělovaných zisků než při použití metody zápočtu na dividendy zahraničního původu přijaté touž společností-rezidentem, které však byly tentokrát vypláceny společností-nerezidentem, jež také podléhá nízkému zdanění svých zisků, zejména z důvodu nižší nominální sazby daně.

45 Použití metody osvobození od daní totiž povede ke zdanění rozdělovaných zisků vnitrostátního původu nižší nominální sazbou daní, jež platí pro společnost vyplácející dividendy, zatímco použití metody zápočtu na dividendy zahraničního původu povede ke zdanění rozdělovaných zisků vyšší nominální sazbou daní, jež platí pro společnost přijímající dividendy.

46 Zadruhé osvobození dividend vyplacených společností-rezidentem od daní a použití metody zápočtu na dividendy vyplacené společností-nerezidentem, kterážto metoda zohledňuje – podobně jako metoda stanovená právní úpravou ve věci v původním řízení – skutečnou míru zdanění zisků ve státě původu, rovněž nebudou vzájemně rovnocenné, jestliže zisky společností-rezidenta, která vyplácí dividendy, podléhají v domovském členském státě skutečné míře zdanění, která je nižší než tam platná nominální sazba daní.

47 Osvobození dividend vnitrostátního původu od daní totiž nepředstavuje pro společnost-rezidenta, která uvedené dividendy přijme, žádnou daňovou zátěž bez ohledu na skutečnou míru zdanění zisků, z nichž byly dividendy vyplaceny. Naproti tomu použití metody zápočtu na dividendy zahraničního původu povede k dodatečné daňové zátěži pro společnost-rezidenta, která je příjemcem dividend, jestliže skutečná míra zdanění zisků společnosti vyplácející dividendy nedosáhne nominální sazby daní, jež platí pro zisky společností-rezidenta, která dividendy přijme.

48 Na rozdíl od metody osvobození od daní tedy metoda zápočtu neumožňuje převést na společnost-akcionáře daňové odpady v rámci korporátní daní, které byly v dřívější fázi poskytnuty společnosti vyplácející dividendy.

49 Za těchto podmínek se ověřením, k němuž byl předkládající soud vyzván Soudním dvorem v bodě 56 výše uvedeného rozsudku *Test Claimants in the FII Group Litigation*, vztahuje souasně na platné nominální sazby daní a na skutečnou míru zdanění. „Daňová sazba“ zmíněná v uvedeném bodě 56 se totiž pojí k nominální sazbě daní a „reálná míra zdanění [...] z důvodu změny základu daní“ se pojí ke skutečné míře zdanění. Skutečná míra zdanění může být nižší než nominální sazba daní mimo jiné právě z důvodu daňových úlev, jež snižují základ daní.

50 Pokud jde o případný rozdíl mezi nominální sazbou daní a skutečnou mírou zdanění, které podléhá společnost-rezident, jež vyplácí dividendy, z bodu 56 výše uvedeného rozsudku *Test Claimants in the FII Group Litigation* zajisté vyplývá, že metoda osvobození od daní a metoda zápočtu nepředstavují být rovnocenné již na základě toho, že existují výjimečné případy, kdy jsou dividendy vnitrostátního původu osvobozeny od daní, přestože zisky, z nichž byly tyto dividendy vyplaceny, nepodléhaly v celém rozsahu skutečné míře zdanění odpovídající nominální sazbě daní. Soudní dvůr však upřesnil, že předkládajícímu soudu přísluší určit, zda je rozdíl mezi skutečnou mírou zdanění a nominální sazbou daní výjimečný, či nikoli.

51 Z rozhodnutí předkládajícího soudu vyplývá, že tento soud provedl ověřením, k němuž byl v bodě 56 výše uvedeného rozsudku *Test Claimants in the FII Group Litigation* vyzván. Předkládající soud tak konstatoval, že ve věci v původním řízení platí pro zisky společností-rezidenta, která dividendy vyplácí, a pro zisky společností-rezidenta, která je přijímá, stejná nominální sazba daní. Z předkládacího rozhodnutí na druhou stranu vyplývá, že okolnost zmíněná v bodě 46 rozsudku v projednávané věci je skutečně dána a že není výjimečná. Podle předkládajícího soudu je totiž ve Spojeném království skutečná míra zdanění zisků společností-rezidentů ve většině případů nižší než nominální sazba daní.

52 Z toho plyne, že použití metody zápočtu na dividendy zahraničního původu, tak jak je stanovena v právní úpravě ve věci v původním řízení, nezaručuje takové daňové zacházení, které by bylo rovnocenné daňovému zacházení, jež vyplývá z použití metody osvobození od daní na

dividendy vnitrostátního pŕvodu.

53 Vzhledem k tomu, že z hlediska takového daŕového pravidla, jako je daŕové pravidlo ve vŕci v pŕvodním ŕízení, jehož cílem je zamezení ekonomickému dvojímu zdanŕní rozdŕlovaných ziskŕ, je situace spoleŕnosti-akcionáŕe, která obdrží dividendy zahraniŕního pŕvodu, srovnatelná se situací spoleŕnosti-akcionáŕe, která obdrží dividendy vnitrostátního pŕvodu, jelikož v obou pŕípadech mohou být dosažené zisky v zásadŕ pŕedmŕtem ŕetŕzového zdanŕní (viz výše uvedené rozsudky *Test Claimants in the FII Group Litigation*, bod 62, jakož i *Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen*, bod 59), není rozdílne daŕové zacházení s obŕma kategoriemi dividend odŕvodnŕné odlišností daných situací, jež by byla relevantní.

54 Taková právní úprava, jako je právní úprava ve vŕci v pŕvodním ŕízení, proto pŕedstavuje omezení svobody usazování a volného pohybu kapitálu, které je v zásadŕ zakázáno ŕláanky 49 SFEU a 63 SFEU.

55 Podle ustálené judikatury platí, že takové omezení lze pŕipustit pouze tehdy, je-li odŕvodnŕno naléhavým dŕvodem obecného zájmu. V takovém pŕípadŕ je navíc ŕŕeba, aby toto omezení bylo zpŕsobilé zaruŕit uskuteŕnŕí daného cíle a nepŕekraŕovalo meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné (viz rozsudky ze dne 29. listopadu 2011, *National Grid Indus*, C-371/10, Sb. rozh. s. I-12273, bod 42, a ze dne 1. prosince 2011, *Komise v. Belgie*, C-250/08, Sb. rozh. s. I-12341, bod 51).

56 Ve vŕci, v níž byl vydán výše uvedený rozsudek *Test Claimants in the FII Group Litigation*, vláda Spojeného království v tomto ohledu tvrdila, že právní úprava ve vŕci v pŕvodním ŕízení je objektivnŕ odŕvodnŕna nezbytností zajistit soudržnost vnitrostátního daŕového režimu.

57 Je ŕŕeba pŕipomenout, že Soudní dvŕr již pŕipustil, že nezbytnost chránit soudržnost daŕového režimu mŕže odŕvodŕovat omezení výkonu svobod pohybu zaruŕených Smlouvou (rozsudky ze dne 28. ledna 1992, *Bachmann*, C-204/90, Recueil, s. I-249, bod 21; ze dne 7. záŕí 2004, *Manninen*, C-319/02, Sb. rozh. s. I-7477, bod 42; ze dne 23. ŕíjna 2008, *Krankenheimer Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, C-157/07, Sb. rozh. s. I-8061, bod 43, a *Komise v. Belgie*, uvedený výše, bod 70).

58 Podle ustálené judikatury však platí, že je nutné, aby byla prokázána bezprostŕední souvislost mezi dotŕnou daŕovou výhodou a kompenzací této výhody urŕitou daŕovou zátŕží (výše uvedený rozsudek *Komise v. Belgie*, bod 71 a citovaná judikatura), pŕiŕemž bezprostŕední povaha této souvislosti musí být posuzována vzhledem k cíli sledovanému dotŕnou daŕovou právní úpravou (rozsudky ze dne 27. listopadu 2008, *Papillon*, C-418/07, Sb. rozh. s. I-8947, bod 44, a ze dne 18. ŕervna 2009, *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, C-303/07, Sb. rozh. s. I-5145, bod 72).

59 Vzhledem k cíli právní úpravy ve vŕci v pŕvodním ŕízení je dána bezprostŕední souvislost mezi poskytnutou daŕovou výhodou, tj. slevou na dani v pŕípadŕ dividend zahraniŕního pŕvodu a osvobozením od danŕ v pŕípadŕ dividend vnitrostátního pŕvodu, na jedné stranŕ a daní, která již byla na rozdŕlené zisky uplatnŕna, na stranŕ druhé.

60 Pokud jde o přímou omezení, je nutno poukázat na skutečnost, že použití metody zápočtu na dividendy zahraničního původu a metody osvobození od daní na dividendy vnitrostátního původu sice může být odvodněno zamezováním ekonomickému dvojímu zdanění rozdělovaných zisků, avšak k zachování soudržnosti daného daňového režimu není nezbytné zohledňovat na jedné straně skutečnou míru zdanění rozdělovaných zisků pro účely výpočtu daňové výhody při použití metody zápočtu a na druhé straně pouze nominální sazbu daní uplatňovanou na rozdělované zisky v rámci metody osvobození od daní.

61 Osvobození od daní, na které má nárok společnost-rezident, která přijme dividendy vnitrostátního původu, se totiž poskytuje bez ohledu na skutečnou míru zdanění zisků, z nichž byly dividendy vyplaceny. Pokud má uvedené osvobození od daní za cíl zamezit ekonomickému dvojímu zdanění rozdělovaných zisků, je tedy založeno na předpokladu, že uvedené zisky byly v případě společnosti vyplácející dividendy zdaněny nominální sazbou daní. Takové osvobození od daní se tedy blíží poskytnutí slevy na dani vypočtené na základě uvedené nominální sazby daní.

62 V zájmu zajištění soudržnosti daného daňového systému by vnitrostátní právní úprava, která by mimo jiné zohledňovala – a to i v rámci metody zápočtu – nominální sazbu daní, která se uplatnila na zisky, z nichž byly dividendy vyplaceny, byla schopna zamezit ekonomickému dvojímu zdanění rozdělovaných zisků a zaručit vnitřní soudržnost daňového systému a současně by méně zasahovala do svobody usazování a do volného pohybu kapitálu.

63 V tomto ohledu je třeba uvést, že Soudní dvůr ve výše uvedeném rozsudku Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen nejprve připomněl, že je členským státem v zásadě dovoleno zamezovat četnému zdanění dividend přijatých společností-rezidentem tím, že se na dividendy vnitrostátního původu použije metoda osvobození od daní a na dividendy zahraničního původu metoda zápočtu, načež v bodě 99 uvedeného rozsudku konstatoval, že příslušná vnitrostátní právní úprava zohledňovala pro účely výpočtu výše slevy na dani v rámci metody zápočtu nominální sazbu daní platnou ve státě, v němž byla společnost vyplácející dividendy usazena.

64 Je pravda, že výpočet slevy na dani na základě nominální sazby daní uplatněné na zisky, z nichž byly dividendy vyplaceny, provedený při použití metody zápočtu, může také vést k méně příznivému daňovému zacházení s dividendami zahraničního původu vyplývajícím mimo jiné z toho, že v členských státech existují nestejná pravidla pro určení základu korporátní daní. Je však třeba vycházet z toho, že takové nepříznivé zacházení – pakliže k němu dojde – vyplývá ze souběžného výkonu daňových pravomocí různými členskými státy, což je slučitelné se Smlouvou (v tomto smyslu viz rozsudky Kerckhaert a Morres, uvedený výše, bod 20, jakož i ze dne 15. dubna 2010, CIBA, C-96/08, Sb. rozh. s. I-2911, bod 25).

65 S ohledem na výše uvedené je třeba na první otázku odpovědět tak, že články 49 SFEU a 63 SFEU musejí být vykládány v tom smyslu, že brání právním předpisům členského státu, podle kterých se na dividendy vnitrostátního původu uplatní metoda osvobození od daní a na dividendy zahraničního původu metoda zápočtu, je-li prokázáno, že sleva na dani, na niž má v rámci metody zápočtu nárok společnost, která dividendy přijme, je rovnocenná výši skutečně zaplacené daně ze zisků, z nichž byly dividendy vyplaceny, a dále že skutečná míra zdanění zisků společností v dotyčném členském státě je obecně nižší než stanovená nominální sazba daní.

Ke druhé otázce

66 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda odpovědi Soudního dvora na druhou a třetí otázku ve výše uvedeném rozsudku Test Claimants in the FII Group Litigation platí také v

případ, kdy zaprvé zahraniční korporací daň uplatněná na zisky, z nichž byly vyplaceny dividendy, nebyla nebo zcela odvedena společností-nerezidentem vyplácející uvedené dividendy společnosti-rezidentovi, nýbrž společností-rezidentem členského státu, která je přímo či nepřímo dceřinou společností první uvedené společnosti, a zadruhé kdy ACT nebyla zaplacená společností-rezidentem, která přijme dividendy od společnosti-nerezidenta, nýbrž její mateřskou společností-rezidentem v rámci režimu skupinového zdanění.

67 Soudní dvůr ve výše uvedeném rozsudku *Test Claimants in the FII Group Litigation* odpověděl na druhou a třetí otázku tak, že články 49 SFEU a 63 SFEU brání:

- právním předpisem 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 korporací 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;
- právním předpisem členského státu, které osvobozují od platby zálohy na korporací daň společnosti-rezidenty, které rozdělují svým akcionářům dividendy pocházející z dividend vnitrostátního pvodu, které obdržely, zatímco společnostem-rezidentům, které rozdělují svým akcionářům dividendy pocházející z dividend zahraničního pvodu, které obdržely, poskytují možnost volby režimu, který jim umožní získat zpět zaplacenou zálohu na korporací 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 pvodu by tímto akcionářům taková sleva na dani přiznána byla.

68 Zaprvé je třeba připomenout, že podle právní úpravy ve věci v původním řízení byla společnost-rezident, která vyplácí dividendy mimo režim skupinového zdanění, povinna zaplatit ACT, která byla formou zálohové platby korporací daně. Vyplacené dividendy následně postupovaly výše v hierarchii skupiny jako investiční příjem osvobozený od daně, a to tak, že s dividendami byla svázána sleva na dani ve výši zaplacené ACT. Sleva na dani byla započtena na povinnost společností nacházejících se výše v hierarchii skupiny zaplatit ACT při pozdější výplatě dividend jejich bezprostřední mateřské společnosti nebo externím akcionářům. Byla-li tedy dividenda vyplacena mimo režim skupinového zdanění, připadala platba ACT na společnost-rezidenta Spojeného království, která se v hierarchii skupiny nachází nejnižší.

69 Vláda Spojeného království má za to, že není v rozporu s články 49 SFEU a 63 SFEU, jestliže korporací daň ze zisků, z nichž byly vyplaceny dividendy zahraničního pvodu, nemůže být odpotena od ACT dlužné mateřskou společností-rezidentem Spojeného království, když dceřiná společnost-rezident jiného členského státu, která dividendy vyplatila mateřské společnosti-rezidentovi Spojeného království, sama neodvedla – nebo neodvedla zcela – korporací daň z rozdělených zisků, ale učinila tak přímá či nepřímá dceřiná společnost první uvedené dceřiné společnosti, která je rovněž rezidentem členského státu. Vláda Spojeného království se domnívá, že pokud společnost-nerezident vyplácející dividendy své mateřské společnosti-rezidentovi Spojeného království sama neodvedla korporací daň z rozdělných zisků, nedochází k četkovému zdanění přeshraničních dividend, jež by odvodovalo daňovou úlevu.

70 Takovou argumentaci nelze přijmout.

71 Za tím účelem je nutno připomenout, že se společnost-rezident přijímající dividendy zahraničního pvodu nachází z hlediska cíle právní úpravy ve věci v původním řízení, kterým je zamezení ekonomickému dvojímu zdanění, ve srovnatelné situaci jako společnost-rezident

přijímající dividendy vnitrostátního původu. Se zřetelem k tomuto cíli vyplývá z odpovědí na druhou a třetí otázku ve výše uvedeném rozsudku *Test Claimants in the FII Group Litigation*, že články 49 SFEU a 63 SFEU brání právním předpisům členského státu, které pouze u dividend zahraničního původu nezohledňují korporační daň, která již byla z rozdělených zisků odvedena.

72 Jak vyplývá z bodu 62 rozsudku v projednávané věci, povinnost uložená společností-rezidentovi takovou vnitrostátní právní úpravou, jako je právní úprava ve věci v původním řízení, zaplatit ACT při rozdělení zisků pocházejících z dividend zahraničního původu je totiž odvodná pouze pokud, pokud uvedená zálohová daň odpovídá částce, která je určena k dorovnání nižší nominální sazby daně uplatněné na zisky, z nichž byly dividendy zahraničního původu vyplaceny, v porovnání s nominální sazbou daně platnou pro zisky společnosti-rezidenta.

73 V tomto ohledu však není důležité, zda společnost-nerezident, která dividendy vyplácí své mateřské společnosti-rezidentovi, sama podléhá korporační dani, pokud ovšem byly rozdělené zisky zdaněny korporační daní.

74 Konstatování, že zahraniční korporační daň uplatněná na zisky, z nichž byly dividendy vyplaceny, nebyla nebo zcela odvedena společností-nerezidentem vyplácející uvedené dividendy, nýbrž společností-rezidentem členského státu, která je přímou či nepřímou dceřinou společností první uvedené společnosti, tedy nemá vliv na odpovědi na druhou a třetí otázku položené ve věci, v níž byl vydán výše uvedený rozsudek *Test Claimants in the FII Group Litigation*.

75 Pokud jde zadruhé o takový režim skupinového zdanění, jako je režim ve věci v původním řízení, je nutno připomenout, že pokud byly dividendy vyplaceny společností-rezidentem v rámci uvedeného režimu, nevztahovala se na ně povinnost zaplatit ACT a nebyly v případě společnosti-rezidenta, která je přijala, považovány za investiční příjem osvobozený od daně.

76 To znamenalo, že dividendy sice postoupily výše v hierarchii skupiny bez povinnosti platit ACT, avšak když poslední mateřská společnost-rezident vyplatila dividendy akcionářům vně skupiny, nebyla této mateřské společnosti rezidentovi poskytnuta žádná sleva na dani, kterou by mohla započíst na svou povinnost platit ACT, a byla tedy povinna ji z čeho dividend zaplatit. Pravidla systému ACT však poslední mateřské společnosti umožňovala převést veškeré na ni připadající poplatky ACT jejím dceřiným společnostem-rezidentům a započíst je na celkovou daňovou zátěž skupiny (viz rozsudek ze dne 8. března 2001, *Metallgesellschaft* a další, C-397/98 a C-410/98, Recueil, s. I-1727, body 21 až 25).

77 Podle vlády Spojeného království je vnitrostátní právní úprava týkající se režimu skupinového zdanění slučitelná s články 49 SFEU a 63 SFEU, neboť společnost-rezident, která přijme dividendy od společnosti-nerezidenta, je od placení ACT osvobozena. Jelikož uvedená společnost-rezident nemá povinnost platit žádnou ACT, nevede daný systém k žádnému ekonomickému dvojímu zdanění.

78 V tomto ohledu je nutno konstatovat, že režim skupinového zdanění má za následek přenesení platby ACT, tj. zálohy na korporační daň, na vyšší úroveň v hierarchii skupiny. V rámci takového režimu by k ekonomickému dvojímu zdanění mohla vést zejména povinnost skupinové mateřské společnosti-rezidenta zaplatit ACT v okamžiku výplaty dividend akcionářům vně skupiny, a to u části rozdělených zisků odpovídající dividendám zahraničního původu.

79 Platba ACT poslední skupinovou mateřskou společností-rezidentem ze zisků odpovídajících dividendám zahraničního původu má totiž za následek, jak zdůrazňují žalobkyně v původním řízení a Evropská komise, že rozdělované zisky jsou zdaněny korporační daní podruhé. Toto zdanění nelze započíst na daňovou povinnost dceřiné společnosti-nerezidenta, která tyto

zisky rozdělují. Naproti tomu v čistě vnitrostátním kontextu může být příspěvek ACT zaplacené mateřskou společností-rezidentem převeden a započten na korporační daň, k níž jsou povinny skupinové dceřiné společnosti-rezidenti.

80 S ohledem na cíl právní úpravy ve věci v původním řízení, kterým je zamezení ekonomickému dvojímu zdanění, je třeba mít za to, že články 49 SFEU a 63 SFEU brání takové právní úpravě, jako je právní úprava ve věci v původním řízení, také v rozsahu, v němž tato právní úprava v rámci režimu skupinového zdanění nezohledňuje u dividend zahraničního původu korporační daň, která již byla odvedena z rozdělených zisků.

81 Odpovědi na druhou a čtvrtou otázku, které byly položeny ve věci, v níž byl vydán výše uvedený rozsudek *Test Claimants in the FII Group Litigation*, tedy zůstávají stejné i v případě, kdy ACT není zaplacená společností-rezidentem, která přijme dividendy od společnosti-nerezidenta, nýbrž její mateřskou společností-rezidentem v rámci režimu skupinového zdanění.

82 Za těchto podmínek je na druhou otázku třeba odpovědět tak, že odpovědi Soudního dvora na druhou a čtvrtou otázku, které byly položeny ve věci, v níž byl vydán výše uvedený rozsudek *Test Claimants in the FII Group Litigation*, platí také v případě, kdy:

- zahraniční korporační daň uplatněná na zisky, z nichž byly vyplaceny dividendy, nebyla nebo nebyla zcela odvedena společností-nerezidentem vyplácející uvedené dividendy společnosti-rezidentovi, nýbrž společností-rezidentem členského státu, která je půjímou či nepůjímou dceřinou společností první uvedené společnosti;
- ACT nebyla zaplacená společností-rezidentem, která přijme dividendy od společnosti-nerezidenta, nýbrž její mateřskou společností-rezidentem v rámci režimu skupinového zdanění.

Ke třetí otázce

83 Podstatou třetí otázky předkládajícího soudu je, zda musí být unijní právo vykládáno v tom smyslu, že mateřská společnost, která v rámci režimu skupinového zdanění byla v rozporu s pravidly unijního práva nucena zaplatit ACT z části svých zisků pocházejících z dividend zahraničního původu, má nárok na vrácení neoprávně vybrané daně, nebo zda má pouze nárok na náhradu škody.

84 V tomto ohledu je třeba připomenout, že nárok na vrácení daní vybraných členským státem v rozporu s unijním právem je důsledkem a doplňkem práv priznaných jednotlivcům ustanoveními unijního práva, která takovým daním brání. členský stát je tedy v zásadě povinen vrátit daň vybrané v rozporu s unijním právem (rozsudek ze dne 6. září 2011, *Lady & Kid a další*, C-398/09, Sb. rozh. s. I-7375, bod 17 a citovaná judikatura).

85 Z odpovědi na druhou otázku vyplývá, že taková vnitrostátní právní úprava, jako je právní úprava ve věci v původním řízení, jejímž cílem je zamezit ekonomickému dvojímu zdanění rozdělovaných zisků, je s unijním právem neslučitelná v rozsahu, v němž tato právní úprava v rámci režimu skupinového zdanění nezohledňuje v případě dividend pocházejících z jiných států korporační daň, která již byla odvedena ze zisků, z nichž byly uvedené dividendy vyplaceny.

86 Jak vyplývá z bodů 62 a 72 tohoto rozsudku, povinnost uložená společnosti-rezidentovi zaplatit ACT při rozdělení zisků pocházejících z dividend zahraničního původu je odvodněná pouze potud, pokud uvedená zálohová daň odpovídá částce, která je určena k dorovnání nižší nominální sazby daně uplatněné na zisky, z nichž byly dividendy zahraničního původu vyplaceny, v porovnání s nominální sazbou daně platnou pro zisky společnosti-rezidenta.

87 Na této otázku je tedy třeba odpovědět tak, že unijní právo musí být vykládáno v tom smyslu, že mateřská společnost-rezident členského státu, která v rámci takového režimu skupinového zdanění, jako je režim ve věci v původním řízení, byla v rozporu s pravidly unijního práva nucena zaplatit ACT z části zisků pocházející z dividend zahraničního původu, má nárok na vrácení této neoprávněně vybrané daně, pokud tato překračuje zbývající část korporátní daně, kterou byl daný členský stát oprávněn vybrat za účelem dorovnání nižší nominální sazby daně uplatněné na zisky, z nichž byly dividendy zahraničního původu vyplaceny, v porovnání s nominální sazbou daně platnou pro zisky mateřské společnosti-rezidenta.

Ke čtvrté otázce

88 Podstatou čtvrté otázky předkládajícího soudu je, zda musí být unijní právo vykládáno v tom smyslu, že společnost-rezident členského státu, jež ve společnosti-rezidentovi této země vlastní podíl, který jí zajišťuje nepochybný vliv na rozhodnutí poslední uvedené společnosti a umožňuje jí uplatnit její práva, může s odvoláním na článek 63 SFEU namítat, že právní předpisy uvedeného členského státu týkající se daňového zacházení s dividendami zahraničního původu, které se nepoužijí výlučně na situace, kdy mateřská společnost vykonává rozhodující vliv na společnost, která vyplácí dividendy, nejsou v souladu s unijním právem.

89 V tomto ohledu je třeba připomenout, že se na daňové zacházení s dividendami může vztahovat článek 49 SFEU týkající se svobody usazování a článek 63 SFEU týkající se volného pohybu kapitálu (výše uvedené rozsudky Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen, bod 33, jakož i Accor, bod 30).

90 Pokud jde o otázku, zda se na vnitrostátní právní předpisy vztahuje tato svoboda pohybu, vyplývá z ustálené judikatury, že je třeba zohlednit předem dotčených právních předpisů (rozsudky ze dne 12. září 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Sb. rozh. s. I-7995, body 31 až 33; ze dne 12. prosince 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Sb. rozh. s. I-11673, body 37 a 38; ze dne 13. března 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Sb. rozh. s. I-2107, body 26 až 34; Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen, uvedený výše, bod 34, jakož i Accor, uvedený výše, bod 31).

91 Do působnosti článku 49 SFEU týkajícího se svobody usazování spadají vnitrostátní právní předpisy, které se použijí pouze na podíly umožňující vykonávat nepochybný vliv na rozhodování společnosti a uplatnit její práva (viz rozsudky Test Claimants in the FII Group Litigation, uvedený výše, bod 37; ze dne 21. října 2010, Idryma Typou, C-81/09, Sb. rozh. s. I-10161, bod 47; Accor, uvedený výše, bod 32, a ze dne 19. července 2012, Scheunemann, C-31/11, bod 23).

92 Naproti tomu vnitrostátní ustanovení, která se použijí na podíly nabyté pouze s cílem investovat bez úmyslu ovlivňovat řízení a kontrolu podniku, musí být zkoumána výlučně z hlediska volného pohybu kapitálu (výše uvedené rozsudky Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen, bod 35; Accor, bod 32, jakož i Scheunemann, bod 23).

93 Vnitrostátní právní úprava ve věci v původním řízení se uplatňuje nejen na dividendy přijaté společností-rezidentem na základě podílu zajišťujícího nepochybný vliv na rozhodnutí společnosti, která uvedené dividendy vyplácí, a umožňujícího uplatnit její práva, ale rovněž na dividendy přijaté na základě podílu, který vykonávání takového vlivu neumožňuje. Pokud se vnitrostátní právní předpisy vztahují na dividendy původem z členského státu, nelze tedy na základě předem uvedených právních předpisů určit, zda spadají převážně do působnosti článku 49 SFEU nebo článku 63 SFEU.

94 Za takovýchto okolností bere Soudní dvůr v úvahu skutkové okolnosti projednávané věci, aby tak mohl určit, které z uvedených ustanovení se vztahuje na situaci, o níž jde ve sporu v původním řízení (v tomto smyslu viz rozsudky *Test Claimants in the FII Group Litigation*, uvedený výše, body 37 a 38; ze dne 26. června 2008, *Burda*, C-284/06, Sb. rozh. s. I-4571, body 71 a 72, a ze dne 21. ledna 2010, *SGI*, C-311/08, Sb. rozh. s. I-487, body 33 až 37).

95 Soudní dvůr tak v bodě 37 výše uvedeného rozsudku *Test Claimants in the FII Group Litigation* konstatoval, že věci vybrané jako „vzorové“ věci v rámci sporu projednávaného před předkládajícím soudem se týkají společností-rezidentů Spojeného království, které obdržely dividendy od společností usazených v jiných členských státech, které 100% ovládají. Jelikož se jednalo o podíl, který držitelé zajišťuje nepochybný vliv na rozhodování společnosti vyplácející dividendy a umožňuje mu určit její existenci, Soudní dvůr určil, že se v uvedených „vzorových“ věcech použijí ustanovení Smlouvy o svobodě usazování.

96 Avšak v takovém kontextu, jako je kontext věci v původním řízení, kdy se jedná o daňové zacházení s dividendami pocházejícími ze třetích zemí, je třeba mít za to, že k posouzení, zda daňové zacházení s dividendami pocházejícími ze třetích zemí spadá do působnosti ustanovení Smlouvy o volném pohybu kapitálu, stačí zkoumání předemtu vnitrostátních právních předpisů.

97 Vzhledem k tomu, že kapitola Smlouvy týkající se svobody usazování neobsahuje žádné ustanovení, které by rozšířovalo působnost jejích ustanovení na situace, kdy se jedná o usazení společnosti z členského státu ve třetí zemi nebo o usazení společnosti ze třetí země v členském státě (viz rozsudky *Holböck*, uvedený výše, bod 28; ze dne 3. října 2006, *Fidium Finanz*, C-452/04, Sb. rozh. s. I-9521, bod 25, a *Scheunemann*, uvedený výše, bod 33, jakož i usnesení ze dne 10. května 2007, *A a B*, C-102/05, Sb. rozh. s. I-3871, bod 29, a *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation*, uvedené výše, bod 88), totiž právní předpisy týkající se daňového zacházení s dividendami pocházejícími ze třetích zemí nemohou spadat do působnosti článku 49 SFEU.

98 Jestliže z předemtu takových vnitrostátních právních předpisů vyplývá, že se použijí pouze na podíly umožňující vykonávat nepochybný vliv na rozhodování dotyčné společnosti a určit její existenci, nelze se dovolávat ani článku 49 SFEU, ani článku 63 SFEU (rozsudek *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, uvedený výše, body 33, 34, 101 a 102; jakož i usnesení ze dne 10. května 2007, *Lasertec*, C-492/04, Sb. rozh. s. I-3775, body 22 a 27; viz také usnesení *A a B*, uvedené výše, body 4 a 25 až 28).

99 Naproti tomu vnitrostátní právní úprava týkající se daňového zacházení s dividendami ze třetí země, která se nevztahuje výlučně na situace, kdy mateřská společnost vykonává rozhodující vliv na společnost vyplácející dividendy, musí být posuzována z hlediska článku 63 SFEU. Společnost-rezident členského státu tedy může bez ohledu na rozsah své úasti ve společnosti, která vyplácí dividendy a která je usazena ve třetí zemi, na základě tohoto ustanovení zpochybnit legalitu takové právní úpravy (v tomto smyslu viz rozsudek *A*, uvedený výše, body 11 a 27).

100 Jelikož Smlouva nerozšiřuje působnost svobody usazování na třetí zem, je nutno zamezit tomu, aby výklad čl. 63 odst. 1 SFEU – pokud jde o vztahy se třetími zeměmi – umožňoval hospodářským subjektům, které nespádají do rámce územní působnosti svobody usazování, těžit z této svobody prospěch. V takové situaci, jako je situace ve věci v původním řízení, takové riziko neexistuje. Právní předpisy dotyčného členského státu se totiž netýkají podmínek přístupu společnosti z uvedeného členského státu na trh ve třetí zemi nebo společnosti ze třetí země na trh v uvedeném členském státě. Týkají se pouze daňového zacházení s dividendami, jež plynou z investic, které příjemce uvedených dividend vložil do společnosti usazené ve třetí zemi.

101 Je třeba dodat, že argumentace vlády Spojeného království a německé, francouzské a nizozemské vlády, podle níž závisí určení svobody, která se použije na daňové zacházení s dividendami pocházejícími ze třetích zemí, nejen na předemtu vnitrostátních právních předpisů ve věci v původním řízení, ale také na konkrétních okolnostech věci v původním řízení, by vyvolala důsledky neslučitelné s čl. 64 odst. 1 SFEU.

102 Z tohoto ustanovení totiž vyplývá, že do působnosti článku 63 SFEU o volném pohybu kapitálu spadá v zásadě pohyb kapitálu zahrnující usazování nebo přímé investice. Posledně uvedené pojmy odkazují na formu účasti v podniku prostřednictvím držení akcií, která umožňuje skutečně se podílet na jeho řízení a kontrole (viz výše uvedené rozsudky Glaxo Wellcome, bod 40, a Idryma Typou, bod 48).

103 Podle judikatury platí, že omezení pohybu kapitálu představujícího usazování nebo přímé investice ve smyslu čl. 64 odst. 1 SFEU zahrnují nejen vnitrostátní opatření, která při svém použití na pohyb kapitálu do nebo ze třetích zemí omezují usazování nebo investice, ale rovněž vnitrostátní opatření, která omezují platby dividend, které z toho vyplývají (výše uvedené rozsudky Test Claimants in the FII Group Litigation, bod 183, a Holböck, bod 36).

104 S ohledem na výše uvedené je třeba na tvrdou otázku odpovědět tak, že unijní právo musí být vykládáno v tom smyslu, že společnost-rezident členského státu vlastnící podíl ve společnosti-rezidentovi třetí země, který jí zajišťuje nepochybný vliv na rozhodnutí posledně uvedené společnosti a umožňuje jí urvat její činnost, může s odvoláním na článek 63 SFEU namítat, že právní předpisy uvedeného členského státu týkající se daňového zacházení s dividendami pocházejícími z uvedené třetí země, které se nepoužijí výlučně na situace, kdy mateřská společnost vykonává rozhodující vliv na společnost, která vyplácí dividendy, nejsou v souladu s tímto ustanovením.

K páté otázce

105 Podstatou páté otázky předkládajícího soudu je, zda odpověď Soudního dvora na třetí otázku položenou ve věci, v níž byl vydán výše uvedený rozsudek Test Claimants in the FII Group Litigation, platí také v případě, že dceřiné společnosti usazené v jiných členských státech, v nichž nebylo možné provést převod ACT, nepodléhají dani v členském státě mateřské společnosti.

106 Je třeba připomenout, že Soudní dvůr ve výše uvedeném rozsudku Test Claimants in the FII Group Litigation na třetí otázku předkládajícího soudu odpověděl tak, že článek 49 SFEU brání právním předpisům členského státu, které umožňují společnosti-rezidentu, aby převedla na dceřiné společnosti-rezidenty částku ACT, která nemůže být započtena na korporační 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 korporační daň, kterou dluží, ale neumožňují společnosti-rezidentu, aby převedla takovou částku na dceřiné společnosti-nerezidenty v případě, že jsou tyto dceřiné společnosti-nerezidenti

zdan?ny v tomto ?lenském stát? ze zisk?, kterých v n?m dosáhly.

107 Žalobkyn? v p?vodním ?ízení tvrdí, že tato odpov?? Soudního dvora platí také tehdy, když zisky dce?iných spole?ností-nerezident?, v jejichž p?ípad? nelze takový p?evod p?eplatku ACT provést, nejsou zdan?ny v ?lenském stát? mate?ské spole?nosti, ale jsou zdan?ny v jiných ?lenských státech. Omezovat mechanismus p?evodu p?eplatku ACT na dce?iné spole?nosti zdan?né ve Spojeném království by podle žalobky? v p?vodním ?ízení bylo v rozporu s cíli p?edm?tných vnitrostátních právních p?edpis?. Vnitrostátní režim ve v?ci v p?vodním ?ízení m?l podle nich stanovit možnost srovnat ACT zaplacenou mate?skou spole?ností se zahrani?ní korporací daní, kterou odvedla dce?iná spole?nost vyplácející dividendy, a m?l umožnit vrácení p?eplatku ACT za ú?elem zamezení ?et?zovému zdan?ní spole?ností v rámci skupiny.

108 V tomto ohledu je t?eba odlišit – jak zd?raz?uje Komise – ACT, jež byla neoprávn?n? vybrána doty?ným ?lenským státem v rozporu se svobodami zakotvenými ve Smlouv?, od ACT, která mohla být oprávn?n? vybrána, jak vyplývá z bod? 62 a 72 tohoto rozsudku, od spole?nosti-rezidenta, jež p?ijala dividendy zahrani?ního p?vodu, nebo? odpovídala zbývajícím ?ásti korporací daní, která musí být zaplacená, aby se tak dorovnala nižší nominální sazba daní uplatn?ná na zisky, z nichž byly dividendy zahrani?ního p?vodu vyplaceny, v porovnání s nominální sazbou daní platnou pro zisky spole?nosti-rezidenta.

109 Z odpov?di na t?etí otázku v projednávané v?ci vyplývá, že neoprávn?n? vybraná ACT musí být vrácena.

110 Pokud jde naproti tomu o ACT, jež odpovídá zbývajícím ?ásti korporací daní, kterou byl doty?ný ?lenský stát oprávn?n? uložit, je nutno p?ipomenout, že ACT je zálohovou platbou korporací daní ve Spojeném království. Oprávn?ní p?evést p?eplatek ACT na dce?iné spole?nosti zaru?uje, že skupina spole?ností zdan?ných ve Spojeném království neodvede – jen kvůli existenci ACT – daní o vyšší ?ástce, než kolik ?iní celkový da?ový dluh vzniklý ve Spojeném království. Rozší?ení uvedeného oprávn?ní na spole?nosti-nerezidenty nepodléhající dani ve Spojeném království, jež by vedlo k vrácení p?eplatku ACT, by ve svém d?sledku zbavilo Spojené království jeho práva vybrat zbývajícím ?ást daní z dividend zahrani?ního p?vodu vyplacených ze zisku, na který byla uplatn?na nominální sazba daní nižší, než jaká platí ve Spojeném království, a ohrozilo by tedy vyvážené rozdělení zda?ovacích pravomocí mezi ?lenskými státy (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 30. ?ervna 2011, Meilicke a další, C-262/09, Sb. rozh. s. I-5669, bod 33 a citovaná judikatura).

111 Na pátou otázku je tedy t?eba odpov?d?t tak, že se odpov?? Soudního dvora na t?etí otázku položenou ve v?ci, v níž byl vydán výše uvedený rozsudek *Test Claimants in the FII Group Litigation*, nepoužije, jestliže dce?iné spole?nosti usazené v jiných ?lenských státech, v??i nimž nebylo možné provést p?evod ACT, nejsou zdan?ny v ?lenském stát? mate?ské spole?nosti.

K náklad?m ?ízení

112 Vzhledem k tomu, že ?ízení má, pokud jde o ú?astníky p?vodního ?ízení, povahu inciden?ního ?ízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu p?ed p?edkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech ?ízení p?íslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé p?edložáním jiných vyjád?ení Soudnímu dvoru než vyjád?ení uvedených ú?astníků ?ízení se nenahrazují.

Z t?chto d?vod? Soudní dv?r (velký senát) rozhodl takto:

1) **?lásky 49 SFEU a 63 SFEU musejí být vykládány v tom smyslu, že brání právním p?edpis?m ?lenského státu, podle kterých se na dividendy vnitrostátního p?vodu uplatní metoda osvobození od daní a na dividendy zahrani?ního p?vodu metoda zápo?tu, je-li prokázáno, že sleva na dani, na niž má v rámci metody zápo?tu nárok spole?nost, která dividendy p?ijme, je rovnocenná výši skute?n? zaplacené daní ze zisk?, z nichž byly**

dividendy vyplaceny, a dále že skutečná míra zdanění zisků společností v dotyčném členském státě je obecně nižší než stanovená nominální sazba daně.

2) Odpovědi Soudního dvora na druhou a čtvrtou otázku, které byly položeny ve věci, v níž byl vydán rozsudek ze dne 12. prosince 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04) platí také v případě, kdy:

- zahraniční korporace daň uplatňuje na zisky, z nichž byly vyplaceny dividendy, nebyla nebo zcela odvedena společnost-nerezidentem vyplácející uvedené dividendy společnosti-rezidentovi, nýbrž společností-rezidentem členského státu, která je půdou či nepůdou dceřinou společností první uvedené společnosti;

- záloha na korporace daň nebyla zaplacená společností-rezidentem, která přijme dividendy od společnosti-nerezidenta, nýbrž její mateřskou společností-rezidentem v rámci režimu skupinového zdanění.

3) Unijní právo musí být vykládáno v tom smyslu, že mateřská společnost-rezident členského státu, která v rámci takového režimu skupinového zdanění, jako je režim ve věci v původním řízení, byla v rozporu s pravidly unijního práva nucena zaplatit zálohu na korporace daň z části zisků pocházející z dividend zahraničního původu, má nárok na vrácení této neoprávněně vybrané daně, pokud tato překračuje zbývající část korporace daň, kterou byl daný členský stát oprávněn vybrat za účelem dorovnání nižší nominální sazby daně uplatněné na zisky, z nichž byly dividendy zahraničního původu vyplaceny, v porovnání s nominální sazbou daně platnou pro zisky mateřské společnosti-rezidenta.

4) Unijní právo musí být vykládáno v tom smyslu, že společnost-rezident členského státu vlastní podíl ve společnosti-rezidentovi třetí země, který jí zajišťuje nepochybný vliv na rozhodnutí poslední uvedené společnosti a umožňuje jí uplatňovat její práva, takže s odvoláním na článek 63 SFEU namítat, že právní předpisy uvedeného členského státu týkající se daňového zacházení s dividendami pocházejícími z uvedené třetí země, které se nepoužijí výlučně na situace, kdy mateřská společnost vykonává rozhodující vliv na společnost, která vyplácí dividendy, nejsou v souladu s tímto ustanovením.

5) Odpověď Soudního dvora na třetí otázku položenou ve věci, v níž byl vydán výše uvedený rozsudek *Test Claimants in the FII Group Litigation*, se nepoužije, jestliže dceřiné společnosti usazené v jiných členských státech, v nichž nebylo možné provést převod zálohy na korporace daň, nejsou zdaněny v členském státě mateřské společnosti.

Podpisy.

* Jednací jazyk: angličtina.