



Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
NIILA JÄÄSKINENA
přednesené dne 19. července 2012¹

Věc C-35/11

**Test Claimants in the FII Group Litigation
proti
Commissioners of Inland Revenue
The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs**

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná High Court of Justice of England and Wales,
Chancery Division (Spojené království Velké Británie a Severního Irska)]

Obsah

I	– Úvod	2
II	– Souvislosti projednávané žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce	3
III	– Kontext předkládacího usnesení	5
IV	– První otázka	7
	A – Otázka a předložená vyjádření	7
	B – Analýza	7
	a) Úvod	7
	b) Povinnost poskytnout slevu na dani odpovídající zákonné sazbě ve státě původu	9
	c) Kombinace skutečné a nominální sazby	11
	d) Zákonná sazba	12
	e) Existence omezení a jeho odůvodnění	12
	f) Závěr	14
V	– Druhá otázka	15

¹ — Původní jazyk: angličtina.

A – Otázka a předložená vyjádření	15
B – Analýza	16
VI – Třetí otázka	17
A – Otázka a předložená vyjádření	17
B – Analýza	18
VII – Čtvrtá otázka	19
A – Otázka a předložená vyjádření	19
B – Analýza	20
VIII – Pátá otázka	22
A – Otázka a předložená vyjádření	22
B – Analýza	23
IX – Závěry	24

„Články 49 SFEU a 63 SFEU — Korporační daň — Rozsudek ve věci Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04) — Rovné zacházení s dividendami vnitrostátního původu a dividendami zahraničního původu — Sazby daně, ze kterých je třeba vycházet při určování, zda je míra zdanění dividend vnitrostátního původu a dividend zahraničního původu rovnocenná — Zákonné nebo skutečné sazby — Volný pohyb kapitálu — Vnitrostátní předpisy, které se použijí bez ohledu na velikost podílu — Nepřímá platba daně — Daň neodváděná společností vyplácející dividendu — Neoprávněně vybraná daň — Žaloba na vrácení nebo žaloba na náhradu škody — Dividendy přijaté od společností ze třetích zemí — Dceřiné společnosti, na něž vykonává společnost-příjemce rozhodující vliv — Použitelnost článku 63 SFEU“

I – Úvod

1. Dne 12. prosince 2006 vydal Soudní dvůr rozhodnutí o předběžné otázce ve věci Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04 (dále jen „první rozsudek ve věci FII“)², v němž odpovídal mimo jiné na otázku³, zda jsou s určitými ustanoveními unijního práva slučitelné právní předpisy Spojeného království týkající se korporální daně, podle kterých se s dividendami z akcií zachází odlišně podle toho, zda byly vyplaceny společnostmi, které jsou rezidenty Spojeného království, nebo společnostmi-nerezidenty.

2 — Sb. rozh. I-11753. Vzhledem k tomu, že projednávaná věc navazuje na první věc FII, vycházím z toho, že čtenář již zná stanovisko generálního advokáta Geelhoeda i příslušný rozsudek.

3 — Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týkala dvou témat a obsahovala celkem devět otázek. Prvních pět otázek se týkalo příslušných hmotněprávních ustanovení britských daňových předpisů. Poslední čtyři otázky se týkaly prostředků nápravy a problému časových účinků.

2. Původní řízení dosud probíhá před Chancery Division of the High Court of Justice of England and Wales (dále jen „High Court“), který se rozhodl znovu přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru dalších pět předběžných otázek. Jedna část těchto otázek směřuje ke zpřesnění odpovědí, které Soudní dvůr podal v prvním rozsudku ve věci FII, zatímco druhá část se týká nových problémů, jež vyvstaly ve věci v původním řízení.

3. Omezení ekonomického dvojího zdanění společností (tj. zdanění téhož příjmu dvakrát u dvou různých daňových poplatníků) je otázkou, která má značný ekonomický význam pro přeshraniční aktivity a která se přímo týká velkého počtu společností v Evropské unii. Tato žádost o rozhodnutí o předběžné otázce ukazuje názorně problémy, jež vznikají ze vzájemného působení práva vnitřního trhu a vnitrostátního a mezinárodního daňového práva, což je mnohdy kontroverzní otázka⁴.

II – Souvislosti projednávané žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

4. Podstata sporu je následující. Hlavním cílem a předmětem právních předpisů Spojeného království platných v rozhodném období (1973–1999)⁵ bylo zmírnit dopady ekonomického dvojího zdanění na akcionáře. Uplatňovaly se dva různé systémy: v případě dividend vnitrostátního původu se uplatnil systém osvobození od daně, zatímco v případě dividend zahraničního původu se uplatnil systém zápočtu (neboli slevy na dani). V rámci systému osvobození od daně byly společnosti-rezidenti, které obdržely dividendy od jiných společností-rezidentů, zcela osvobozeny od placení daně z dividend, a to na základě předpokladu, že od společnosti, která dividendy vyplatila, již byla korporační daň vybrána. V rámci systému zápočtu se však v případě dividend vyplacených společnostmi-nerezidenty, tj. dividend zahraničního původu, uplatnila pouze sleva na dani u společnosti-rezidenta Spojeného království, která je obdržela⁶.

5. Ve sporu v původním řízení proti sobě stojí Test Claimants in the Franked Investment Income (FII) Group Litigation (dále jen „Test Claimants“) na jedné straně a Commissioners of Inland Revenue a Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (dále jen společně „orgány HMRC“) na straně druhé.

4 — Stručný přehled jednotlivých omezení základních svobod, která vyplývají z přímého zdanění, podává mj. Metzler, V., in Lang, M. a kol. (eds), „The relevance of the Fundamental Freedoms for Direct Taxation“, *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*, Linde, Vídeň, 2008, s. 35. Obecně k debatě na dané téma viz mj. Kingston, S., „A light in the darkness: recent developments in the ECJ's direct tax jurisprudence“, *Common Market Law Review*, 2007, s. 1321–1359, Graetz, M. – Warren, A., „Dividend Taxation in Europe: When the ECJ makes tax policy“, *Common Market Law Review*, 2007, s. 1577–1623, a Snell, J., „Non-discriminatory Tax Obstacles in Community Law“, *International and Comparative Law Quarterly*, 2007, s. 339.

5 — Původní systém zálohy na korporační daň („advance corporation tax“, dále jen „ACT“) byl v platnosti od roku 1973. Tento systém byl změněn k 1. červenci 1994, kdy byl zaveden režim pro dividendy ze zahraničního příjmu („foreign income dividend“, dále jen „FID“). Pro podrobnější popis vnitrostátních právních předpisů a původního řízení viz první rozsudek ve věci FII, body 6 až 30, a stanovisko generálního advokáta Geelhoeda, body 2 až 22.

6 — Sleva se uplatnila za každou srážkovou daň z takové dividendy a za jistých podmínek za příslušnou daň zaplacenou společnostmi-nerezidenty z jejich zisku v zemi, které jsou rezidenty.

6. V prvním rozsudku ve věci FII odpověděl Soudní dvůr na první z devíti otázek tak, že články 49 a 63 SFEU⁷ nebrání právním předpisům členského státu, které na jednu stranu osvobozují od korporáční daně dividendy, které společnost-rezident obdrží od jiné společnosti-rezidenta, a na druhou stranu této dani podrobují dividendy, které společnost-rezident obdrží od společnosti-nerezidenta (ve které společnost-rezident vlastní alespoň 10 % hlasovacích práv), přičemž v posledně uvedeném případě poskytují slevu na dani v souvislosti s daní skutečně uhrazenou rozdělovací společností v členském státě, jehož je rezidentem⁸. To však platí za podmínky, že:

„daňová sazba použitelná na dividendy zahraničního původu [nepřevyšuje] daňovou sazbu použitelnou na dividendy vnitrostátního původu a [...] sleva na dani [je] alespoň rovna částce uhrazené v členském státě rozdělovací společnosti až do výše částky daně uplatněné v členském státě společnosti-příjemce.“⁹

7. Tato slova jsou podstatou předkládacího rozhodnutí v projednávané věci. V bodě 56 svého rozsudku totiž Soudní dvůr dodal, že:

„předkládajícímu soudu [přísluší], 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.“

8. Tento přístup, který v zásadě připouští současné použití dvou různých systémů na příjmy z dividend vnitrostátního původu a na příjmy z dividend zahraničního původu, byl dosud použit v takových věcech jako Haribo a Accor¹⁰, které se obě týkaly omezení ekonomického dvojího zdanění dividend zahraničního původu v rámci korporáční daně.

9. Po analýze prvního rozsudku ve věci FII se High Court rozhodl znovu přerušit původní řízení a položit Soudnímu dvoru usnesením ze dne 15. prosince 2010 následujících pět předběžných otázek¹¹:

- „1) Pojmy ‚daňová sazba‘ a ‚různá míra zdanění‘ uvedené v bodě 56 [prvního rozsudku ve věci FII]:
- 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?

7 — Pro lepší čitelnost se v celém textu odkazuje na Smlouvu o FEU.

8 — První rozsudek ve věci FII, bod 73.

9 — První rozsudek ve věci FII, bod 73; viz také první rozsudek ve věci FII, bod 57. Tato pasáž patrně obsahuje *lapsus linguae*: v rozsudku se hovoří o „daňové sazbě použitelné na dividendy vnitrostátního původu“. High Court ale v předkládacím usnesení uvádí, že dividendy vnitrostátního původu jsou od daně osvobozené. Skutečnost, že první rozsudek ve věci FII obsahuje tuto chybu, podle mého názoru vylučuje, aby byl tento rozsudek vykládán doslovně.

10 — Rozsudky Soudního dvora ze dne 10. února 2011, Haribo (C-436/08 a C-437/08, Sb. rozh. s. I-305, bod 86), a ze dne 15. září 2011, Accor (C-310/09, Sb. rozh. s. I-8115, bod 44).

11 — Pro lepší srozumitelnost dodávám, že původní rozhodnutí High Court ze dne 27. listopadu 2008 podat Soudnímu dvoru druhou žádost o rozhodnutí o předběžné otázce obsahovalo pouze otázky 2, 3 a 5 [viz (2008) EWHC 2893 (Ch)]. Proti části tohoto rozhodnutí bylo podáno odvolání a Court of Appeal rozsudkem ze dne 23. února 2010 [viz (2010) EWCA Civ 103] doplnil otázku 1 a na základě dalšího opravného prostředku pak Supreme Court usnesením ze dne 8. listopadu 2010 doplnil otázku 4. Ve svém shora uvedeném usnesení ze dne 15. prosince 2010 uvedl High Court všechny předběžné otázky. Otázky, které byly v projednávané věci položeny, prošly důkladným vnitrostátním řízením a jsou výrazem pozorného a podrobného posouzení problémů, o jejichž objasnění je Soudním dvorem vnitrostátním soudem žádán.

- 2) Změnila by se odpověď Soudního dvora na druhou a čtvrtou otázku [v rámci prvního řízení o předběžné otázce ve věci FII]:
 - a) pokud by zahraniční korporační 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 přímou či nepřímou dceřinou společností-rezidentem členského státu ze zisků, z nichž byla v tomto státě odvedena daň, nebo
 - b) pokud by záloha na korporační daň (advance corporation tax, dále jen „ACT“) nebyla odvedena společností-rezidentem, která přijme dividendy od společnosti-nerezidenta, ale byla by odvedena její přímou či nepřímou mateřskou společností-rezidentem při dalším rozdělení zisků společnosti-příjemce, které přímo či nepřímo zahrnují tyto dividendy?
- 3) Má za podmínek uvedených výše v druhé otázce písm. b) společnost odvádějící ACT nárok na vrácení daně neoprávněně vybrané (věc San Giorgio¹²), nebo pouze nárok na náhradu škody (věci Brasserie du Pêcheur a Factortame¹³)?
- 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 článku 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 [v rámci prvního řízení o předběžné otázce ve věci FII] rovněž v případě, kdy dceřiné společnosti-nerezidenti, vůči nimž nelze převedení provést, nepodléhají dani v členském státě mateřské společnosti?“

10. Písemná vyjádření byla předložena jménem Test Claimants, vlády Spojeného království, německé vlády (k první a čtvrté otázce), francouzské vlády (k první a čtvrté otázce), Irska (k první otázce), nizozemské vlády (ke čtvrté otázce) a Evropské komise. Jednání se konalo dne 7. února 2012. Tohoto jednání se zúčastnili Test Claimants, vláda Spojeného království, německá vláda, Irsko a Evropská komise.

III – Kontext předkládacího usnesení

11. Na níže uvedeném schématu je objasněna struktura společností, která je základem položených předběžných otázek:

Spojené království	
A	
B	
C	
D	F
E	G
Ostatní členské státy Evropské unie	Nečlenské státy (třetí země)

12 — Rozsudek Soudního dvora ze dne 9. listopadu 1983 (199/82, Recueil, s. 3595).

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

12. Toto schéma znázorňuje tři skupiny zemí, a sice Spojené království, ostatní členské státy Evropské unie a nečlenské státy (třetí země). Obsahuje sedm hierarchicky seřazených společností označených písmeny A až F. Společnost A je hlavní mateřskou společností, která je rezidentem Spojeného království. Společnosti B a C jsou dceřinými společnostmi společnosti A a jsou rezidenty Spojeného království. Společnosti D a E jsou dceřinými společnostmi společnosti C a jsou rezidenty jiného členského státu UE. Společnosti F a G jsou dceřinými společnostmi společnosti C a jsou rezidenty nečlenského státu¹⁴.

13. První otázka se týká srovnání pojmů „daňová sazba“ a „různá míra zdanění“. Tato otázka souvisí se srovnáním mezi zdaněním dividend původem ze Spojeného království (společnosti B a C) a dividend původem z jiných členských států Evropské unie (společnost D) a z nečlenských států (společnost F).

14. Druhá otázka písm. a) a b) navazuje na odpovědi Soudního dvora na druhou a čtvrtou otázku v rámci prvního rozsudku ve věci FII. Týká se situace, kdy společnost D, která je rezidentem jiného členského státu Evropské unie, vyplácí dividendy své mateřské společnosti C, která je rezidentem Spojeného království.

15. První rozsudek ve věci FII v tomto ohledu vycházel ze dvou předpokladů. Prvním předpokladem bylo, že společnost D zaplatila korporační daň v členském státě, jehož je rezidentem. Druhým předpokladem bylo, že společnost C zaplatila korporační daň ve Spojeném království formou ACT.

16. V této souvislosti je cílem druhé otázky písm. a) vyjasnit, zda by se odpovědi Soudního dvora změnily, kdyby společnost D vyplácející dividendu sama nezaplatila (žádnou či celou) korporační daň v členském státě, kterého je rezidentem, nýbrž by daň byla zaplacená společností E, která se v hierarchii skupiny nachází na nižší úrovni, a to v uvedeném členském státě nebo v jiném členském státě.

17. V rámci druhé otázky písm. b) se předkládající soud táže, zda by se odpověď Soudního dvora změnila, kdyby společnost C sama neodvedla korporační daň Spojeného království formou ACT, nýbrž by uvedená daň byla odvedena „na vyšší úrovni“ ve skupině (společností B nebo A) v důsledku volby skupinového zdanění.

18. Předmětem třetí otázky je, zda může být ACT odvedená společností A nebo B ve Spojeném království získána zpět prostřednictvím žaloby na vrácení neoprávněně vybrané daně nebo žaloby na náhradu škody pro porušení unijního práva.

19. Čtvrtá otázka se týká dividend vyplácených ze třetích zemí jiné společnosti ze skupiny ve Spojeném království. V podstatě se týká použitelnosti článku 63 SFEU na situaci, kdy společnost F, která je rezidentem třetí země, vyplácí dividendy společnosti C, která je rezidentem Spojeného království, a kdy společnost C může na společnost F vykonávat rozhodující vliv.

20. Konečně pátá otázka se týká společností D a F a skutečnosti, zda ACT odvedená společnostmi A, B nebo C ve Spojeném království může být převedena ve prospěch těchto společností za situace, kdy společnosti D a F ve Spojeném království nepodléhají korporační dani.

14 — V určitých mezinárodních daňových konstelacích mohou společnosti C, D a F jednat jako tzv. společnosti „water's edge“, přes které si jednotlivé společnosti ze skupiny vyplácejí dividendy.

IV – První otázka

A – Otázka a předložená vyjádření

21. V rámci první otázky žádá High Court o vyjasnění významu pojmů „daňová sazba“ a „různá míra zdanění“ uvedených v bodě 56 prvního rozsudku ve věci FII.

22. Ve sporu, jenž vedl k vydání prvního rozsudku ve věci FII, byl Soudní dvůr tázán, zda články 49 a 63 SFEU brání tomu, aby členský stát používal právní předpisy, které osvobozují od korporační daně dividendy přijaté společností-rezidentem od jiných společností-rezidentů, ale které podrobují dani dividendy přijaté od společností-rezidentů jiných členských států (poté, co poskytly daňovou úlevu zamezující dvojímu zdanění za jakoukoli srážkovou daň z těchto dividend a za určitých podmínek za příslušnou daň zaplacenou společnostmi-nerezidenty z jejich zisků v zemi, jejímiž jsou rezidenty).

23. Když se věc vrátila před High Court, účastníci řízení se neshodli na správném výkladu prvního rozsudku ve věci FII a zvláště jeho bodů 54 až 56.

24. Test Claimants tvrdili, že podle bodu 56 prvního rozsudku ve věci FII¹⁵ je na vnitrostátním soudu, aby posoudil, zda osvobození rozděleného zisku vnitrostátního původu od daně může vést k nižšímu skutečnému zdanění než v případě poskytnutí nepřímé slevy na dani z rozděleného zisku zahraničního původu. Test Claimants předložili High Court znalecké posudky, podle kterých byla skutečná míra zdanění zisků společností-rezidentů nižší, než kolik ve většině případů činila zákonná sazba. K této situaci tedy nedocházelo „pouze za okolností spíše výjimečných“, jak tvrdila vláda Spojeného království v první věci FII¹⁶. Orgány HMRC tuto skutečnost jako takovou nezpochybňovaly. Spíše zastávaly názor, že se po vnitrostátním soudu pouze požaduje, aby ověřil, zda k rozdílu v zákonných sazbách daně dochází jen za okolností spíše výjimečných, nikoli aby posuzoval skutečnou míru zdanění.

25. High Court se ztotožnil s výkladem rozsudku, který zastávali Test Claimants. V odvolacím řízení nedospěl Court of Appeal k žádnému jednotnému názoru. Dva ze soudců upřednostňovali názor orgánů HMRC, zatímco třetí soudce se ztotožňoval se závěry High Court. Kvůli názorové neshodě se Court of Appeal rozhodl znovu podat Soudnímu dvoru žádost o rozhodnutí o předběžné otázce ohledně výkladu příslušných bodů prvního rozsudku ve věci FII. Proti tomuto rozhodnutí byl podán opravný prostředek k Supreme Court, který věc vrátil High Court za účelem podání žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce.

26. Německá vláda, Irsko a vláda Spojeného království ve svých vyjádřeních zastávají názor, že pojmy „daňová sazba“ a „různá míra zdanění“ uvedené v bodě 56 prvního rozsudku ve věci FII odkazují pouze na zákonné nebo nominální sazby daně. Test Claimants mají za to, že tyto výrazy odkazují na zaplacené skutečné sazby daně i na zákonné či nominální sazby daně¹⁷. Komise má za to, že členské státy musejí vypočítat slevu na dani na základě nominální sazby daně platné ve státě původu.

B – Analýza

a) Úvod

27. Je užitečné stručně připomenout odlišná stanoviska generálního advokáta a Soudního dvora v prvním rozsudku ve věci FII.

15 — Bod 56 prvního rozsudku ve věci FII je citován výše v bodě 7 tohoto stanoviska.

16 — První rozsudek ve věci FII, bod 55.

17 — To je také v podstatě názor francouzské vlády, která z toho však vyvozuje odlišné důsledky, viz níže poznámku pod čarou 36.

28. Generální advokát Geelhoed měl v první věci FII za to, že uplatňování dvou různých systémů k zamezení ekonomickému dvojímu zdanění dividend může být v zásadě se Smlouvou slučitelné. Po podrobné analýze však dospěl k závěru, že uplatňování dvou systémů, z nichž jeden se uplatní na dividendy vnitrostátního původu a druhý na dividendy zahraničního původu, je nevyhnutelně diskriminační a neslučitelné se Smlouvou.

29. Generální advokát argumentoval, že je tomu tak proto, že „uplatňování režimu slevy na dani Spojeným královstvím za účelem zamezení ekonomickému dvojímu zdanění dividend zahraničního původu má [...] v některých případech méně příznivé účinky než samotný režim osvobození od daně uplatňovaný pro dividendy vnitrostátního původu. Zatímco v rámci režimu osvobození od daně může být zvýhodnění vyplývající z osvobození od daně a daňových úlev s ohledem na příslušnou korporální daň přeneseno na mateřskou společnost, která obdrží dividendy, v rámci režimu slevy na dani nelze tato zvýhodnění přenášet, neboť daň odváděná z dividend je navýšena na obvyklou sazbu korporální daně Spojeného království. V takových případech lze mít za to, že výsledkem je uplatnění jiné (nižší) sazby daně Spojeným královstvím pro dividendy vnitrostátního původu než pro dividendy zahraničního původu.“¹⁸

30. V této fázi je nutno učinit dvě poznámky. Zaprvé cílem uplatňování systému zápočtu na dividendy zahraničního původu je samozřejmě dosáhnout výsledku popsaného generálním advokátem Geelhoedem, tedy jinými slovy odstranit při zdaňování v domovském státě dopad nižší skutečné sazby daně ve státě původu. Tohoto cíle se dosáhne tím, že se v domovském státě zdaní rozdíl mezi skutečnou sazbou ve státě původu a sazbou¹⁹ platnou pro dividendy zahraničního původu v domovském státě.

31. Zadruhé ze stanoviska podle všeho vyplývá, že generální advokát Geelhoed nevyjádřil nesouhlas s názorem Spojeného království a Komise, které tvrdily, že oba systémy vedou k zamezení ekonomickému dvojímu zdanění²⁰.

32. Soudní dvůr však v prvním rozsudku ve věci FII dospěl k závěru, že uplatňování dvou různých systémů k zamezení ekonomickému dvojímu zdanění dividend vnitrostátního původu a dividend zahraničního původu může být se Smlouvou slučitelné, pokud jsou splněny jisté podmínky²¹. Soudní dvůr je nyní žádán, aby své rozhodnutí vyjasnil.

33. Podle mého názoru by se s judikaturou Soudního dvora týkající se omezení základních svobod, která vyplývají z přímého zdanění, lépe slučoval návrh generálního advokáta. Je zřejmé, že se současné uplatňování dvou různých metod k zamezení ekonomickému dvojímu zdanění dividend vnitrostátního původu a dividend zahraničního původu nevyhnutelně odchyluje od neutrality při vývozu kapitálu²².

18 — Stanovisko, bod 50.

19 — High Court ve svém rozhodnutí ze dne 27. listopadu 2008 (uvedeném výše v poznámce pod čarou 11, bod 51 rozhodnutí) poznamenává, že mateřská společnost-rezident Spojeného království nebude nutně ze svých dividend zahraničního původu odvádět korporální daň v zákonné sazbě, neboť může sama využít úlev. Jinými slovy, skutečná sazba u dividend zahraničního původu může být také nižší než zákonná sazba a celkové daňové zatížení nebude „vždy“ navýšeno na základní sazbu platnou ve Spojeném království, jak uvedl generální advokát Geelhoed ve svém stanovisku (bod 50 uvedeného stanoviska, uvedené výše v poznámce pod čarou 2).

20 — Viz bod 48 stanoviska ve spojení s jeho bodem 51.

21 — První rozsudek ve věci FII, bod 56, uvedený v bodě 7 výše.

22 — Neutralitu při vývozu kapitálu lze definovat jako situaci, kdy „investoři podléhají stejné míře zdanění kapitálových příjmů bez ohledu na zemi, v níž příjem vznikl“. Naproti tomu neutralita při dovozu kapitálu označuje situaci, kdy „investice v určité zemi podléhají stejné míře zdanění bez ohledu na to, zda byly uskutečněny tuzemským nebo zahraničním investorem“. Metoda slevy na dani je výrazem prvně uvedené zásady, zatímco metoda osvobození od daně je výrazem druhé. Viz Larking, B., *IBFD International Tax Glossary*. 5. vyd., Amsterdam, IBFD 2005.

Každá z těchto metod má jiný cíl, pokud jde o možnost převést na akcionáře příslušná osvobození od daně a zvýhodnění související s korporací daní. Účelem metody zápočtu je převedení vyloučit, zatímco cílem metody osvobození je umožnit převedení, a to za předpokladu, že neexistuje žádné dodatečné zdanění nad rámec zdanění vyplacených dividend na základě zákonných sazeb²³.

34. Navíc vzhledem k tomu, že je tento nedostatek neutrality důsledkem pravidel platných v domovském členském státě akcionáře, nevyplývá jako takový přímo z rozdílů v daňových právních předpisech různých členských států²⁴.

35. Přístup, který Soudní dvůr zvolil v prvním rozsudku ve věci FII, byl použit i v následujících věcech²⁵. Vzhledem k této skutečnosti a z důvodů spojených s právní jistotou nenavrhuji, aby se Soudní dvůr odchýlil od této judikatury, na niž se soudy, podniky a daňové orgány v členských státech zcela jistě spoléhaly. Tato judikatura nicméně nemůže nadále platit, pokud Soudní dvůr zároveň neuzná, že uplatňování shora uvedeného smíšeného asymetrického systému vede k méně příznivému zacházení s dividendami zahraničního původu. To vyplývá z rozdílu spočívajícího v možnosti převést na akcionáře daňové odpochty, které se vztahují k příslušným podnikovým ziskům²⁶.

36. Kdyby se však Soudní dvůr rozhodl tuto poměrně nedávnou judikaturu přehodnotit, bylo by nejvhodnějším řešením použít přístup navržený generálním advokátem Geelhoedem v prvním řízení o předběžné otázce ve věci FII.

37. Nyní se budu zabývat třemi možnými výklady, které High Court uvedl v první otázce své žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce.

b) Povinnost poskytnout slevu na dani odpovídající zákonné sazbě ve státě původu

38. V rámci třetího možného výkladu se High Court táže, zda mají pojmy „daňová sazba“ a „různá míra zdanění“ obsažené v bodě 56 prvního rozsudku ve věci FII odlišný význam od zákonných sazeb daně či skutečných sazeb daně, a pokud ano, jaký.

39. Tento přístup je použit pouze v návrhu Komise. Komise navrhuje, aby byla první otázka zodpovězena tak, že členský stát „musí zajistit, aby sleva na dani byla rovnocenná úlevě poskytnuté na dividendy [vnitrostátního původu], a to tak, že se sleva na dani vypočte na základě nominální sazby daně platné ve státě, z něž dividendy pocházejí“.

40. Podle Komise má tento návrh zajistit formální rovné zacházení, má být snadno uplatnitelný a umožní dosáhnout spravedlivého výsledku. Tohoto výsledku bude dosaženo bez systematického upřednostňování dividend zahraničního původu ze států, kde platí nižší sazby daně. Dále by nebylo zapotřebí soustavně přepočítávat daňovou situaci zahraniční společnosti, která vyplácí dividendy, pomocí simulace daně, kterou by zaplatila, kdyby byla rezidentem Spojeného království. Tato metoda by podle Komise lépe odrážela osvobození dividend vnitrostátního původu od daně.

41. Přestože je návrh Komise jednoduchý a elegantní, nedomnívám se, že by jej měl Soudní dvůr přijmout. Pro tento závěr hovoří čtyři důvody.

23 — Takto chápu princip, na němž jsou založeny mimo jiné rozsudky Soudního dvora ze dne 6. června 2000, Verkooijen (C-35/98, Recueil, s. I-4071); ze dne 18. září 2003, Bosal (C-168/01, Recueil, s. I-9409); ze dne 15. července 2004, Lenz (C-315/02, Sb. rozh. s. I-7063); ze dne 7. září 2004, Manninen (C-319/02, Sb. rozh. s. I-7477); ze dne 13. prosince 2005, Marks & Spencer (C-446/03, Sb. rozh. s. I-10837), a ze dne 12. září 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, Sb. rozh. s. I-7995).

24 — Viz stanovisko generálního advokáta Geelhoeda ve věci Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (rozsudek ze dne 12. září 2005, C-374/04, Sb. rozh. s. I-11673, body 31 až 54) a ve výše uvedené první věci FII, bod 38; viz také rozsudek Soudního dvora ze dne 14. listopadu 2006, Kerckhaert a Morres (C-513/04, Sb. rozh. s. I-10967, body 20 až 22) a stanovisko generálního advokáta Geelhoeda, bod 31.

25 — Viz výše bod 8 a poznámku pod čarou 10.

26 — Viz níže písm. e) (bod 58 a násl.).

42. Zprvce návrh Komise nenavazuje ani na první rozsudek ve věci FII ani na argumenty zúčastněných stran v první věci FII, ledaže by byl chápán jako vysvětlení slova „rovnocenné“ obsaženého v odpovědi na první předběžnou otázku v prvním rozsudku ve věci FII. Komisí navržené řešení představuje samostatnou alternativu nezávislou na argumentech předložených v původním řízení.

43. Zadruhé by přijetí Komisí navrženého řešení znamenalo, že v daňovém systému, v němž jsou dividendy vnitrostátního původu osvobozeny od daně, existuje pouze jediná možnost, jak uplatňovat metodu zápočtu k omezení ekonomického dvojího zdanění dividend zahraničního původu, která je slučitelná s unijním právem. To by se rovnalo soudem provedené harmonizaci daňových ustanovení v otázce, jež spadá do vnitrostátní pravomoci, a to přesto, že tato metoda, jak uznala i Komise, nezaručuje v podstatné míře rovné zacházení ve všech případech, nýbrž je navržena z praktických důvodů. Poměrování žádoucí míry rovnosti a administrativní praktičnosti je již svou povahou úkolem pro zákonodárce, nikoli pro soudce.²⁷

44. Zatřetí toto řešení nezajišťuje neutralitu při vývozu kapitálu, pokud se skutečné sazby daně v členském státě, jehož je příjemce dividendy rezidentem, blíží sazbě zákonné a pokud stát původu kombinuje vysoké zákonné sazby s nízkými skutečnými sazbami. Jinak řečeno, členský stát příjemce dividendy by musel poskytnout slevu na dani odpovídající rozdílu mezi skutečnou a zákonnou sazbou daně z příslušných zisků ve státě původu, tzn. poskytnout slevu na neodvedenou zahraniční daň²⁸. Z ekonomického hlediska se toto řešení blíží povinnosti poskytnout slevu odpovídající fiktivní dani, jaká se používá ve smlouvách o zamezení dvojímu zdanění uzavíraných mezi průmyslovými zeměmi a zeměmi rozvojovými, neboť jeho účelem je taktéž převedení daňových úlev a pobídek platných ve státě původu do zdanění v domovském státě²⁹.

45. Začtvrté je toto řešení podle mého názoru vnitřně nelogické. Jak podotýká sama Komise, myšlenka uplatňování metody zápočtu na dividendy zahraničního původu za současného osvobození dividend vnitrostátního původu od daně může být velmi užitečná pro zohlednění rozdílů mezi mírou zdanění ve státě původu a v domovském státě. Podle Komise je legitimní, aby členský stát usiloval o to, že příjem včetně dividend získaný společnostmi, které jsou jeho rezidenty, bude zdaněn sazbou stanovenou jeho vlastními právními předpisy.

46. Kdyby však byl tento názor přijat, bylo by nekonzistentní požadovat, aby členský stát příjemce dividend nezdaňoval dividendy zahraničního původu, pokud jde o rozdíl mezi skutečnou a zákonnou sazbou daně ve státě původu, a zároveň dovolit, aby domovský stát zdaňoval rozdíl mezi (nižší) zákonnou sazbou ve státě původu a zákonnou sazbou v domovském státě. Zdá se být nelogické, aby byly do zdanění akcionáře v domovském státě převedeny jen účinky daňových odpočtů a osvobození od daně platných ve státě původu (jež vytvářejí rozdíl mezi skutečnou sazbou a zákonnou sazbou v takovém státě), a nikoli účinky nižších zahraničních zákonných sazeb v situaci, kdy domovský stát osvobozuje dividendy vnitrostátního původu od daně.

27 — Je třeba dodat, že toto řešení není uvedeno ve směrnici Rady 90/435/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států (Úř. věst. L 225, s. 6).

28 — Podotýkám, že Komise v písemném vyjádření radí členskému státu, který takové řešení uplatňuje, aby k němu připojil ochrannou doložku, jež by omezovala jeho rozsah na dividendy vyplácené společnostmi, na kterou se ve státě původu vztahuje běžný systém zdanění.

29 — Ke slevám odpovídajícím fiktivní dani viz mj. Viherkenttä, T., *Tax incentives in developing countries and international taxation*, Deventer, Kluwer 1991, s. 140-177 a 206; a Terra, B., & Wattel, P., *European Tax Law*, 6. vyd., Alphen an den Rijn, Wolters Kluwer, 2012, s. 215. Problému slevy odpovídající fiktivní dani se nedávno dotkl rozsudek Soudního dvora ze dne 8. prosince 2011, Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (C-157/10, Sb. rozh. s. I-13023, bod 35).

c) Kombinace skutečné a nominální sazby

47. Test Claimants se přiklání k výkladu prvního rozsudku ve věci FII, podle kterého se při zjišťování, zda existuje rozdíl mezi mírou zdanění dividend zahraničního původu a mírou korporační daně ze zisků, z nichž se vyplácejí vnitrostátní dividendy, s tím, že posledně uvedené dividendy jsou jako takové od daně osvobozené, mají zohledňovat zákonné i skutečné sazby. Kdyby byl tento výklad přijat, znamenalo by to, že pokud je takový rozdíl dán (nebo je shledán vnitrostátním soudem) častěji než jen ve výjimečných případech, pak jsou dividendy zahraničního původu diskriminovány, což představuje omezení svobody usazování.

48. Pojem „zákonné nebo nominální sazby daně“ je pro účely projednávané žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce dostatečně jasný. Znamená procentní vyjádření daně, která se uplatní na určitou částku zdanitelného příjmu v souladu s platnými právními normami. V kontextu projednávané věci existují dvě zákonné sazby, jmenovitě sazba korporační daně Spojeného království vztahující se na dividendy zahraničního původu a sazba korporační daně Spojeného království uplatňovaná při zdanění příslušných zisků rozdělujících společností ze Spojeného království. Vzhledem k tomu, že dividendy vnitrostátního původu jsou od daně osvobozeny, neexistuje v jejich případě žádná zákonná sazba.

49. Pojem „skutečná sazba“ je mnohem nejednoznačnější³⁰. Může znamenat skutečnou míru zdanění určitého příjmu nebo daňového subjektu, ale také statistické měřítko ke stanovení daňové zátěže v případě určité činnosti³¹.

50. Pojem „skutečná sazba daně“, tak jak jej použil High Court a s nímž se ztotožňují Test Claimants, znamená poměrnou částku daně skutečně odvedenou z účetního zisku. Zdá se, že zúčastnění pokládají za nesporné a že High Court uznává, že tato skutečná sazba může být nižší než zákonná sazba z důvodu daňových úlev a odpočtů, o které se snižuje daňová zátěž dceřiné společnosti-rezidenta Spojeného království. Rovněž se uznává, že k tomu dochází často, nikoli „pouze za okolností spíše výjimečných“.

51. Použití tohoto pojmu „skutečná sazba daně“ by vedlo – srovná-li se daňové zatížení dividend zahraničního původu a dividend vnitrostátního původu – ke značným teoretickým a praktickým potížím. Skutečná sazba daně se u různých společností a v různých zdaňovacích obdobích liší v závislosti na daňových odpočtech a osvobozeních od daně, jež mají vliv na určení daňového základu (jako je převod ztráty nebo daňová úleva pro skupinu podniků).

52. Irsko v tomto ohledu správně zdůrazňuje, že zisky se pro daňové účely rozumí účetní zisky případně korigované v souladu s platnými právními předpisy. Je tedy vysoce nepravděpodobné, že by se v konkrétním případě výše účetních zisků shodovala s výší zisků pro daňové účely. Irsko tvrdí, že při vynesení prvního rozsudku ve věci FII si byl Soudní dvůr na základě předložených vyjádření vědom toho, že pokud je dán rozdíl mezi účetními zisky a zisky pro daňové účely, k čemuž dochází takřka vždy, skutečná sazba daně se liší od zákonné sazby daně. Právě s odkazem na možný rozdíl mezi zákonnou sazbou a skutečnou sazbou dospěl generální advokát Geelhoed k závěru, že články 49 a 63 SFEU brání současnému uplatňování systému osvobození od daně a systému zápočtu³².

30 — „Skutečná sazba daně“ byla definována jako „částka, kterou má poplatník skutečně odvést (nebo její rozumný odhad), vyjádřená jako procentní podíl příjmu před zdaněním, nikoli jako procentní podíl zdanitelného příjmu, tzn. sazba daně, která zohledňuje nejen zákonnou sazbu daně, ale i další aspekty daňového systému, jež jsou určující pro výši odváděné daně. Skutečná sazba daně označuje skutečnou ekonomickou daňovou zátěž v protikladu k poměru mezi daňovou povinností a zisky atd., uměle upravenými pro daňové účely“. Viz Larking, uvedeno výše v poznámce pod čarou 22, s. 146.

31 — Ohledně otázek týkajících se skutečných sazeb daně viz například Nicodème, G., *Computing effective corporate tax rates: comparisons and results*, European Commission, Economic paper, č. 153, červen 2001, dostupné na adrese http://europa.eu.int/economy_finance [http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/publication942_en.pdf].

32 — Většinovým názorem Court of Appeal (viz přílohu 3 k rozsudku Court of Appeal ze dne 23. února 2010, uvedenému výše v poznámce pod čarou 11) je, že pokud měl Soudní dvůr v prvním rozsudku ve věci FII na mysli skutečné sazby, pak z toho zákonitě vyplývá, že nesprávně pojal argumenty Test Claimants, vysvětlení podaná vládou Spojeného království a stanovisko generálního advokáta Geelhoeda.

53. Závěrem je nutno říci, že skutečné sazby daně vypočtené na základě korporační daně skutečně odvedené z účetních zisků budou jen výjimečně stejné jako zákonné či nominální sazby uplatňované na zdanitelné zisky. Toto srovnání navíc racionálně nelze provést, nejsou-li plně známy daňové charakteristiky srovnávaných společností a jejich aktivity.

54. Proto se domnívám, že kombinace nominálních a skutečných sazeb je *a priori* irelevantní. Objektivní uplatnění takového systému by bylo obtížné, či dokonce nemožné.

d) Zákonná sazba

55. Třetí možný výklad bodu 56 prvního rozsudku ve věci FII vychází z uplatňování zákonných nebo nominálních sazeb daně. Podle této verze měl Soudní dvůr na mysli zákonné sazby daně pro účely posouzení dopadu současného uplatňování metody zápočtu a metody osvobození od daně.

56. S ohledem na diskusi, jež proběhla mezi zúčastněnými, a na to, že Soudní dvůr odmítl řešení navržené generálním advokátem, se zdá, že tento výklad prvního rozsudku ve věci FII přichází nejvíce v úvahu. Vnitrostátnímu soudu by tak příslušelo ověřit, zda nominální sazby nižší než běžná zákonná sazba jsou skutečně uplatňovány jen výjimečně při zdaňování zisků korporační daní, na němž stojí režim zdanění dividend vnitrostátního původu ve Spojeném království.

57. Ačkoli mám v úmyslu navrhnout, aby byla první otázka zodpovězena tak, že Soudní dvůr měl na mysli zákonné či nominální sazby, budu se touto otázkou nadále zabývat a posoudím aspekty, které podle mého názoru z takové odpovědi nutně vyplývají.

e) Existence omezení a jeho odůvodnění

58. Jak jsem již uvedl, jsem toho názoru, že generální advokát Geelhoed dospěl ke správnému názoru, že kombinace osvobození dividend vnitrostátního původu od daně a slevy na dani pro dividendy zahraničního původu vede nevyhnutelně k méně příznivému zacházení s dividendami zahraničního původu³³. Zdá se, že tento závěr je v případě Spojeného království platný bez ohledu na to, zda je srovnání založeno pouze na zákonných sazbách nebo na kombinaci zákonných a skutečných sazeb.

59. Pokud se totiž srovnání zakládá na zákonných sazbách, pak je méně příznivé zacházení s dividendami zahraničního původu systémovým důsledkem rozdílů mezi oběma metodami v možnosti převést daňová zvýhodnění, která se uplatní na příslušnou korporační daň. Je-li však srovnání založeno na kombinaci zákonných a skutečných sazeb, méně příznivé zacházení s dividendami zahraničního původu je faktickým zjištěním o způsobu, jak systém ve Spojeném království ve skutečnosti funguje, které jako takové není předmětem věci v původním řízení.

60. Aby tedy bylo možné podat vnitrostátnímu soudu užitečnou odpověď a vyhnout se třetímu řízení o předběžné otázce ve věci v původním řízení, měl by Soudní dvůr dle mého názoru posoudit, zda výše popsaná situace představuje omezení svobody usazování, a pokud ano, zda může být takové omezení objektivně odůvodněné.

61. Jestliže Soudní dvůr odpoví, že bod 56 prvního rozsudku ve věci FII hovoří o zákonných nebo nominálních sazbách, a jsou-li zákonné sazby stejné (kromě výjimečných situací), pak nadále přetrvává jak problém méně příznivého zacházení s dividendami zahraničního původu coby systémový důsledek uplatňování dvou různých pravidel ve srovnatelných situacích, tak i otázka, zda se jedná o omezení, a pokud ano, zda může být odůvodněné. Stejně tak, vysloví-li se Soudní dvůr pro kombinované uplatňování nominálních a skutečných sazeb, bude třeba vnitrostátnímu soudu poskytnout návod

33 — Stanovisko, bod 50, uvedeno výše v bodě 29.

k tomu, jak mají být skutečné sazby vypočítány. Vnitrostátnímu soudu bude také třeba poskytnout návod v otázce, zda každý rozdíl mezi skutečnými sazbami představuje omezení, nebo zda je dovolen určitý prostor, v jehož rámci ještě takový rozdíl nepředstavuje omezení. V této situaci je též relevantní otázka odůvodnění.

62. Toto omezení, můžeme-li je za omezení považovat, nevzniká tím, že by část dividend zahraničního původu podléhala ekonomickému dvojímu zdanění, kterého by byly dividendy vnitrostátního původu ušetřeny³⁴. Omezení vzniká tím, že část zisků, z nichž se vyplácejí dividendy vnitrostátního původu, není vůbec zdaněna, protože skutečná sazba korporační daně rozdělující společnosti je nižší než sazba zákonná, a v důsledku osvobození dividend od daně se tato úleva přenáší na akcionáře. Správně se tedy srovnání nemůže provádět mezi ekonomickým dvojím zdaněním a jediným zdaněním, nýbrž mezi jediným zdaněním a částečným nulovým zdaněním. Z hlediska zamezování ekonomickému dvojímu zdanění představují metoda zápočtu a metoda osvobození od daně rovnocenné účinné systémy.

63. Další otázkou je, zda je dáno omezení svobody usazování, a pokud ano, zda může být takové omezení odůvodněné. Jak jsem již uvedl, judikaturu předcházející prvnímu rozsudku ve věci FII vykládám tak, že na základě platných právních předpisů ve Spojeném království vzniklo omezení v souvislosti s přeshraničními situacemi a že toto omezení nelze odůvodnit.

64. Na základě prvního rozsudku ve věci FII a následné judikatury však nyní existuje i alternativní závěr.

65. Pokud jde o portfoliové dividendy, Soudní dvůr ve výše uvedeném rozsudku Haribo výslovně uznal cíl metody zápočtu, kterým je uvést zdanění dividend zahraničního původu na úroveň vnitrostátního zdanění. Soudní dvůr určil, že „[p]oužití metody započtení na dividendy pocházející od zahraničních společností [...] umožňuje zajistit, že zahraniční portfoliové dividendy a tuzemské portfoliové dividendy ponese stejné daňové zatížení, zejména tehdy, pokud stát, z něhož dividendy pocházejí, uplatňuje v rámci korporační daně nižší sazbu daně, než je sazba daně použitelná v členském státě, ve kterém je usazena společnost, která je příjemcem dividend. Osvobodit dividendy pocházející od zahraničních společností od daně by v takovém případě zvýhodňovalo osoby povinné k dani, které investovaly do zahraničních účastí, oproti osobám povinným k dani, které investovaly do tuzemských účastí“³⁵.

66. Z toho lze dovodit, že členský stát příjemce není povinen přenést daňová zvýhodnění přiznaná daňovými předpisy státu původu na příjemce dividend, ale může legitimně odstranit dopady těchto zvýhodnění v rámci vnitrostátního zdanění. Jinými slovy, i když členský stát, který usiluje o odstranění ekonomického dvojího zdanění na vnitrostátní úrovni, musí zohlednit daně odvedené v zahraničí, není povinen uznat daňová zvýhodnění poskytnutá ve státě původu.

67. Jak ovšem poznamenala generální advokátka J. Kokott ve svém stanovisku ve výše uvedené věci Haribo, pokud se členský stát rozhodl, že ekonomickému dvojímu zdanění zisků společností zamezí osvobozením dividend vnitrostátního původu od korporační daně, lze vycházet z toho, že požadovaná úroveň zdanění je zabezpečena již vybráním korporační daně u vyplácející společnosti. Vzhledem k tomu, že tato vnitřní souvislost mezi osvobozením od daně na úrovni akcionářů a zdaněním na úrovni společnosti nemusí být v jednotlivých případech zčásti nebo zcela dána, musí být otázka diskriminace zkoumána nikoli na základě analýzy jednotlivých případů, ale na základě celkového posouzení systému³⁶.

34 — V prvním rozsudku ve věci FII Soudní dvůr konstatoval, že je dáno omezení svobodného pohybu kapitálu v souvislosti s portfoliovými investicemi, neboť nebyla k dispozici žádná sleva na dani, což vedlo k ekonomickému dvojímu zdanění.

35 — Citováno z bodu 89 rozsudku.

36 — Stanovisko, body 33, 34 a 39. Podstatou odpovědi navržené v projednávané věci francouzskou vládou je, že vnitrostátní soud musí na základě srovnání skutečných sazeb daně uplatňovaných ve Spojeném království na rozdělující společnost a na společnosti-příjemce ověřit, zda uplatňovaný systém osvobození od daně nemá ve skutečnosti za cíl umožnit společností-příjemcům profitovat z osvobození rozdělující společnosti od daně, které není jen výjimečné, a nikoli omezit ekonomické dvojí zdanění nebo řetězové zdanění.

68. Generální advokátka J. Kokott dále poznamenává, že obvyklé metody snižování daňové zátěže, jako je započtení minulých ztrát a daňová úleva pro skupinu podniků, nemohou odstranit úzkou souvislost mezi osvobozením dividend vnitrostátního původu od daně a zdaněním na úrovni společnosti, která tvoří základ systému osvobození od daně. O daňovém systému lze mít za to, že neusiluje o zamezení ekonomickému dvojímu zdanění, pouze pokud celková analýza systému ukáže, že mezi osvobozením od daně a platbou zálohy na daň existuje jen zdánlivá souvislost nebo že taková souvislost zjevně neexistuje³⁷.

69. Metoda osvobození od daně, která je uplatňována v rámci skupinového zdanění, tedy stojí na zásadě, že na systémové úrovni je korporační daň vybraná z příslušných zisků dostačující. Jinými slovy, vnitrostátní zákonodárce chce zabránit situaci, kdy by účinky daňového zvýhodnění jedné společnosti ze skupiny byly odstraněny v důsledku zdanění společností na vyšší úrovni ve skupině.

70. Z tohoto přístupu vyplývá, že vzhledem ke scházející harmonizaci na úrovni Unie by členské státy nemusely uznat ekonomické dopady plynoucí z fiskálně politických rozhodnutí státu původu při jejich vlastním daňovém zacházení s dividendami zahraničního původu ani by nebyly povinny zdanit dividendy vnitrostátního původu vyplacené ze zisků, které byly zdaněny korporační daní v souladu s platnými daňovými předpisy. Členské státy by tedy byly oprávněny uplatnit svou fiskální politiku v oblasti zákonných sazeb a daňových základů jak na dividendy zahraničního původu, tak na dividendy původu vnitrostátního³⁸. V důsledku toho by nedostatek neutrality při vývozu kapitálu a s ním související odrazující účinek v oblasti svobody usazování nebyly zakázaným omezením, pokud by byly uplatňovány stejné nominální sazby daně.

71. Takové asymetrické zdanění však není nevyhnutelným důsledkem rozdělení daňových pravomocí v rámci Unie. Vyplývá spíše z fiskálně politických rozhodnutí členského státu mateřské společnosti. Toto politické rozhodnutí totiž spočívá v přijetí dvou prostředků fiskální politiky, které jsou jako takové v unijním právu odůvodněné, ale jejichž současné uplatňování vede k rozdílnému zacházení.

72. Na závěr podotýkám, že uplatňování asymetrického smíšeného systému vede k méně příznivému zacházení s dividendami zahraničního původu, a to bez ohledu na to, zda se bude vycházet ze skutečné nebo zákonné sazby. Podle výše načrtnutého přístupu by rozdílné zacházení bylo považováno za důsledek kombinovaného uplatňování dvou legitimních principů fiskální politiky a jako takové by nebylo pokládáno za omezení, a pokud ano, tak za omezení odůvodněné. Je pravda, že by to v této oblasti přímých daní vedlo k pružnějšímu uplatňování zásad vnitřního trhu, než je běžné.

f) Závěr

73. Vzhledem k předchozím úvahám by měla odpověď na první otázku znít, že pojmy „daňová sazba“ a „různá míra zdanění“ uvedené v bodě 56 prvního rozsudku ve věci FII odkazují na zákonné nebo nominální daňové sazby. Z důvodů, které byly vysvětleny výše, tato odpověď neřeší problém omezení a jeho odůvodnění. Tento problém by mohl být řešen buď využitím odpovědi, kterou navrhl generální advokát Geelhoed v bodě 56 svého stanoviska k první věci FII a která tvoří můj druhý návrh, nebo jednoduše uznáním, že ekonomické důsledky asymetrického smíšeného systému jsou v současném unijním právu přípustné.

37 — Výše uvedené stanovisko generální advokátky J. Kokott ve věci Haribo, uvedené výše v poznámce pod čarou 10, bod 38.

38 — Komise správně zdůrazňuje, že takový asymetrický systém vede k rozdílnému zacházení s podobnými daňovými úlevami poskytnutými ve státě původu a v domovském státě. Je však také možné, že v daňovém systému domovského státu vyplývají rozdíly mezi skutečnými a zákonnými sazbami korporační daně pouze z rozsáhlých možností, jak na úrovni skupiny daňové uplatnit ztráty vzniklé kterékoli společností patřící do skupiny, zatímco stát původu uplatňuje takovou politiku, v jejímž rámci se významné daňové zvýhodnění poskytuje na základě hledisek souvisejících s průmyslovou a regionální politikou.

V – Druhá otázka

A – Otázka a předložená vyjádření

74. V rámci druhé otázky žádá High Court o vyjasnění odpovědi Soudního dvora na druhou a čtvrtou otázku v prvním řízení o předběžné otázce ve věci FII, které se týkají režimu zálohy na korporační daň a režimu dividend ze zahraničního příjmu platných ve Spojeném království³⁹.

75. V reakci na druhou otázku v prvním řízení o předběžné otázce ve věci FII Soudní dvůr rozhodl, že články 49 a 63 SFEU brání právním předpisům členského státu, které umožňují společnosti-rezidentu, která obdrží dividendy od jiné společnosti-rezidenta, aby si z částky dlužné ACT odečetla ACT odvedenou společností vyplácející dividendy, zatímco takový odpočet není možný v případě společnosti-rezidenta, která obdrží dividendy od společnosti-nerezidenta, pokud jde o korporační daň odvedenou z rozdělovaných zisků společností vyplácející dividendy v členském státě, jehož je rezidentem.

76. High Court poznamenává, že se odpověď Soudního dvora zaměřila na ACT odvedenou společností-rezidentem při přímém přijetí dividend zahraničního původu v případech, kdy byla korporační daň odvedena společností-nerezidentem, jež vyplatila dividendy (dále jen společnost „water's edge“ nebo společnost D na shora uvedeném schématu⁴⁰). Ve skutečnosti se ovšem velmi často stává, že společnost „water's edge“ neodvedla ve svém domovském státě žádnou daň ze zisků, z nichž byla dividendy vyplacena její mateřské společnosti-rezidentovi Spojeného království (společnost C na schématu), neboť mezinárodní skupiny rozsáhle využívají zprostředkovatelských holdingových společností, které ze svých zisků odvádějí nízké nebo nulové daně.

77. Když se věc vrátila před High Court, orgány HMRC tvrdily, že se odpověď Soudního dvora na druhou otázku v rámci prvního řízení o předběžné otázce ve věci FII týkala pouze případu, kdy společnost „water's edge“ sama odvedla korporační daň ve svém domovském státě. Test Claimants měli naproti tomu za to, že se rozsudek Soudního dvora vztahuje také na případ, kdy byla dividendy vyplacena ze zisků zahrnujících dividendy vyplacené dceřinou společností, která se nachází níže v hierarchii skupiny a která je rezidentem jiného členského státu, ze zisků, z nichž byla odvedena korporační daň v uvedeném státě (společnost E na schématu).

78. Stejný problém vyvstává u odpovědi Soudního dvora na čtvrtou otázku v rámci prvního řízení o předběžné otázce ve věci FII, kdy Soudní dvůr rozhodl, že články 49 a 63 SFEU brání právním předpisům členského státu, které osvobozují od platby ACT společnosti-rezidenty, které rozdělují svým akcionářům dividendy pocházející z dividend vnitrostátního původu, zatímco mateřským společnostem-rezidentům, které rozdělují svým akcionářům dividendy zahraničního původu, poskytují možnost volby režimu FID. Režim FID jim zaprvé umožní získat zpět zaplacenou ACT, ale vyžaduje, aby tyto společnosti nejprve uvedenou zálohu na daň uhradily a domáhaly se jejího vrácení, a zadruhé akcionářům odnímá možnost uplatnit slevu na dani, která je spojena s dividendami vyplacenými z dividend vnitrostátního původu.

79. Test Claimants a Komise navrhuje, že by se odpověď Soudního dvora na druhou a čtvrtou otázku v rámci prvního rozsudku ve věci FII měla vztahovat na případy popsané v druhé otázce písm. a) a b). Vláda Spojeného království však navrhuje, aby byl rozsudek vykládán v tom smyslu, že ani v jednom z uvedených případu k porušení článků 49 a 63 SFEU nedochází.

39 — Viz výše poznámku pod čarou 5.

40 — Viz bod 11 výše.

B – Analýza

80. *Prima facie* nespatřuji žádný důvod, proč by změna v dceřiné společnosti, která odvádí daň (společnosti D nebo E na shora uvedeném schématu), měla vést k jinému výkladu, než jaký Soudní dvůr podal v prvním rozsudku ve věci FII. Právní zásadou, kterou Soudní dvůr použil v příslušných bodech prvního rozsudku ve věci FII, byla totiž zásada zákazu diskriminace mezi dividendami zahraničního a vnitrostátního původu z hlediska cíle sledovaného právními předpisy Spojeného království, tj. zamezit řetězovému zdanění⁴¹.

81. Podstatou otázky vnitrostátního soudu je, zda měly členské státy podobnou povinnost již na základě ustanovení Smlouvy bez ohledu na případy upravené směrnicí 90/435⁴², neboť je jasné, že se směrnice 90/435 a zvláště pozměněná ustanovení vzhledem k jejich věcné a časové působnosti nepoužijí.

82. V této otázce se přikláním k názoru Komise. Komise uvádí, že v režimu ACT může společnost-rezident vyplácet svým akcionářům dividendy bez placení ACT, pokud uvedené dividendy pocházejí z dividend, které obdržela od dceřiné společnosti-rezidenta. Takové osvobození od ACT neexistovalo v případě dividend financovaných z dividend vyplacených zahraniční dceřinou společností. Zaplacení ACT z takto rozděleného zisku mělo za následek přinejmenším zhoršení stavu hotovostních toků ve srovnání s rozdělováním ziskem financovaným z vnitrostátních dividend. V celé řadě případů to vedlo k vyšší daňové zátěži pro zahraniční příjmy, která neplatila ani nemohla platit pro vnitrostátní příjmy. Tato zvýšená daňová zátěž představovala ekonomické dvojí zdanění.

83. Je důležité připomenout, že ACT byla zálohovou platbou korporační daně. Veškerá platba ACT z rozdělovaného zisku zahrnujícího zahraniční dividendy proto byla odůvodněná pouze v rozsahu, v němž zahraniční dividendy pocházely ze zisků zdaněných sazbou nižší, než jaká platí ve Spojeném království.

84. V čistě vnitrostátní situaci bude ACT zaplacena jednou, a to buď dceřinou společností ze Spojeného království z jejího rozdělovaného zisku, nebo mateřskou společností z konečné výplaty jednotlivým akcionářům. Výše ACT bude následně započtena na daňovou povinnost některé z těchto společností. V přeshraniční situaci neexistuje důvod pro placení ACT, protože ve Spojeném království neexistuje povinnost ke korporační dani (až na vyrovnání rozdílu mezi sazbou ve Spojeném království a sazbou ve státě původu).

85. Jak uvedl Soudní dvůr v bodě 87 prvního rozsudku ve věci FII, společnost, která obdrží dividendy zahraničního původu, se nachází s ohledem na cíl zamezení řetězovému zdanění stanovený právní úpravou dotčenou v původním řízení v situaci *srovnatelné* se situací společnosti, která obdrží dividendy vnitrostátního původu, i když pouze tato posledně uvedená společnost obdrží dividendy, na něž byla zaplacena ACT. To podle mého názoru platí bez ohledu na to, zda uvedené dividendy obdrží prostřednictvím zprostředkovatelské dceřiné společnosti.

41 — První rozsudek ve věci FII, uvedený výše v poznámce pod čarou 2, bod 87.

42 — Pro úplnost dodávám, že tato otázka je do jisté míry upravena v čl. 4 odst. 1 směrnice 90/435. První verze čl. 4 odst. 1 druhé odrážky této směrnice totiž hovořila o „příslušné části daně splatné dceřinou společností, která se vztahuje k těmto ziskům“. V roce 2003 však Komise navrhla změnit tuto pasáž takto: „příslušná část daně, která se vztahuje k těmto ziskům a kterou uhradila dceřiná společnost nebo její dceřiná společnost“, viz COM(2003) 462, body 17 až 19. Rada tuto změnu přijala ve směrnici 2003/123/ES, ale doplnila podmínku, jež zní: „za podmínky, že na každé úrovni společnost i její dceřiná společnost splňují podmínky stanovené v člácích 2 a 3“ [směrnice Rady 2003/123/ES ze dne 22. prosince 2003 (Úř. věst. L 7, s. 41; Zvl. vyd. 09/02, s. 3)].

86. Tyto důvody jsou rovněž platné pro odpověď na druhou otázku písmeno b). Společnost-rezident, která obdrží dividendy od zahraniční společnosti, by neměla mít povinnost odvádět ACT, protože ve vztahu k těmto dividendám nemá obecnou povinnost ke korporační dani (s výhradou vyrovnávací platby, jak jsem již uvedl). Stejně tak mateřská společnost, které uvedená společnost vyplácí své zisky, včetně předmětných dividend, nemá obecnou povinnost ke korporační dani ve vztahu k části zisků odpovídající uvedeným dividendám, takže neexistuje žádný základ, na němž by bylo možné po ní požadovat zaplacení ACT.

87. S ohledem na výše uvedené navrhuji, aby byla druhá otázka zodpovězena tak, že ani v jedné ze situací popsaných v písmenech a) a b) se odpověď Soudního dvora na druhou a čtvrtou otázku v rámci prvního řízení o předběžné otázce ve věci FII nezmění.

VI – Třetí otázka

A – Otázka a předložená vyjádření

88. V rámci třetí otázky žádá vnitrostátní soud další vysvětlení ohledně možných důsledků vyplývajících z odpovědi na druhou otázku písmeno b). Konkrétně jde o to, zda mateřská společnost ve Spojeném království, která obdržela zahraniční dividendy nepřímo prostřednictvím zprostředkovatelské dceřiné společnosti-rezidenta a byla protiprávně nucena zaplatit ACT, má nárok na vrácení neoprávněně vybrané daně nebo pouze na náhradu za podmínek stanovených v rozsudcích *Brasserie du Pêcheur* a *Factortame*⁴³.

89. Předkládající soud k této otázce poznamenává, že se druhá otázka v rámci prvního řízení o předběžné otázce ve věci FII zakládala na zjednodušeném případě, kdy byla ACT zaplacená společností-rezidentem Spojeného království (společnost C na shora uvedeném schématu), která obdržela dividendy přímo od dceřiné společnosti-nerezidenta vystupující jako společnost „water's edge“ (společnost D na shora uvedeném schématu). V praxi však byla ACT zaplacená hlavní mateřskou společností-rezidentem (společnost A na schématu), která může být přímou či nepřímou mateřskou společností společnosti-rezidenta (společnost C na schématu), jež ve skutečnosti obdržela dividendy zahraničního původu⁴⁴.

90. Když se věc vrátila před vnitrostátní soud, orgány HMRC zastávaly názor, že ACT zaplacená hlavní mateřskou společností byla v souladu se zákonem⁴⁵. Test Claimants však tvrdili, že za těchto okolností došlo k porušení unijního práva bez ohledu na to, zda společnost-rezident, jež obdržela dividendy od společnosti-nerezidenta, sama zaplatila ACT nebo zda si zvolila režim skupinového zdanění s tím výsledkem, že ACT zaplatí společnost-rezident nacházející se výše v hierarchii skupiny. Stejně tak zásady stanovené Soudním dvorem vyžadují, aby společnost nacházející se výše v hierarchii skupiny, která ve skutečnosti zaplatila ACT, měla nárok na vrácení.

91. Komise uvádí, že společnost, která platí ACT, má pouze nárok na vrácení neoprávněně vybrané daně. Vláda Spojeného království se naproti tomu domnívá, že pokud se na společnost-rezidenta, která obdržela dividendy od společnosti-nerezidenta, vztahuje osvobození od ACT, následné zaplacení ACT přímou či nepřímou mateřskou společností uvedené společnosti nemůže být podle unijního práva základem pro žalobu na vrácení neoprávněně vybrané daně.

43 — Uvedené výše v poznámce pod čarou 13.

44 — Viz také rozsudek Soudního dvora ze dne 8. března 2001, *Metallgesellschaft* a další (C-397/98 a C-410/98, Recueil, s. I-1727).

45 — Viz bod 83 výše.

B – Analýza

92. Na základě výše navržené odpovědi na druhou otázku písmeno b) není zcela jasné, do jaké míry je třeba odpovídat zvlášť na třetí otázku. Domnívám se, že povinnost členského státu vrátit daně vybrané v rozporu s unijním právem již byla v judikatuře podrobně vyřešena⁴⁶, ledaže by daná otázka spočívala na problému vnitrostátního práva, který z předkládacího usnesení není zřejmý a k jehož řešení Soudní dvůr tak jako tak nemá pravomoc.

93. Vláda Spojeného království totiž ve svém písemném vyjádření uvádí, že pokud Soudní dvůr shledá, že unijní právo zakazuje uložit ACT společnosti, která je mateřskou společností společnosti „water’s edge“ ze Spojeného království, potom vláda Spojeného království souhlasí s tím, aby mateřská společnost, jež platí ACT, měla nárok na vrácení neoprávněně vybrané daně. Jak již bylo uvedeno výše, jsem toho názoru, že by se odpověď podaná v prvním rozsudku ve věci FII na druhou a čtvrtou otázku měla vztahovat také na situaci popsanou ve druhé otázce písmenu b) výše.

94. Jak již Soudní dvůr připomněl v prvním rozsudku ve věci FII, „nárok na vrácení daní vybraných v členském státě v rozporu s pravidly práva Společenství je důsledkem a doplňkem práv přiznaných jednotlivcům ustanoveními práva Společenství, tak jak jsou vykládána Soudním dvorem“.⁴⁷ Za takových okolností musí členský stát daní vybranou v rozporu s právem Společenství vrátit.

95. Taková povinnost je povinností dosáhnout výsledku. Její splnění je předmětem vnitrostátního procesního práva, a to při dodržení zásad rovnocennosti a efektivity⁴⁸. Ve vnitrostátním právním řádu však musí existovat účinný prostředek umožňující daňovému poplatníkovi, aby se po členském státu domohl splnění jeho povinnosti, tj. skutečného vrácení neoprávněně vybrané daně⁴⁹.

96. Jak Soudní dvůr nedávno uvedl v rozsudku Accor, předkládajícímu soudu rovněž přísluší určit, jakým způsobem je třeba v praxi napravit porušení zákazu omezení svobody usazování a volného pohybu kapitálu⁵⁰.

97. V prvním rozsudku ve věci FII dále Soudní dvůr připomněl, že „jestliže členský stát vybral daně v rozporu s pravidly práva Společenství, procesní subjekty mají nárok na vrácení nejen neoprávněně vybrané daně, ale rovněž částek vyplacených tomuto státu nebo tímto státem zadržovaných v přímé souvislosti s touto daní“, včetně úbytku hotovostních toků v důsledku předčasné splatnosti daně⁵¹. Soudní dvůr v tomto ohledu již v rozsudku Metallgesellschaft a další určil, že pokud „porušení práva Společenství nevyplývá ze zaplacení samotné daně, ale z toho, že byla předčasně splatná, zaplacení úroků představuje vrácení toho, co bylo neoprávněně zaplacen a jeví se jako nevyhnutelné pro opětovné nastolení rovného zacházení zaručeného článkem 52 Smlouvy“⁵².

46 — Viz zejména rozsudek Metallgesellschaft a další, uvedený výše v poznámce pod čarou 44, a první rozsudek ve věci FII.

47 — První rozsudek ve věci FII, bod 202, kde Soudní dvůr cituje rozsudek San Giorgio, uvedený výše v poznámce pod čarou 12, bod 12. Viz také rozsudek Accor, uvedený výše v poznámce pod čarou 10, bod 71.

48 — Viz rozsudky Soudního dvora ze dne 8. září 2011, Q-Beef a Bosschaert (C-89/10 a C-96/10, Sb. rozh. s. I-4546, bod 32), a ze dne 6. září 2011, Lady & Kid a další (C-398/09, Sb. rozh. s. I-7375, bod 17 a citovaná judikatura).

49 — Rozsudek Soudního dvora ze dne 19. června 1990, Factortame a další (C-213/89, Recueil, s. I-2433, bod 19).

50 — Rozsudek Accor, uvedený výše v poznámce pod čarou 10, bod 80.

51 — První rozsudek ve věci FII, bod 205.

52 — Rozsudek Metallgesellschaft a další, uvedený výše v poznámce pod čarou 44, bod 87.

98. Je třeba podotknout, že se Soudní dvůr v prvním rozsudku ve věci FII zabýval též otázkou náhrady škody. V této souvislosti stačí zdůraznit, že protiprávní zdanění je také jednáním, jehož důsledky mohou založit nárok na náhradu škody ve smyslu rozsudku Francovich⁵³, který se posuzuje podle podmínek stanovených v rozsudku Brasserie du Pêcheur uvedeném výše v poznámce pod čarou 13. Povinnost vrátit protiprávně vybranou daň a úroky těmto podmínkám nepodléhá. Právní povaha takové povinnosti je však definována ve vnitrostátním právním řádu, nikoli v právu unijním⁵⁴.

99. Jelikož tedy byly mateřské společnosti uvedené v druhé otázce písmenu b) povinny zaplatit ACT v rozporu se základními svobodami zaručenými Smlouvou, mají nárok na vrácení daně nebo na vyrovnání úbytku hotovostních toků, který jim vznikl předčasným zaplacením daně. Členský stát má povinnost zajistit, aby bylo tohoto výsledku ve vnitrostátním systému dosaženo. Přitom musí uplatňovat zásady rovnocennosti a efektivity, tak jak byly stanoveny v judikatuře Soudního dvora.

100. Nárok na vrácení se liší od jakéhokoli nároku na náhradu tvrzené následné škody uvedené v bodě 207 prvního rozsudku ve věci FII způsobené takovým protiprávním zdaněním. Takováto ekonomická ztráta může být nahrazena v souladu s judikaturou Francovich.

101. Na třetí otázku je proto třeba odpovědět tak, že za okolností popsaných ve druhé otázce písmenu b) má společnost, jež platí ACT, nárok na vrácení neoprávněně vybrané daně, přičemž nemusí dokazovat, že byly splněny podmínky, za nichž členskému státu vzniká odpovědnost za škodu pro porušení unijního práva.

VII – Čtvrtá otázka

A – Otázka a předložená vyjádření

102. Čtvrtá otázka se týká dividend přijatých od společností ze třetích zemí. Předkládající soud chce vědět, zda se společnost-rezident (např. společnost C na shora uvedeném schématu) může dovolávat článku 63 SFEU v případě dividend přijatých od dceřině společnosti, na niž vykonává rozhodující vliv a která je rezidentem třetí země (např. společnost F na schématu).

103. High Court poznamenává, že tato otázka nebyla Soudnímu dvoru výslovně položena v prvním řízení o předběžné otázce ve věci FII. Tato otázka vyvstane, pokud v návaznosti na odpověď Soudního dvora na první otázku uvedenou výše vnitrostátní soud dojde k názoru, že právní předpisy Spojeného království, jež upravují zdanění dividend přijatých od společností-rezidentů jiných členských států, jsou v rozporu s články 49 nebo 63 SFEU.

104. První otázka v rámci prvního řízení o předběžné otázce ve věci FII se týkala dividend přijatých od společností-rezidentů jiných členských států. Když se však věc vrátila před High Court, Test Claimants tvrdili, že vzhledem k vývoji judikatury Soudního dvora je režim platný ve Spojeném království také v rozporu s článkem 63 SFEU, je-li uplatňován na dividendy přijaté od dceřiných společností-rezidentů třetích zemí. Orgány HMRC tvrdily, že se článek 63 SFEU nepoužije na situaci, kdy společnost, která je rezidentem Spojeného království, vykonává nepochybný vliv na rozhodnutí společnosti ze třetí země a je schopna určovat její činnost, protože taková situace spadá pouze do působnosti článku 49 SFEU.

53 — Rozsudek Soudního dvora ze dne 19. listopadu 1991, Francovich a další (C-6/90 a C-9/90, Recueil, s. I-5357).

54 — Žaloby určené k zajištění splnění této povinnosti mohou ve vnitrostátních právních řádech spadat pod různé právní instituty, jako je *condictio indebiti*, vrácení bezdůvodného obohacení nebo vydání.

105. Test Claimants a Komise mají za to, že ve shora popsané situaci se společnost-rezident může dovolávat článku 63 SFEU v případě dividend přijatých od dceřiných společností-rezidentů třetích zemí, na něž vykonává rozhodující vliv. Naproti tomu podle vlády Spojeného království a německé, francouzské a nizozemské vlády se společnost-rezident nemůže článku 63 SFEU dovolávat, protože se na takové podíly mohou vztahovat pouze ustanovení Smlouvy o svobodě usazování, která se ale nepoužijí ve vztahu ke třetím zemím.

B – Analýza

106. Soudní dvůr posuzoval daňové zacházení s přijatými dividendami zvláště v případě členských států a třetích zemí.

107. Zdanění dividend pocházejících z jiných členských států může podle ustálené judikatury spadat do působnosti článku 49 SFEU týkajícího se svobody usazování a do působnosti článku 63 SFEU týkajícího se volného pohybu kapitálu⁵⁵. Při zkoumání, zda se na vnitrostátní právní předpisy vztahuje některá ze svobod pohybu, je třeba zohlednit předmět dotčených vnitrostátních právních předpisů⁵⁶.

108. Mají-li se vnitrostátní právní předpisy použít pouze na ty podíly, které jejich držitelé umožňují vykonávat nepochybný vliv na rozhodnutí společnosti a určovat její činnost, pak spadají do působnosti ustanovení o svobodě usazování⁵⁷. Pokud se vnitrostátní právní předpisy použijí na podíly nabyté pouze jako finanční investice bez jakéhokoli úmyslu ovlivňovat správu a řízení podniku, tj. jako portfoliové investice, musejí být zkoumány výlučně z hlediska svobodného pohybu kapitálu⁵⁸.

109. V případě daňového zacházení s dividendami přijatými ze třetích zemí byl dosud v judikatuře řešen pouze jeden aspekt tohoto problému. Soudní dvůr v prvním rozsudku ve věci FII zkoumal situaci společnosti-rezidenta Spojeného království, která obdržela dividendy od společnosti usazené ve třetí zemi na základě podílu, který společnosti-příjemci neposkytuje nepochybný vliv na rozhodování společnosti vyplácející dividendy a který jí neumožňuje určovat činnost vyplácející společnosti. Soudní dvůr určil, že taková vnitrostátní opatření, jako byla opatření ve věci v původním řízení, jsou v rozporu s článkem 63 SFEU⁵⁹.

110. Otázkou, kterou je třeba vyřešit v projednávané věci, je, jaké ustanovení Smlouvy se případně použije na daňové zacházení s dividendami pocházejícími od společností, které jsou rezidenty třetích zemí, jestliže podíly v nich umožňují držitelé vykonávat na rozhodnutí společnosti nepochybný vliv a určovat její činnost, přičemž je třeba mít na paměti, že se předmětné vnitrostátní právní předpisy neuplatňují výlučně na takové situace.

111. Existují dvě hlavní možnosti, jak kvalifikovat situace, kdy držitel vykonává nepochybný vliv na rozhodnutí společnosti ze třetí země a určuje její činnost.

55 — Viz první rozsudek ve věci FII, bod 36, a rozsudek Haribo, uvedený výše v poznámce pod čarou 10, bod 33.

56 — Viz rozsudky Soudního dvora Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, uvedený výše v poznámce pod čarou 23, body 31 až 33; ze dne 3. října 2006, Fidium Finanz (C-452/04, Recueil, s. I-9521, body 34 a 44 až 49); Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, uvedený výše v poznámce pod čarou 24, body 37 a 38; první rozsudek ve věci FII, bod 36; rozsudek Soudního dvora 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), a rozsudek Haribo, uvedený výše v poznámce pod čarou 10, bod 34. Viz také Terra, B., & Wattel, P., uvedeno výše, s. 77 a 78.

57 — Rozsudek Soudního dvora ze dne 13. dubna 2000, Baars (C-251/98, Recueil, s. I-2787, bod 22); první rozsudek ve věci FII, bod 37; rozsudek Soudního dvora ze dne 21. října 2010, Idryma Typou (C-81/09, Sb. rozh. s. I-10161, bod 47); rozsudek Haribo, uvedený výše v poznámce pod čarou 10, bod 35.

58 — První rozsudek ve věci FII, bod 38; rozsudek Soudního dvora ze dne 17. září 2009, Glaxo Wellcome (C-182/08, Sb. rozh. s. I-8591, body 40 a 45 až 52).

59 — První rozsudek ve věci FII, body 38, 165 a 166.

112. První možností je učinit paralelu se situacemi uvnitř Unie. Jinak řečeno, je-li na společnost usazenou ve třetí zemi vykonáván rozhodující vliv, musí být situace posuzována v rámci svobody usazování. Uplatnění volného pohybu kapitálu by tedy bylo vyloučeno. Jelikož však ve vztazích se třetími zeměmi neexistuje žádné právo na usazování, nespádala by daná situace do působnosti Smlouvy. Tento postoj zastávají členské státy zúčastněné v řízení v projednávané věci⁶⁰.

113. Druhou možností je tvrdit, že rozlišování mezi svobodou usazování a volným pohybem kapitálu je relevantní pouze v situacích uvnitř Unie. Ve vztazích se třetími zeměmi není takové rozlišování nezbytné, a dokonce ani není potřebné. Ustanovení o volném pohybu kapitálu by se tedy použila ve vztazích se třetími zeměmi nejen v případě portfoliových investic, ale také v situacích, kdy je na společnost ze třetí země, která vyplácí dividendy, vykonáván rozhodující vliv.

114. K první možnosti je třeba poznamenat, že kritérium pro použití svobody usazování a volného pohybu kapitálu bylo Soudním dvorem stanoveno a uplatňováno ve vztazích uvnitř Unie. Podle judikatury platí, že pokud v situacích uvnitř Unie překročí hlasovací práva limit 10 %, přesouvá se těžiště z ustanovení Smlouvy o volném pohybu kapitálu na ustanovení Smlouvy o svobodě usazování.

115. Ve vztazích se třetími zeměmi není nezbytné, a dokonce ani možné takové kritérium pro uplatnění těchto dvou svobod stanovit, neboť se mohou použít pouze pravidla týkající se volného pohybu kapitálu. Smlouva neobsahuje žádné jiné ustanovení, které by se mohlo namísto článku 63 SFEU použít ve vztazích se třetími zeměmi, jakmile dojde k překročení limitu 10 % hlasovacích práv. Znění Smlouvy navíc neobsahuje nic, co by naznačovalo, že se volný pohyb kapitálu ve vztazích se třetími zeměmi neuplatní, jakmile rozsah podílu překročí úroveň portfoliové investice⁶¹.

116. Pokud se vnitrostátní opatření uplatní bez ohledu na rozsah podílu, judikatura vyžaduje, aby bylo těžiště daného omezení zkoumáno z hlediska faktické situace, tzn. že vyžaduje přesné určení svobody, která byla omezena. Tento postoj zastával Soudní dvůr v prvním rozsudku ve věci FII (viz body 37 a 38). Musí být zohledněn předmět vnitrostátních právních předpisů, a pokud se vnitrostátní opatření dotýká druhé svobody jen podružně, bude posuzována pouze ta svoboda, o kterou hlavně jde⁶². Takový přístup zaměřený na skutkovou stránku mi však nepřipadá užitečný v posuzované situaci, kdy je předběžná otázka zaměřena na jiné podíly než portfoliové investice a kdy se nepoužijí žádná pravidla týkající se svobody usazování.

117. Podle mého názoru by proto měl Soudní dvůr odpovědět tak, že ve vztahu k třetím zemím spadá právní norma, podle které členský stát poskytuje úlevu k zamezení ekonomickému dvojímu zdanění dividend pro veškeré podíly bez ohledu na jejich rozsah, do působnosti článku 63 SFEU.

118. Po tomto upřesnění je třeba se zaměřit na další dva problémy.

119. Zprvce podle čl. 64 odst. 1 SFEU není článkem 63 SFEU dotčeno používání žádných omezení vůči třetím zemím, která existovala ke dni 31. prosince 1993. Zdá se, že vnitrostátní ustanovení, o která jde ve věci v původním řízení, existovala před tímto datem. Vnitrostátní ustanovení přijatá po 31. prosinci 1993 navíc nepředstavovala nové omezení, pokud ve skutečnosti vedla ke zmírnění důsledků ustanovení, jimiž se řídí platba ACT, pro společnosti, které mají dceřiné společnosti-nerezidenty⁶³. To musí ověřit vnitrostátní soud.

60 — Tento postoj zastávala nedávno také generální advokátka V. Trstenjak. Viz její stanovisko ze dne 20. března 2012 ve věci Scheunemann (C-31/11, bod 64).

61 — V době, kdy Evropské společenství zcela liberalizovalo pohyb kapitálu nejen mezi členskými státy, ale také mezi nimi a třetími zeměmi, nebylo možné předvídat budoucí vývoj judikatury Soudního dvora v oblasti přímých daní.

62 — Viz výše poznámku pod čarou 56.

63 — Viz první rozsudek ve věci FII, body 189 až 196.

120. Zadruté, kdyby se Soudní dvůr ztotožnil s postojem, který navrhuji, vyvstala by otázka odůvodnění omezení volného pohybu kapitálu v případě kontrolních účastí ve společnostech ze třetích zemí.

121. Jak zdůraznil Soudní dvůr, investice ve třetích zemích podléhají jinému právnímu rámci než investice uvnitř Unie, zvláště pokud jde o administrativní spolupráci s daňovými orgány. Nelze tedy vyloučit, že členský stát může prokázat, že omezení pohybu kapitálu do nebo ze třetí země je odůvodněno určitou skutečností za okolností, kdy by tato skutečnost nemohla představovat platné odůvodnění pro omezení pohybu kapitálu mezi členskými státy. V souladu s judikaturou však snížení příjmů z daní nelze považovat za naléhavý důvod, kterým by bylo možné odůvodnit omezení, a tato zásada se použije rovněž na příjmy ze třetích zemí, i když se mezi nečlenským státem původu a domovským členským státem neuplatní reciprocita⁶⁴.

122. Soudní dvůr však nesmí opomínat skutečnost, že mnou navrhovaný výklad ohledně použitelnosti článku 63 SFEU může oslabit pozici členských států vůči škodlivé daňové konkurenci ze strany třetích zemí. To platí zvláště tehdy, bude-li v souvislosti s první otázkou shledáno, že Spojené království musí osvobodit dividendy zahraničního původu od daně, protože uplatnění systému zápočtu na dividendy zahraničního původu vede k vyšší skutečné míře zdanění než uplatnění systému osvobození dividend vnitrostátního původu od daně⁶⁵. Výklad podaný Soudním dvorem by tedy v konečném výsledku neměl vést ke skrytému jednostrannému rozšíření svobody usazování i na třetí země, neboť to zcela jistě nebylo cílem Smlouvy o FEU.

123. S ohledem na výše uvedené navrhuji, aby Soudní dvůr na čtvrtou otázku odpověděl tak, že ve vztahu k třetím zemím spadá právní norma, podle které členský stát poskytuje úlevu k zamezení ekonomickému dvojímu zdanění dividend pro veškeré podíly bez ohledu na jejich rozsah, do působnosti článku 63 SFEU.

VIII – Pátá otázka

A – Otázka a předložená vyjádření

124. Pátá otázka se týká převedení ACT a jejího přeshraničního vracení. Smyslem otázky je vyjasnit odpověď Soudního dvora na třetí otázku v rámci prvního řízení o předběžné otázce ve věci FII. Uvedená otázka se týkala ustanovení právních předpisů o ACT platných ve Spojeném království, jež umožňovala mateřské společnosti-rezidentovi (společnost A na shora uvedeném schématu) převést přeplatek ACT na své dceřiné společnosti-rezidenty (společnosti B a C na shora uvedeném schématu), takže zaplacená ACT mohla být započtena na daňovou povinnost ke korporační dani dceřiných společností. To znamenalo, že přeplatek ACT nemohl být převeden na dceřiné společnosti-nerezidenty, a to dokonce ani tehdy, když byly subjekty povinnými ke korporační dani ve Spojeném království, neboť tam měly stálou provozovnu.

125. Generální advokát Geelhoed ve svém stanovisku v první věci FII dospěl k závěru, že bylo dáno omezení porušující články 49 a 63 SFEU. Soudní dvůr ovšem vymezil diskuzi o této otázce zmínkou v bodu 115, že „se diskuze před Soudním dvorem omezila na to, že společnost-rezident nemůže převést přeplatek ACT na dceřiné společnosti-nerezidenty, aby jej tyto dceřiné společnosti-nerezidenti

64 — První rozsudek ve věci FII, bod 171; rozsudek Haribo, uvedený výše v poznámce pod čarou 10, body 119 až 131 a citovaná judikatura, včetně rozsudku Soudního dvora ze dne 28. října 2010, Établissements Rimbaud (C-72/09, Sb. rozh. s. I-10659).

65 — Komise zdůrazňuje, že kdyby dividendy přijaté v jiných zemích, jejichž právní předpisy upravují nižší sazbu daně, byly od daně osvobozeny, znamenalo by to, že společnosti-rezidenti budou zdaněny pouze touto nižší sazbou z příslušného příjmu, a vyplývalo by z toho tedy příznivější zacházení s investicemi do zahraničí.

mohly započíst na korporační daň, kterou dluží ve Spojeném království, pokud jde o činnosti vykonávané v tomto posledně uvedeném členském státě“. Odpověď Soudního dvora v bodě 139 se v souladu s tím omezila na uvedenou otázku a netýkala se případu, kdy dceřiná společnost-nerezident nepodléhá korporační dani ve Spojeném království.

126. Jakmile se věc vrátila před High Court, Test Claimants tvrdili, že Soudní dvůr nesprávně pochopil jejich postoj, když na jednání zdůraznili, že započtení ACT není dovoleno ani tehdy, když zahraniční dceřiná společnost působí ve Spojeném království prostřednictvím pobočky. Test Claimants však neměli v úmyslu tuto otázku omezit na uvedenou situaci. High Court s touto argumentací souhlasil a dospěl k závěru, že Soudní dvůr na základě tohoto nedorozumění omezil rozsah své odpovědi.

127. Test Claimants ve svém vyjádření tvrdí, že se odpověď Soudního dvora na třetí otázku v rámci prvního řízení o předběžné otázce ve věci FII vztahuje také na případ, kdy zisky dceřiných společností-nerezidentů, vůči nimž nelze převedení provést, nepodléhají dani v členském státě mateřské společnosti. Vláda Spojeného království a Komise naproti tomu tvrdí, že se odpověď Soudního dvora na třetí otázku v rámci prvního řízení o předběžné otázce ve věci FII na takovou situaci nevztahuje.

B – Analýza

128. Je užitečné připomenout, že podle prvního rozsudku ve věci FII umožňovaly právní předpisy Spojeného království převedení přeplatku ACT na dceřinou společnost-rezidenta a její započtení na daňovou povinnost uvedené dceřiné společnosti ke korporační dani ve Spojeném království. Právní předpisy však neumožňovaly převedení ACT a její započtení na daňovou povinnost dceřiné společnosti-nerezidenta ke korporační dani ve Spojeném království. Soudní dvůr rozhodl, že z toho pro dceřiné společnosti-rezidenty vyplývalo daňové zvýhodnění oproti dceřiným společnostem-nerezidentům, a že se tedy jednalo o omezení svobody usazování⁶⁶.

129. Zdá se však, že v případě, kdy dceřiná společnost-nerezident nemá ve Spojeném království povinnost ke korporační dani, nedochází k žádnému znevýhodnění. Převádění ACT má za cíl zajistit, aby převedená ACT mohla být započtena na povinnost ke korporační dani ve Spojeném království, neboť ACT představuje zálohovou platbu běžné korporační daně ve Spojeném království. Neexistuje-li žádná povinnost ke korporační dani ve Spojeném království, nevzniká ani potřeba převedení a započtení.

130. Kdyby právní předpisy dovolovaly převedení ACT mateřskou společností ze Spojeného království na dceřinou společnost-nerezidenta, která nemá žádnou povinnost ke korporační dani ve Spojeném království, zvýhodňovalo by to takovou skupinu společností oproti skupině tvořené výlučně tuzemskými společnostmi. Komise správně zdůrazňuje, že kdyby se společnostem-nerezidentům, které ve Spojeném království nemají daňovou povinnost, umožnilo domoci se vrácení přeplatku ACT, umožnilo by to skupině společností neoprávněně snížit svou daňovou povinnost ve Spojeném království a připravilo by to Spojené království o daň ze zisků, které tam jsou zdanitelné.

131. Dceřiná společnost, která není rezidentem Spojeného království, by samozřejmě mohla podléhat korporační dani v jiném členském státě. V takovém případě by bylo na takovém členském státě, aby určil, zda je třeba poskytnout úlevu k zamezení ekonomickému dvojímu zdanění započtením povinnosti k zaplacení ACT ve Spojeném království na povinnost ke korporační dani v uvedeném členském státě.

66 — První rozsudek ve věci FII, bod 132.

132. Závěrem navrhuji, aby Soudní dvůr na pátou otázku odpověděl tak, že se odpověď Soudního dvora na třetí otázku v prvním rozsudku ve věci FII nevztahuje na případ, kdy dceřiné společnosti-nerezidenti, vůči nimž nelze převedení provést, nemají ve Spojeném království povinnost ke korporační dani.

IX – Závěry

133. Z výše uvedených důvodů navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na otázky položené High Court of England and Wales, Chancery Division, takto:

- „1) Pojmy ‚daňová sazba‘ a ‚různá míra zdanění‘ uvedené v bodě 56 rozsudku Soudního dvora ze dne 12. prosince 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, Sb. rozh. s. I-11753), odkazují pouze na zákonné nebo nominální daňové sazby.

Podpůrně navrhuji, aby Soudní dvůr na první otázku odpověděl tak, že články 49 a 63 SFEU brání tomu, aby členský stát ponechal v platnosti a používal taková opatření, jako jsou opatření v projednávané věci, která osvobozují od korporační daně dividendy obdržené společnostmi-rezidentem tohoto členského státu vyplacené jinými společnostmi-rezidenty a která podrobují dividendy obdržené společnostmi-rezidentem vyplacené společnostmi-rezidenty jiných členských států korporační dani poté, co poskytla daňovou úlevu zamezující dvojímu zdanění za jakoukoli srážkovou daň dlužnou z této dividendy a za určitých podmínek za příslušnou daň zaplacenou společnostmi-nerezidenty z jejich zisků v zemi, jejímiž jsou rezidenty.

- 2) Odpověď Soudního dvora na druhou a čtvrtou otázku ve věci *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04) se nezmění, když:
- a) zahraniční korporační daň není (nebo není zcela) odvedena společnostmi-nerezidentem vyplácející dividendy společnosti-rezidentovi, avšak s tím, že tyto dividendy jsou vyplaceny ze zisků zahrnujících dividendy, jež byly vyplaceny její přímou či nepřímou dceřinou společností-rezidentem členského státu ze zisků, z nichž byla v tomto státě odvedena daň, nebo
 - b) záloha na korporační daň není odvedena společností-rezidentem, která přijme dividendy od společnosti-nerezidenta, ale je odvedena její přímou či nepřímou mateřskou společností-rezidentem při dalším rozdělení zisků společnosti-příjemce, které přímo či nepřímo zahrnují tyto dividendy.
- 3) Za okolností popsanych ve druhé otázce písm. b) výše má společnost, jež platí zálohu na korporační daň, nárok na vrácení neoprávněně vybrané daně, přičemž nemusí dokazovat, že byly splněny podmínky, za nichž členskému státu vzniká odpovědnost za škodu pro porušení unijního práva.
- 4) Ve vztahu k třetím zemím spadá právní norma, podle které členský stát poskytuje úlevu k zamezení ekonomickému dvojímu zdanění dividend pro veškeré podíly bez ohledu na jejich rozsah, do působnosti článku 63 SFEU.
- 5) Odpověď Soudního dvora na třetí otázku v řízení o předběžné otázce ve věci *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04) se nevztahuje na případ, kdy dceřiné společnosti-nerezidenti, vůči nimž nelze převedení provést, nemají ve Spojeném království povinnost ke korporační dani.“