



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

14. září 2017*

„Řízení o předběžné otázce – Volný pohyb kapitálu – Článek 63 SFEU – Rozsah působnosti – Daňové právní předpisy členského státu – Korporační daň – Sleva na dani – Penzijní fond – Neposkytnutí slevy na dani akcionářům, kteří nejsou osobami povinnými k dani z investičních příjmů, kterými jsou dividendy ze zahraničního příjmu – Výklad rozsudku ze dne 12. prosince 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774)* – Sleva na dani uplatněná protiprávně – Procesní prostředky“

Ve věci C-628/15,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [odvolací soud (pro Anglii a Wales) (občanskoprávní oddělení), Spojené království] ze dne 11. listopadu 2015, došlým Soudnímu dvoru dne 24. listopadu 2015, v řízení

The Trustees of the BT Pension Scheme

proti

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

SOUDNÍ DVŮR (druhý senát),

ve složení M. Ilešič, předseda senátu, A. Prechal, A. Rosas (zpravodaj), C. Toader a E. Jarašiūnas, soudci,

generální advokát: M. Wathelet,

vedoucí soudní kanceláře: L. Hewlett, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 9. listopadu 2016,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za The Trustees of the BT Pension Scheme M. Gammie, QC, C. McDonnellem, barrister, a N. Hine a R. Collinsem, solicitors,
- za vládu Spojeného království S. Simmons, J. Kraehling a D. Robertsonem, jako zmocněnci, ve spolupráci s R. Baldrym, QC,
- za Evropskou komisi R. Lyalem a W. Roelsem, jako zmocněnci,

* Jednací jazyk: angličtina.

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 21. prosince 2016,
vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 49 a 63 SFEU.
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi The Trustees of the BT Pension Scheme (dále jen „BT Pension Scheme“) a Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs (daňová a celní správa, Spojené království) (dále jen „Commissioners“) ve věci, ve které bylo penzijnímu fondu, který není osobou povinnou k dani z investičních příjmů, odepřeno přiznání nároku na slevu na dani z dividend, které obdržel, přičemž tyto dividendy jsou příjmy zahraničního původu společnosti, která je daňovým rezidentem ve Spojeném království.

Právní rámec

K platbě zálohy na korporační daň (advance corporation tax) a k nároku na slevu na dani

- 3 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že v době, která je rozhodná pro spor v původním řízení, uplatňovalo Spojené království Velké Británie a Severního Irska systém zdanění zvaný „částečný zápočet“, podle kterého rozdělují-li společnost-rezident zisky, je za účelem zabránění ekonomickému dvojímu zdanění část korporační daně zaplacené touto společností započtena jejím akcionářům.
- 4 Na základě tohoto systému částečného zápočtu platilo, že vyplácela-li společnost-rezident Spojeného království dividendy svým akcionářům, musela podle článku 14 Income and Corporation Taxes Act 1988 (zákon z roku 1988 o daních z příjmů a o korporační dani, dále jen „ICTA“) provést platbu zálohy na korporační daň (advance corporation tax, dále jen „ACT“) vypočtenou z částky rovnající se výši nebo hodnotě vyplacených dividend.
- 5 Taková vyplácející společnost měla nárok na to, aby si ACT, kterou uhradila z titulu výplaty dividend uskutečněné během daného účetního období, započetla na částku korporační daně, k níž byla povinna (*mainstream corporation tax*), nebo případně mohla zaplacenou ACT převést buď do předcházejícího nebo následujícího účetního období, nebo na dceřiné společnosti této společnosti se sídlem ve Spojeném království, které ji mohly započíst na částku, kterou měly samy povinnost odvést jako korporační daň.
- 6 Zaplacení ACT společností vyplácející dividendy bylo spojeno se slevou na dani u akcionáře-příjemce dividend.
- 7 Podle článku 20 ICTA tak byl akcionář-rezident Spojeného království osobou povinnou k dani z příjmů z dividend vyplacených společností-rezidentem v tomtéž státě, pokud nebyly výslovně osvobozeny od uvedené daně.
- 8 Pokud dividendy vyplacené společností-rezidentem Spojeného království podléhaly ACT, měl podle čl. 231 odst. 1 ICTA akcionář-příjemce dividend, který byl rezidentem v tomtéž státě, nárok na slevu na dani ve výši ACT uhrazené vyplácející společností.
- 9 Podle čl. 231 odst. 3 ICTA mohla být tato sleva na dani odečtena od částky, kterou byl akcionář povinen uhradit na základě daně z příjmů z dividendy, nebo byla-li výše takové slevy na dani vyšší než daň z příjmů, kterou byl povinen zaplatit akcionář, mohl tento akcionář požádat u správce daně o vyplacení částky odpovídající výše uvedené slevě na dani, a to v hotovosti.

K režimu dividendy ze zahraničního příjmu (foreign income dividend)

- 10 Do 1. července 1994 platilo, že pokud společnost-rezident Spojeného království obdržela dividendy společnosti, která je rezidentem mimo tento stát, nebyly obdržené dividendy kvalifikovány jako osvobozené investiční příjmy a společnost-příjemce uvedených dividend neměla nárok na slevu na dani z těchto dividend. Podle článků 788 a 790 ICTA měla v případě potřeby nárok na daňovou úlevu z titulu daně zaplacené vyplácející společností ve státě její rezidence, která byla poskytována buď na základě právních předpisů platných ve Spojeném království, nebo na základě smlouvy o zamezení dvojímu zdanění uzavřené mezi Spojeným královstvím a tímto jiným státem.
- 11 V souladu se zásadou uvedenou v bodě 4 tohoto rozsudku společnost-rezident Spojeného království, která obdržela dividendy od společnosti-nerezidenta, musela uhradit ACT z vyplácené částky dividend, pokud vyplácela dividendy svým akcionářům.
- 12 Bylo však časté, že korporační daň, kterou byly povinny zaplatit společnosti, které obdržely vysoké dividendy zahraničního původu, nepostačovala k pokrytí částky ACT uhrazené uvedenou společností. Jestliže ACT, kterou byla povinna zaplatit společnost vyplácející dividendy svým akcionářům, byla vyšší než korporační daň, kterou měla zaplatit vyplácející společnost, a jestliže tato ACT nemohla být převedena do předcházejícího nebo následujícího účetního období vyplácející společnosti ani na její dceřiné společnosti, docházelo u této společnosti k „přeplatku“ ACT, který mohl představovat nevratnou finanční zátěž.
- 13 Aby bylo takovým společnostem umožněno zmírnit negativní dopad přeplatků ACT, zavedly ode dne 1. července 1994 články 246A až 246Y ICTA režim zvaný „dividenda ze zahraničního příjmu“ (foreign income dividend, dále jen „FID“). Na základě tohoto režimu si společnost-rezident Spojeného království mohla zvolit, že svým akcionářům vyplatí dividendu kvalifikovanou jako FID, z které se platí ACT, která však této společnosti umožňovala, odpovídala-li dividenda kvalifikovaná jako FID obdrženým příjmům zahraničního původu, aby požádala o vrácení přeplatku ze zaplacené ACT (dále jen „režim FID“).

K obdržení dividend kvalifikovaných jako FID penzijním fondem, který není osobou povinnou k dani z investičních příjmů

- 14 Podle článku 246C ICTA, obdržel-li akcionář dividendu kvalifikovanou jako FID, neměl nárok na slevu na dani vztahující se k takové dividendě. Tento článek totiž stanovil, že:
„Článek 231 odst. 1 se nepoužije v případě, že se předmětné vyplacení dividend týká dividend ze zahraničního příjmu.“
- 15 Článek 246D ICTA nicméně stanovil, že s akcionáři podléhajícími zdanění, kteří obdrželi dividendu kvalifikovanou jako FID, má být zacházeno tak, že obdrželi příjem, který byl již v rámci dotčeného zdaňovacího období zdaněn nejnižší sazbou (20 %). Účinek použití tohoto ustanovení byl podle předkládajícího soudu ve vztahu k takovým akcionářům stejný, jako kdyby měli nárok na slevu na dani podle článku 231 ICTA.
- 16 Naproti tomu se článek 246D ICTA nepoužil na akcionáře, kteří nebyli osobou povinnou k dani z příjmů z dividend.
- 17 Během dotčeného období bylo možné v rámci „režimu schváleného osvobození“ (*exempt approved scheme*) využít podle čl. 592 odst. 2 ICTA osvobození od daně z příjmů z dividend pocházejících ze Spojeného království i ze zahraničí.

- 18 Vzhledem k článku 246C ICTA, pokud akcionář, který nebyl osobou povinnou k dani z příjmů z dividend, obdržel dividendy kvalifikované jako FID, nemohl mít na základě čl. 231 odst. 1 ICTA nárok na slevu na dani, natož požadovat u správce daně vyplacení v hotovosti částky odpovídající případné slevě na dani převyšující její dluh z důvodu daně z příjmů.
- 19 Systém ACT a režim FID byly zrušeny pro vyplacení dividend uskutečněná od 6. dubna 1999.

Spor v původním řízení a předběžné otázky

- 20 Společnost BT Pension Scheme je dávkově definovaný penzijní fond, jehož pojištěnci jsou zaměstnanci a bývalí zaměstnanci British Telecommunications plc. Správci tohoto fondu jsou Trustees, kteří jsou příslušným daňovým subjektem, a BT Pension Scheme je faktickým příjemcem příslušných aktiv.
- 21 BT Pension Scheme je ve Spojeném království osvobozen od daně z příjmů plynoucích z jeho investic. Přibližně 70 až 75 % investic BT Pension Scheme podle tržní hodnoty představovaly v rozhodné době akcie společností. Některé podíly penzijního fondu byly investicemi do společností-rezidentů Spojeného království, jiné do společností se sídlem v jiných členských státech Evropské unie nebo mimo Evropskou unii. Převážná většina, a to přibližně 97 % portfolia akcií BT Pension Scheme byla investována do velkých společností kotovaných na burze ve Spojeném království a v zahraničí. Jelikož BT Pension Scheme byl vůči společností, do nichž investoval, ve vztahu prostého akcionáře, držel v zásadě méně než 2 % základního kapitálu těchto společností a vždy méně než 5 %.
- 22 Investiční portfolio BT Pension Scheme tvořily akcie společností-rezidentů Spojeného království, které si k vyplacení dividend, které představovaly příjmy zahraničního původu, svým akcionářům zvolily použití režimu FID. BT Pension Scheme tak jakožto akcionář takových společností obdržel dividendy kvalifikované jako FID. Zatímco na základě článku 246C ICTA neměli Trustees u těchto dividend nárok na slevu na dani, za dividendy obdržené mimo režim FID od společností-rezidentů Spojeného království naproti tomu nárok na slevu na dani měli.
- 23 Vzhledem k tomu, že měli Trustees za to, že tato neexistence nároku na slevu na dani z dividend kvalifikovaných jako FID je neslučitelná s unijním právem, podali žalobu proti Commissioners k First-tier Tribunal (Tax Chamber) [soud prvního stupně (daňový senát), Spojené království], kterou se domáhali zejména slevy na dani z dividend kvalifikovaných jako FID, které obdrželi během rozhodného období. Poté, co First-tier Tribunal (Tax Chamber) [soud prvního stupně (daňový senát)] vyhověl žalobě a Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Vrchní soud (senát pro daně a Chancery), Spojené království] jeho rozsudek potvrdil v odvolacím řízení, podala Commissioners kasační opravný prostředek ke Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [odvolací soud (pro Anglii a Wales) (občanskoprávní oddělení), Spojené království] proti rozsudku vydanému Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Vrchní soud (senát pro daně a Chancery)].
- 24 V předkládacím rozhodnutí Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [odvolací soud (pro Anglii a Wales) (občanskoprávní oddělení), Spojené království] vysvětluje, že spor v původním řízení se týká pouze zdaňovacích období 1997 a 1998, přičemž podle vnitrostátního práva lhůta k uplatnění procesních prostředků Trustees týkající se ostatních let již uplynula. Předkládající soud má za to, že odpověď na otázku, zda mají Trustees nárok na slevy na dani, vyžaduje výklad unijního práva týkající se především oblasti působnosti článku 63 SFEU.
- 25 Předkládající soud v tomto ohledu připomíná, že Soudní dvůr v rozsudku ze dne 12. prosince 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774), zejména rozhodl, že článek 63 SFEU brání některým aspektům vnitrostátních právních předpisů Spojeného království týkajících se režimu FID. Předkládající soud se však táže, zda toto ustanovení přiznává za okolností dotčených ve věci v původním řízení práva takovým akcionářům, jako jsou Trustees.

26 Předkládající soud má za to, že vnitrostátní právní předpisy nestanoví povinnost vyloučit použití článku 246C ICTA na případ Trustees, ledaže práva Trustees vyplývají přímo z článku 63 SFEU. Jelikož se Trustees za účelem přiznání slevy na dani mohou dovolávat unijního práva přímo, předkládající soud se táže, jaké procesní prostředky musí mít podle vnitrostátního práva k dispozici, aby jim bylo zajištěno případné vrácení zálohy.

27 Za těchto podmínek se Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [odvolací soud (pro Anglii a Wales) (občanskoprávní oddělení)] rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Vzhledem k tomu, že Soudní dvůr v odpovědi na čtvrtou otázku v rozsudku ze dne 12. prosince 2006, *Test Claimants in the FII Group (C-446/04, EU:C:2006:774)*, konstatoval, že články 43 a 56 ES – nyní články 49 a 63 SFEU – brání právním předpisům členského státu, které společnostem-rezidentům vyplácejícím svým akcionářům dividendy pocházející z dividend zahraničního původu, poskytují možnost zvolit si režim, který jim umožní získat zpět zálohu na korporační daň, avšak ukládají těmto společnostem, aby uhradily uvedenou zálohu na daň a následně požádaly o její vrácení, a pro jejich akcionáře neupravují slevu na dani, zatímco v případě vyplacení dividend společností-rezidentem na základě dividend vnitrostátního původu by těmto akcionářům taková sleva na dani poskytnuta byla, přiznává unijní právo nějaká práva těmto akcionářům, ať už na základě ustanovení článku 63 SFEU nebo jiného ustanovení, jestliže obdrží dividendy, u kterých společnost zvolila pro jejich vyplacení tento režim, a to zejména v případě, že je akcionář rezidentem stejného členského státu jako společnost, která vyplácí dividendy?

2) Pokud se akcionář uvedený v první otázce nemůže sám dovolávat práv vyplývajících z článku 63 SFEU, může se dovolávat porušení práv, která články 49 a 63 SFEU přiznávají společnosti, která vyplácí dividendy?

3) Je-li odpověď na první nebo druhou otázku taková, že unijní právo přiznává akcionáři práva nebo se takový akcionář může unijního práva dovolávat, stanoví unijní právo podmínky týkající se procesních prostředků, které musí mít akcionář k dispozici podle vnitrostátního práva?

4) Mají následující okolnosti vliv na odpovědi Soudního dvora na předběžné otázky:

a) akcionář v členském státě nepodléhá dani z příjmů z dividend, které jsou mu vyplaceny, takže v případě, že společnost-rezident vyplácí dividendy mimo výše uvedený režim, může sleva na dani, na kterou má akcionář nárok podle vnitrostátních právních předpisů, založit nárok akcionáře na přiznání takové slevy na dani ze strany členského státu;

b) vnitrostátní soud má za to, že porušení unijního práva dotčenými vnitrostátními právními předpisy není dostatečně závažné na to, aby vedlo ke vzniku odpovědnosti členského státu za škodu vůči společnosti vyplácející dividendy, a to v souladu se zásadami uvedenými v rozsudku ze dne 5. března 1996, *Brasserie du pêcheur a Factortame (C 46/93 a C 48/93, EU:C:1996:79)*, nebo

c) společnost, která vyplácí dividendy v rámci výše uvedeného režimu, mohla pouze v některých případech zvýšit částku vyplácenou všem akcionářům tak, aby vyplatila částku v hotovosti odpovídající částce, kterou by obdržel akcionář osvobozený od daně při vyplacení dividend mimo tento režim?“

K předběžným otázkám

K první otázce

- 28 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda články 49 a 63 SFEU musí být vykládány v tom smyslu, že svěřují práva akcionáři-příjemci dividend kvalifikovaných jako FID v případě, že je akcionář rezidentem stejného členského státu jako společnost, která vyplácí uvedené dividendy, a to zejména s ohledem na rozsudek ze dne 12. prosince 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774).
- 29 Nejprve je třeba uvést, že podle předkládajícího soudu měl BT Pension Scheme během období dotčeného ve věci v původním řízení méně než 5% podíl na základním kapitálu společností, do nichž investoval a měl ve vztahu k nim postavení prostého akcionáře.
- 30 Z ustálené judikatury Soudního dvora vyplývá, že nabytí cenného papíru na kapitálovém trhu, které se uskuteční pouze s cílem investovat bez úmyslu ovlivňovat řízení a kontrolu podniku, v zásadě spadá do oblasti působnosti článku 63 SFEU, a nikoliv článku 49 SFEU, jelikož posledně uvedený článek se použije pouze na podíly umožňující vykonávat nepochybný vliv na rozhodování společnosti a určovat její činnost (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 13. listopadu 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, body 91 a 92 a citovaná judikatura).
- 31 Vzhledem k tomu, že podíly ve společnostech, do nichž BT Pension Scheme investoval, mu v projednávaném případě neumožňují vykonávat takový vliv, je třeba zkoumat otázku předkládajícího soudu pouze z pohledu článku 63 SFEU.
- 32 Pokud jde o takto upřesněnou otázku, zda článek 63 SFEU uděluje za takových okolností, jako jsou okolnosti dotčené ve věci v původním řízení, nárok na slevu na dani akcionáři-příjemci dividend kvalifikovaných jako FID, je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury Soudního dvora zakazuje čl. 63 odst. 1 SFEU obecně omezení pohybu kapitálu mezi členskými státy a mezi členskými státy a třetími zeměmi (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 28. září 2006, *Komise v. Nizozemsko*, C-282/04 a C-283/04, EU:C:2006:608, bod 18 a citovaná judikatura).
- 33 Pokud jde zejména o vnitrostátní právní úpravu dotčenou ve věci v původním řízení, Soudní dvůr již v bodě 173 rozsudku ze dne 12. prosince 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C 446/04, EU:C:2006:774) rozhodl, že článek 63 SFEU brání právním předpisům členského státu, které osvobozují od platby ACT společnosti-rezidenty, které vyplácejí svým akcionářům dividendy pocházející z dividend vnitrostátního původu, zatímco společnostem-rezidentům, které vyplácejí svým akcionářům dividendy pocházející z dividend zahraničního původu, poskytují možnost volby režimu, který jim umožní získat zpět zaplacenou ACT, ale neupravují zejména slevu na dani pro jejich akcionáře, kdežto v případě vyplacení uskutečněného společností-rezidentem na základě dividend vnitrostátního původu by těmto akcionářům taková sleva na dani přiznána byla.
- 34 Soudní dvůr tedy měl především za to, že jelikož daňový systém Spojeného království včetně režimu FID zbavuje akcionáře, kteří obdrží dividendy, jejich nároku na slevu na dani, pokud tyto dividendy pocházejí ze zisků zahraničního původu společnosti-rezidenta na rozdíl od toho, co je upraveno pro případ dividend pocházejících ze zisků vnitrostátního původu společnosti-rezidenta, zavádí tento systém omezení volného pohybu kapitálu ve smyslu článku 63 SFEU.
- 35 V projednávaném případě obdrželi Trustees dividendy kvalifikované jako FID, aniž měli nárok na slevu na dani související s uvedenými dividendami.

- 36 Taková neexistence slevy na dani pro takové akcionáře, kteří nejsou osobami povinnými k dani z příjmů z dividend, jako jsou Trustees, může odradit tyto akcionáře od investování do kapitálu společností-rezidentů Spojeného království, které obdrží dividendy od společností, které jsou rezidenty mimo Spojené království, ve prospěch investování do společností-rezidentů Spojeného království, které obdrží dividendy od jiných společností-rezidentů v tomtéž státě (obdobně viz rozsudek ze dne 12. prosince 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774, bod 166).
- 37 Z toho vyplývá, že případ Trustees je případem zacházení, o němž se hovoří v bodě 173 rozsudku ze dne 12. prosince 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774), které je v rozporu s článkem 63 SFEU. Trustees se tak mohou dovolávat uvedeného článku, aby vyloučili takové vnitrostátní ustanovení, jako je článek 246C ICTA, který je připravuje o slevu na dani.
- 38 Commissioners však u předkládajícího soudu tvrdila, a vláda Spojeného království to tvrdila u Soudního dvora, že Trustees se nemohou dovolávat článku 63 SFEU, aby vyloučili použití článku 246 C ICTA, jelikož investování Trustees do kapitálu společností-rezidentů Spojeného království, které podléhají režimu FID, s sebou nese žádný pohyb kapitálu mezi členskými státy ve smyslu nomenklatury obsažené v příloze I směrnice Rady 88/361/EHS, ze dne 24. června 1988, kterou se provádí článek [63SFEU] (Úř. věst. 1988, L 178, s. 5; Zvl. vyd. 10/01, s. 10), která slouží jako vodítko pro výklad tohoto článku.
- 39 V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle judikatury Soudního dvora vnitrostátní právní úprava, která se použije na státní příslušníky každého členského státu bez rozdílu, může spadat do působnosti ustanovení Smlouvy o FEU týkajících se volného pohybu kapitálu zpravidla pouze tehdy, když se použije na situace mající souvislost s obchodem mezi členskými státy (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 5. března 2002, *Reisch a další*, C-515/99, C-519/99 až C-524/99 a C-526/99 až C-540/99, EU:C:2002:135, bod 24).
- 40 Ustanovení Smlouvy o FEU v oblasti volného pohybu kapitálu se totiž nepoužijí na situaci omezenou ve všech ohledech na jediný členský stát (rozsudek ze dne 20. března 2014, *Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona*, C-139/12, EU:C:2014:174, bod 42).
- 41 Nic nenasvědčuje tomu, že se právní úprava dotčená ve věci v původním řízení týkala pouze situací nesouvisejících s obchodem mezi členskými státy, nebo že se příslušné prvky charakterizující věc v původním řízení omezily ve všech ohledech pouze na Spojené království.
- 42 K nepříznivému daňovému zacházení s určitými akcionáři, kteří obdrželi dividendy kvalifikované jako FID, tedy k neexistenci slevy na dani upravené v článku 246C ICTA došlo naopak právě proto, že tyto dividendy pocházejí z příjmů, které vyplácející společnost obdržela od společnosti, která není rezidentem ve Spojeném království, kdežto v případě dividend pocházejících z příjmů obdržených od společnosti, která je ve Spojeném království rezidentem, by za jinak stejných okolností tito akcionáři-příjemci dividend měli nárok na takovou slevu na dani.
- 43 Vláda Spojeného království uvádí, že takové omezení je v každém případě dovolené, jelikož je odůvodněno nezbytností zajistit soudržnost vnitrostátního daňového režimu. Stačí však v tomto ohledu poukázat na to, že zejména z bodu 163 rozsudku ze dne 12. prosince 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774) vyplývá, že omezení článku 63 SFEU konstatované v tomto rozsudku nemůže být podle Soudního dvora odůvodněno nezbytností zachovat soudržnost dotčeného daňového systému. Jak uvedl generální advokát v bodě 66 svého stanoviska, argumenty uplatněné vládou Spojeného království během tohoto řízení jsou v zásadě totožné s argumenty, které již Soudní dvůr odmítl v rámci výše uvedené věci. Omezení článku 63 SFEU konstatované v bodě 36 tohoto rozsudku proto nelze v projednávaném případě odůvodnit.

- 44 Za těchto okolností je třeba na první otázku odpovědět tak, že článek 63 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že za takových okolností, jako jsou okolnosti věci v původním řízení, příznává práva akcionáři-příjemci dividend kvalifikovaných jako FID.

Ke druhé otázce

- 45 Vzhledem k odpovědi poskytnuté na první otázku není namístě odpovídat na druhou otázku.

Ke třetí otázce

- 46 Podstatou třetí otázky předkládajícího soudu je, zda a případně do jaké míry vyžaduje unijní právo, aby vnitrostátní právo členského státu stanovilo procesní prostředky dostupné akcionářům – kteří v takové situaci, jako je situace ve věci v původním řízení, obdrželi dividendy kvalifikované jako FID, avšak nebyla jim přiznána sleva na dani související s uvedenými dividendami – aby bylo těmto akcionářům umožněno dovolávat se práv, která jim příznává článek 63 SFEU.
- 47 Nejprve je třeba poukázat na to, že členské státy musejí zejména na základě zásady loajální spolupráce uvedené v čl. 4 odst. 3 prvním pododstavci SEU zajistit na svých územích provádění a dodržování unijního práva, a aby podle čl. 4 odst. 3 druhého pododstavce SEU učinily veškerá vhodná obecná nebo zvláštní opatření k plnění závazků, které vyplývají ze Smluv nebo z aktů orgánů Unie. Článek 19 odst. 1 druhý pododstavec SEU kromě toho členským státům ukládá, aby stanovily prostředky nezbytné k zajištění účinné právní ochrany v oblastech pokrytých právem Unie.
- 48 V souladu s odpovědí na první otázku příznává článek 63 SFEU za takových okolností, jako jsou okolnosti věci v původním řízení, akcionářům, kteří obdrželi dividendy kvalifikované jako FID, právo na totéž daňové zacházení s uvedenými dividendami jaké příznává dividendám pocházejícím z příjmů, které vyplácející společnost-rezident Spojeného království obdržela od společnosti – rovněž rezidenta tohoto státu.
- 49 Podle ustálené judikatury Soudního dvora platí, že se lze dovolávat článku 63 SFEU před vnitrostátním soudem a že může způsobit nepoužitelnost vnitrostátních pravidel, která jsou s ním v rozporu (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 14. prosince 1995, Sanz de Lera a další, C-163/94, C-165/94 a C-250/94, EU:C:1995:451, bod 48, a ze dne 18. prosince 2007, A, C-101/05, EU:C:2007:804, bod 27).
- 50 Z ustálené judikatury Soudního dvora rovněž vyplývá, že nárok na vrácení daní vybraných v členském státě v rozporu s pravidly unijního práva je důsledkem a doplňkem práv přiznaných jednotlivcům ustanoveními unijního práva, jak je vyložil Soudní dvůr. Členský stát tedy v zásadě musí daně vybrané v rozporu s unijním právem vrátit (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 9. listopadu 1983, San Giorgio, 199/82, EU:C:1983:318, bod 12; ze dne 14. ledna 1997, Comateb a další, C-192/95 až C-218/95, EU:C:1997:12, bod 20, a ze dne 6. září 2011, Lady & Kid a další, C-398/09, EU:C:2011:540, bod 17).
- 51 Podle názoru vlády Spojeného království takové právo na vrácení daní vybraných v rozporu s právem v projednávaném případě neexistuje, vzhledem k tomu, že Trustees, kteří nejsou osobami povinnými k dani z příjmů z dividend, neodvedli žádnou daň z dividend, z které by mohla být požadována příslušná sleva na dani.
- 52 Je však třeba připomenout, že se právo na vrácení daně vybrané ve smyslu judikatury uvedené v bodě 50 tohoto rozsudku, nevztahuje jen na částky uhrazené členskému státu z důvodu neoprávněně vybrané daně, ale rovněž na všechny vybrané částky, jejichž vrácení je nezbytné pro obnovu rovného zacházení požadovaného ustanoveními Smlouvy o FEU o volném pohybu (obdobně viz rozsudky ze dne 8. března 2001, Metallgesellschaft a další, C-397/98 a C-410/98, EU:C:2001:134, bod 87; ze dne 12. prosince 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, bod 205, a ze

dne 19. července 2012, Littlewoods Retail a další, C-591/10, EU:C:2012:478, bod 25), a proto se vztahuje i na částky, na které má nárok jednotlivec z titulu slevy na dani, které byl zbaven na základě vnitrostátních právních předpisů, které jsou v rozporu s unijním právem.

- 53 Za takových okolností, jako jsou okolnosti ve věci v původním řízení, takoví akcionáři, jako jsou Trustees, kteří nejsou osobami povinnými k dani z příjmů z dividend a kteří obdrželi dividendy kvalifikované jako FID, avšak nebyla jim přiznána sleva na dani související s uvedenými dividendami, mají nárok na vyplacení částky odpovídající slevě na dani, kterého byli neoprávněně zbaveni na základě vnitrostátních právních předpisů, které jsou v rozporu s článkem 63 SFEU.
- 54 Dále je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury Soudního dvora platí, že jak správní orgány tak vnitrostátní soudy, jež mají v rámci svých příslušných pravomocí aplikovat ustanovení unijního práva, mají povinnost zajistit plný účinek těchto ustanovení tak, že na základě své vlastní pravomoci podle potřeby upustí od použití jakéhokoli odporujícího vnitrostátního ustanovení, aniž nejprve budou muset žádat o odstranění tohoto vnitrostátního ustanovení legislativní cestou nebo jakýmkoliv jiným ústavním postupem či na toto odstranění čekat (v tomto smyslu viz, pokud jde o správní orgány, rozsudky ze dne 22. června 1989, Costanzo, 103/88, EU:C:1989:256, bod 31, a ze dne 29. dubna 1999, Ciola, C-224/97, EU:C:1999:212, body 26 a 30, a pokud jde o soudy, rozsudky ze dne 9. března 1978, Simmenthal, 106/77, EU:C:1978:49, bod 24, a ze dne 5. července 2016, Ogňanov, C-614/14, EU:C:2016:514, bod 34).
- 55 Tato povinnost ani nebrání vnitrostátním soudům příslušným uplatnit z různých postupů podle vnitrostátního právního řádu ty, které jsou způsobilé zaručit subjektivní práva přiznaná unijním právem (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 22. října 1998, IN. CO. GE.'90 a další, C-10/97 až C-22/97, EU:C:1998:498, bod 21, a ze dne 19. července 2012, Littlewoods Retail a další, C-591/10, EU:C:2012:478, bod 33).
- 56 Z toho vyplývá, že vnitrostátní soud je při projednávání žaloby podané akcionáři, osobami nepovinnými k dani, kteří jsou příjemci dividend kvalifikovaných jako FID, za účelem přiznání slevy na dani, které byli neoprávněně zbaveni vnitrostátními právními předpisy dotčenými ve věci v původním řízení, v zásadě povinen upustit od uplatnění ustanovení těchto právních předpisů, které jsou základem pro zacházení, které je v rozporu s článkem 63 SFEU, aby zajistil plný účinek unijního práva.
- 57 Konečně, pokud jde o procesní podmínky takové žaloby, nepřísluší Soudnímu dvoru, aby právně kvalifikoval žalobu podanou Trustees k předkládajícímu soudu, jelikož je na Trustees, aby pod dohledem předkládajícího soudu upřesnili povahu a základ jejich žaloby. Z judikatury Soudního dvora nicméně vyplývá, že jednotlivci musí mít k dispozici účinný procesní prostředek, který jim umožňuje získat vyplacení částky odpovídající slevě na dani, které byli neoprávněně zbaveni (obdobně viz rozsudek ze dne 12. prosince 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, body 201 a 220).
- 58 Ačkoliv při neexistenci unijní právní úpravy ohledně vrácení částky odpovídající slevě na dani, které byly oprávněné osoby neoprávněně zbaveny, přísluší vnitrostátnímu právnímu řádu každého členského státu, aby upravil procesní podmínky soudních řízení určených k zajištění ochrany práv, která jednotlivcům vyplývají z unijního práva, nesmí být tyto podmínky v souladu se zásadou rovnocennosti méně příznivé než ty, které se týkají obdobných řízení na základě vnitrostátního práva (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 16. prosince 1976, Rewe-Zentralfinanz a Rewe-Zentral, 33/76, EU:C:1976:188, bod 5; ze dne 8. března 2001, Metallgesellschaft a další, C-397/98 a C-410/98, EU:C:2001:134, bod 85; ze dne 12. prosince 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, bod 203, a ze dne 6. října 2015, Târșia, C-69/14, EU:C:2015:662, body 26 a 27).
- 59 Členské státy mají kromě toho podle zásady efektivity odpovědnost zajistit v každém případě účinnou ochranu práv přiznaných unijním právem, a zejména zaručit dodržování práva na účinné prostředky nápravy před nezávislým soudem, které je zakotveno v čl. 47 odst. 1 Listiny základních práv Evropské

unie (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 15. září 2016, *Star Storage* a další, C-439/14 a C-488/14, EU:C:2016:688, bod 46; ze dne 8. listopadu 2016, *Lesoochranárske zoskupenie VLK*, C-243/15, EU:C:2016:838, bod 65, a ze dne 16. května 2017, *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, bod 44).

- 60 V projednávaném případě přísluší zejména předkládajícímu soudu, aby dbal na to, že takoví akcionáři, osoby nepovinné k dani z příjmů z dividend, jako jsou Trustees, kteří obdrželi dividendy pocházející z dividend zahraničního původu a kvalifikované jako FID, budou mít k dispozici procesní prostředky, které umožní zajistit vyplacení částky odpovídající slevě na dani související s uvedenými dividendami, která byla oprávněným osobám neoprávněně odepřena, za procesních podmínek, které nebudou méně příznivé než ty, které platí pro řízení k uplatnění nároku na takovou slevu na dani nebo srovnatelného daňového zvýhodnění, v situaci, kdy by správce daně neoprávněně odepřel oprávněným osobám tuto slevu na dani nebo takovéto daňové zvýhodnění při vyplácení dividend pocházejících z dividend obdržených společnostmi-rezidentem Spojeného království. Dále musí tento předkládající soud zajistit, aby tyto procesní prostředky umožnily zaručit účinnou ochranu práv přiznaných takovým akcionářům článkem 63 SFEU.
- 61 Na třetí otázku je proto třeba odpovědět tak, že unijní právo vyžaduje, aby vnitrostátní právo členského státu stanovilo procesní prostředky dostupné akcionářům, kteří v takové situaci, jako je situace dotčená ve věci v původním řízení, obdrželi dividendy kvalifikované jako FID, avšak nebyla jim přiznána sleva na dani související s uvedenými dividendami, aby bylo těmto akcionářům umožněno dovolat se práv, která jim přiznává článek 63 SFEU. V této souvislosti musí příslušný vnitrostátní soud dbát na to, aby takoví akcionáři, osoby nepovinné k dani z příjmů z dividend, jako jsou Trustees, kteří obdrželi dividendy pocházející z dividend zahraničního původu a kvalifikované jako FID, disponovali procesními prostředky, které jednak umožní zajistit vyplacení částky odpovídající slevě na dani, která byla oprávněným osobám neoprávněně odepřena, za procesních podmínek, které nebudou méně příznivé než ty, které platí pro řízení k uplatnění nároku na takovou slevu na dani nebo srovnatelného daňového zvýhodnění v situaci, kdy by správce daně neoprávněně odepřel oprávněným osobám tuto slevu na dani nebo takovéto daňové zvýhodnění při vyplácení dividend pocházejících z dividend obdržených společnostmi-rezidentem Spojeného království, a jednak umožní zajistit účinnou ochranu práv, která takovým akcionářům přiznává článek 63 SFEU.

Ke čtvrté otázce písm. a)

- 62 Podstatou čtvrté otázky písmene a) předkládajícího soudu je to, jaký případný vliv na odpovědi na první tři předběžné otázky má okolnost, že Trustees nejsou osobami povinnými k dani z příjmů ve Spojeném království z titulu dividend, které obdrželi.
- 63 V tomto ohledu je třeba připomenout, že takové porušení článku 63 SFEU, o kterém Soudní dvůr rozhodl v bodě 173 rozsudku ze dne 12. prosince 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774), spočívá obzvláště v rozdílném zacházení s dividendami obdrženými takovým akcionářem, jako jsou Trustees, přičemž se rozdílně zachází s dividendami pocházejícími z dividend zahraničního původu kvalifikovanými jako FID a s dividendami pocházejícími z dividend vnitrostátního původu, nekvalifikovanými jako FID.
- 64 Jak uvedl generální advokát v bodě 88 svého stanoviska, jelikož dodržení článku 63 SFEU předpokládá pouze odstranění rozdílného daňového zacházení mezi těmito dvěma kategoriemi dividend obdrženými takovými akcionáři, jako jsou Trustees, nejví se jako relevantní otázka, zda akcionář-příjemce dividend kvalifikovaných jako FID je osobou povinnou k dani z příjmů z takových dividend či takovou osobou není.

65 Na čtvrtou otázku písm. a) je proto třeba odpovědět tak, že okolnost, že Trustees nejsou osobami povinnými k dani z příjmů z dividend, které obdrželi, není s to změnit odpovědi podané na první tři otázky položené předkládajícím soudem.

Ke čtvrté otázce písm. b)

66 Ve čtvrté otázce písmenu b) si předkládající soud klade otázku, jaký případný vliv na odpovědi na první tři předběžné otázky má skutečnost, že porušení příslušné unijní právní úpravy není podle názoru předkládajícího soudu dostatečně závažné na to, aby vedlo ke vzniku mimosmluvní odpovědnosti dotčeného členského státu vůči společnosti vyplácející dividendy kvalifikované jako FID, a to v souladu se zásadami uvedenými v rozsudku ze dne 5. března 1996, Brasserie du pêcheur a Factortame (C-46/93 a C-48/93, EU:C:1996:79).

67 Z předkládacího rozhodnutí v projednávaném případě vyplývá, že žalobu na určení mimosmluvní odpovědnosti za porušení článku 63 SFEU proti Spojenému království podaly společnosti vyplácející dividendy, a nikoliv Trustees.

68 V této souvislosti je třeba konstatovat, jak uvedl generální advokát v bodě 91 svého stanoviska, že práva, která přiznává dotčeným akcionářům článek 63 SFEU, jsou v každém případě nezávislá na právech přiznaných společností, které vyplácejí dividendy.

69 Za těchto okolností je třeba na čtvrtou otázku písm. b) odpovědět tak, že ačkoliv porušení unijního práva dotčeného ve věci v původním řízení není podle názoru předkládajícího soudu dostatečně závažné na to, aby vedlo ke vzniku mimosmluvní odpovědnosti dotčeného členského státu vůči společnosti vyplácející dividendy kvalifikované jako FID, a to v souladu se zásadami uvedenými v rozsudku ze dne 5. března 1996, Brasserie du pêcheur a Factortame (C-46/93 a C-48/93, EU:C:1996:79), tato okolnost není s to změnit odpovědi podané na první tři předběžné otázky.

Ke čtvrté otázce písm. c)

70 Ve čtvrté otázce písmenu c) si předkládající soud klade otázku, jaký případný vliv na odpovědi na první tři předběžné otázky má skutečnost, že je v určitých případech možné, aby akcionář, který obdržel dividendy kvalifikované jako FID, obdržel částku z dividend zvýšenou ze strany vyplácející společnosti tak, aby zhojila neexistenci slevy na dani pro takového akcionáře.

71 Je pravda, že Soudní dvůr měl v bodě 207 rozsudku ze dne 12. prosince 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774), především za to, že se společnosti-rezidenti, které si zvolily režim FID, nemohou na základě unijního práva domáhat škody, kterou měly utrpět tím, že musely zvýšit částku jejich dividend, aby vyrovnaly neexistenci slevy na dani pro své akcionáře, jelikož taková zvýšení částky dividend spočívala v rozhodnutí přijatých uvedenými vyplácejícími společnostmi a nebyla nevyhnutelným důsledkem skutečnosti, že Spojené království odepřelo přiznat uvedeným akcionářům zacházení odpovídající zacházení, kterého požívají akcionáři, kterým byly vyplaceny dividendy vnitrostátního původu.

72 Situace akcionářů, kteří obdrželi dividendy kvalifikované jako FID, a neexistence slevy na dani uplatnitelné na základě těchto dividend však nevyplývá z nějakého jejich rozhodnutí, ale z právních předpisů platných ve Spojeném království v rozhodném daňovém období.

73 Na rozdíl od postoje, který zastává vláda Spojeného království, z uvedeného vyplývá, že okolnost, že společnost vyplácející dividendy kvalifikované jako FID zvýšila či nezvýšila částku dividendy vyplacené takovým akcionářům, nemůže vést k „dvojitě náhradě“ pro Trustees.

- 74 Případné zvýšení částky dividend kvalifikovaných jako FID, které vyplatila společnost-rezident Spojeného království, aby zhojila neexistenci slevy na dani pro akcionáře – příjemce uvedených dividend, kromě toho nemůže vést k dvojí náhradě slev na dani nárokovaných tímto akcionářem, jelikož uvedené vyplácení dividend touto společností nelze postavit na roveň poskytnutí slevy na dani správcem daně. Takové vyplácení dividend svým akcionářům ze strany společnosti je totiž pouze jednáním mezi společností a jejím akcionářem, které nemůže ovlivnit práva a povinnosti správce daně vůči uvedenému akcionáři.
- 75 Za těchto okolností je třeba na čtvrtou otázku písm. c) odpovědět tak, že okolnost, že společnost-rezident Spojeného království vyplatila zvýšenou částku dividend kvalifikovaných jako FID, aby zhojila neexistenci slevy na dani pro akcionáře-příjemce dividend, není s to změnit odpovědi podané na první tři otázky položené předkládajícím soudem.
- 76 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na čtvrtou otázku odpovědět tak, že okolnost, že Trustees nejsou osobami povinnými k dani z příjmů z dividend, které obdrží, ani okolnost, že porušení dotčeného unijního práva není podle názoru předkládajícího soudu dostatečně závažné na to, aby vedlo ke vzniku mimosmluvní odpovědnosti dotčeného členského státu vůči společnosti vyplácející dividendy kvalifikované jako FID, a to v souladu se zásadami uvedenými v rozsudku ze dne 5. března 1996, Brasserie du pêcheur a Factortame (C-46/93 a C-48/93, EU:C:1996:79), ani okolnost, že společnost-rezident Spojeného království vyplatila zvýšenou částku dividend kvalifikovaných jako FID, aby zhojila neexistenci slevy na dani pro akcionáře-příjemce dividend, nejsou s to změnit odpovědi podané na ostatní otázky položené předkládajícím soudem.

K nákladům řízení

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

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

- 1) Článek 63 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že za takových okolností, jako jsou okolnosti ve věci v původním řízení, přiznává práva akcionáři – příjemci dividend kvalifikovaných jako „dividendy ze zahraničního příjmu“ (*foreign income dividend*).
- 2) Unijní právo vyžaduje, aby vnitrostátní právo členského státu stanovilo procesní prostředky dostupné akcionářům, kteří v takové situaci, jako je situace ve věci v původním řízení, obdrželi dividendy kvalifikované jako „dividendy ze zahraničního příjmu“, avšak nebyla jim přiznána sleva na dani související s uvedenými dividendami, aby bylo těmto akcionářům umožněno dovolávat se práv, která jim přiznává článek 63 SFEU. V této souvislosti musí příslušný vnitrostátní soud dbát na to, aby takoví akcionáři, osoby nepovinné k dani z příjmů z dividend, jako jsou akcionáři The Trustees of the BT Pension Scheme, kteří obdrželi dividendy pocházející z dividend zahraničního původu, kvalifikované jako „dividendy ze zahraničního příjmu“, disponovali procesními prostředky, které jednak umožní zajistit vyplácení částky odpovídající slevě na dani, která byla oprávněným osobám neoprávněně odepřena, za procesních podmínek, které nebudou méně příznivé než ty, které platí pro řízení k uplatnění nároku na takovou slevu na dani nebo srovnatelného daňového zvýhodnění v situaci, kdy by správce daně neoprávněně odepřel oprávněným osobám tuto slevu na dani nebo takovéto daňové zvýhodnění při vyplácení dividend pocházejících z dividend obdržených společností-rezidentem Spojeného království, a jednak umožní zajistit účinnou ochranu práv, která takovým akcionářům přiznává článek 63 SFEU.

- 3) Okolnost, že akcionáři The Trustees of the BT Pension Scheme nejsou osobami povinnými k dani z příjmů z dividend, které obdrží, ani okolnost, že porušení dotčeného unijního práva není podle názoru předkládajícího soudu dostatečně závažné na to, aby vedlo ke vzniku mimosmluvní odpovědnosti dotčeného členského státu vůči společnosti vyplácející dividendy kvalifikované jako „dividendy ze zahraničního příjmu“, a to v souladu se zásadami uvedenými v rozsudku ze dne 5. března 1996, Brasserie du pêcheur a Factortame (C-46/93 a C-48/93, EU:C:1996:79), ani okolnost, že společnost-rezident Spojeného království vyplatila zvýšenou částku dividend kvalifikovaných jako „dividendy ze zahraničního příjmu“, aby zhojila neexistenci slevy na dani pro akcionáře – příjemce dividend, nejsou s to změnit odpovědi podané na ostatní otázky položené předkládajícím soudem.

Podpisy.