

V?c C-374/04

Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation

v.

Commissioners of Inland Revenue

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

„Svoboda usazování – Volný pohyb kapitálu – Korporační da? – Rozd?lování dividend – Sleva na dani – Odlišné zacházení s akcionáři?rezidenty a s akcionáři?nerezidenty – Dvoustranné smlouvy o zamezení dvojího zdan?ní“

Shrnutí rozsudku

1. *Volný pohyb osob – Svoboda usazování – Volný pohyb kapitálu – Da?ové právní p?edpisy*
2. *Volný pohyb osob – Svoboda usazování – Volný pohyb kapitálu – Da?ové právní p?edpisy*

(?lánky 43 ES a 56 ES)

3. *Volný pohyb osob – Svoboda usazování – Volný pohyb kapitálu – Da?ové právní p?edpisy*

(?lánky 43 ES a 56 ES)

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

Situace akcionáři?-rezident? ?lenského státu, kte?í obdrží dividendy od spole?nosti, která je usazena v témže stát?, je totiž srovnatelná se situací akcionáři?-rezident? uvedeného státu, kte?í obdrží dividendy od spole?nosti usazené v jiném ?lenském stát?, jelikož jak dividendy vnitrostátního p?vodu, tak dividendy zahraničního p?vodu mohou být p?edm?tem jednak ?et?zového zdan?ní v p?ípad? akcionáři?-spole?ností, a jednak ekonomického dvojího zdan?ní v p?ípad? koncových akcionáři?. Pokud však rozd?lující spole?nost a akcioná?-p?íjemce nejsou rezidenty téhož ?lenského státu, ?lenský stát, jehož rezidentem je rozd?lující spole?nost, se nenachází ve stejném postavení, jako ?lenský stát, jehož rezidentem je akcioná?-p?íjemce. Postavení ?lenského státu, jehož rezidenty jsou jak rozd?lující spole?nosti, tak koncoví akcionáři, není srovnatelné s postavením ?lenského státu, jehož rezidentem je spole?nost, která rozd?luje dividendy spole?nosti-nerezidentu, která je dále sama vyplácí svým koncovým akcionáři?m v tom smyslu, že tento posledn? uvedený stát jedná v zásad? pouze jako stát, ze kterého pocházejí rozd?lované zisky. Naproti tomu práv? z d?vodu svého postavení státu, jehož rezidentem je akcioná?, poskytuje tento stát, pokud spole?nost-rezident rozd?luje dividendy svým koncovým akcionáři?m-rezident?m, t?mto koncovým akcionáři?m slevu na dani odpovídající ?ásti zálohy na korporační da? zaplacené spole?ností, ve které vznikly rozd?lované zisky, p?i rozd?lování uvedených dividend.

(viz body 55–56, 58, 64–65)

2. Články 43 ES a 56 ES nebrání tomu, aby členský stát při rozdělování dividend společností rezidentem uvedeného státu poskytoval společnostem-příjemcům uvedených dividend, které jsou rovněž rezidenty tohoto státu, slevu na dani odpovídající části daně zaplacené rozdělující společností z rozdělovaných zisků, ale slevu na dani neposkytoval společnostem-příjemcům, které jsou rezidenty jiného členského státu a které, pokud jde o tyto dividendy, nepodléhají dani v tomto prvně uvedeném státě.

(viz bod 74, výrok 1)

3. Články 43 ES a 56 ES nebrání tomu, aby členský stát neuplatnil nárok na slevu na dani upravený ve smlouvě o zamezení dvojího zdanění uzavřené s jiným členským státem pro společností-rezidenty tohoto posledně uvedeného státu, které obdrží dividendy od společností-rezidenta prvně uvedeného státu, na společností-rezidenty třetího členského státu, se kterým uzavřel smlouvu o zamezení dvojího zdanění, která pro společností-rezidenty tohoto třetího státu takový nárok neupravuje.

Skutečnost, že se vzájemná práva a povinnosti vyplývající z první smlouvy uplatní pouze na osoby, které jsou rezidenty jednoho ze dvou smluvních členských států, je inherentním důsledkem dvoustranných smluv o zamezení dvojího zdanění.

(viz body 91, 94, výrok 2)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (velkého senátu)

12. prosince 2006 (*)

„Svoboda usazování – Volný pohyb kapitálu – Korporační daň – Rozdělování dividend – Sleva na dani – Odlišné zacházení s akcionáři rezidenty a s akcionáři nerezidenty – Dvoustranné smlouvy o zamezení dvojího zdanění“

Ve věci C-374/04,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Spojené království), ze dne 25. srpna 2004, došlým Soudnímu dvoru dne 30. srpna 2004, v řízení

Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation

proti

Commissioners of Inland Revenue,

SOUDNÍ DVŮR (velký senát),

ve složení V. Skouris, předseda, P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, K. Lenaerts

(zpravodaj), R. Schintgen a J. Klučka, předsedové senát?, J. N. Cunha Rodrigues, M. Ileš?, J. Malenovský a U. Löhmus, soudci,

generální advokát: L. A. Geelhoed,

vedoucí soudní kanceláře: L. Hewlett, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 22. listopadu 2005,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation G. Aaronsonem a D. Milnem, QC, jakož i P. Farmerem a D. Cavenderem, barristers,
- za vládu Spojeného království E. O'Neill a C. Gibbs, jako zmocněnkyněmi, ve spolupráci s G. Barlingem, QC, jakož i D. Ewartem a J. Stratford, barristers,
- za německou vládu W.-D. Plessingem a U. Forsthoffem, jako zmocněnci,
- za francouzskou vládu J. Ch. Graciou, jako zmocněncem,
- za Irsko D. J. O'Haganem, jako zmocněncem, ve spolupráci s A. M. Collinsem, SC, a G. Clohessy, BL,
- za italskou vládu I. M. Bragugliou, jako zmocněncem, ve spolupráci s P. Gentilim, avvocato dello Stato,
- za nizozemskou vládu H. G. Sevenster a M. De Gravem, jako zmocněnci,
- za finskou vládu A. Guimaraes-Purokoski, jako zmocněnkyní,
- za Komisi Evropských společenství R. Lyalem, jako zmocněncem,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 23. února 2006,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 43 ES, 56 ES, 57 ES a 58 ES.

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi skupinami společností a Commissioners of Inland Revenue (daňová správa Spojeného království) týkajícího se toho, že Commissioners of Inland Revenue odmítla poskytnout společnostem-nerezidentům uvedených skupin slevu na dani týkající se dividend, které jim byly vyplaceny společnostmi-rezidenty.

Právní rámec

Právní úprava Společenství

3 Článek 4 odst. 1 směrnice Rady 90/435/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států (Úř. věst. L 225, s. 6; Zvl. vyd. 09/01, s. 147) stanoví:

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

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

Vnitrostátní právní úprava

4 Na základě daňových právních předpisů platných ve Spojeném království zisky dosažené během účetního období jakoukoli společností, která je rezidentem tohoto členského státu, podléhají v uvedeném členském státě korporátní dani.

5 Od roku 1973 Spojené království Velké Británie a Severního Irska uplatňuje systém zdanění nazvaný „částecí zápočet“, podle kterého rozděluje-li společnost-rezident zisky, je za účelem zabránění ekonomickému dvojímu zdanění část korporátní daně zaplacené touto společností započtena jejím akcionářem. Do 6. dubna 1999 se tento systém zakládal jednak na platbu zálohy na korporátní daň rozdělovací společností, a jednak na slevu na dani přiznané akcionářem-příjemcem rozdělování dividend.

Záloha na korporátní daň

6 Podle článku 14 zákona z roku 1988 o daních z příjmu a o korporátní dani (Income and Corporation Taxes Act 1988, dále jen „ICTA“), v jeho znění použitelném v době rozhodné z hlediska skutečností v původním řízení, společnost-rezident Spojeného království, která vyplácí dividendy svým akcionářem, musí provést platbu zálohy na korporátní daň („advance corporation tax“, dále jen „ACT“), vypočtenou z výše nebo hodnoty uskutečného rozdělení dividend.

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

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

Sleva na dani přiznaná akcionářem-rezidentem

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

10 Krom toho podle čl. 231 odst. 1 ICTA jakékoli rozdělení dividend společností-rezidentem

jiné společnosti-rezidentu, které podléhá ACT, zakládá ve prospěch této poslední uvedené společnosti nárok na slevu na dani odpovídající části částky ACT uhrazené první uvedenou společností. Podle § 238 odst. 1 ICTA obdržená dividenda a sleva na dani pro společnost-příjemce představují dohromady „investiční příjem osvobozený od daně“ („franked investment income“).

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

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

13 Účelem těchto ustanovení je to, aby zisky rozdělené společnostmi-rezidenty byly zdaněny jednou v rámci zdanění společností a byly zdaněny v rámci zdanění koncového akcionáře pouze v rozsahu, v němž daň z příjmu tohoto koncového akcionáře převyšuje slevu na dani, na kterou má nárok.

Situace akcionářů-nerezidentů

14 Společnost, která není rezidentem Spojeného království, v něm v zásadě podléhá dani z příjmu pouze, pokud jde o příjmy pocházející z tohoto členského státu, což zahrnuje dividendy, které jsou jí vypláceny společností-rezidentem uvedeného státu. Jestliže však podle § 233 odst. 1 ICTA společnost-nerezident nemá ve Spojeném království nárok na slevu na dani, nepodléhá v něm dani z příjmu, pokud jde o uvedené dividendy.

15 Naproti tomu pokud na základě smlouvy o zamezení dvojího zdanění (dále jen „SDZ“) uzavřené Spojeným královstvím má společnost-nerezident v tomto členském státě nárok na plnou nebo částečnou slevu na dani, podléhá v též státě dani z příjmu, pokud jde o dividendy, které obdrží od společnosti-rezidenta.

16 Stejně tak fyzická osoba-nerezident Spojeného království v zásadě podléhá dani z příjmu v tomto členském státě, pokud jde o dividendy pocházející z tohoto členského státu, ale nemá-li tato osoba v též státě nárok na slevu na dani na základě vnitrostátních právních předpisů nebo SDZ, nepodléhá v uvedeném státě dani z příjmu, pokud jde o tyto dividendy.

17 Zatímco si Spojené království v SDZ uzavřených s jinými členskými státy nebo těmito zeměmi obecně vyhrazuje právo podrobit dani dividendy vyplacené svými rezidenty nerezidentům, tyto SDZ často obsahují omezení daňové sazby, kterou Spojené království může uplatnit. Tato maximální sazba se může lišit podle okolností, a zvláště podle toho, zda SDZ poskytuje akcionáři plnou, nebo částečnou slevu na dani.

18 Některé SDZ uzavřené Spojeným královstvím nepoznávají nárok na slevu na dani společností-rezidentem jiného smluvního státu, pokud tyto společnosti obdrží dividendy od společnosti-rezidenta Spojeného království. Tak je tomu zejména v případě SDZ uzavřených se Spolkovou republikou Německo a s Japonskem.

19 Jiné SDZ upravují slevu na dani za určitých podmínek. Sleva na dani upravená SDZ

uzavřenou s Nizozemským královstvím je tak v plné míře poskytnuta akcionářům, kteří jsou rezidenty tohoto členského státu a kteří mají méně než 10 % hlasovacích práv v rozdělující společnosti, a částé akcionářům, kteří mají 10 % nebo více uvedených hlasovacích práv.

20 SDZ uzavřená s Nizozemským královstvím mimoto obsahuje klauzuli nazvanou „omezení zvýhodnění“, podle níž se sleva na dani upravená touto SDZ zruší, pokud společnost-akcionář, která není rezidentem, je sama vlastníkem společnosti, která je usazena ve státu, se kterým Spojené království uzavřelo SDZ, která neposkytuje slevu na dani společnostem, které obdrží dividendy od společnosti-rezidenta Spojeného království.

21 Je třeba upřesnit, že tato ustanovení právních předpisů platných ve Spojeném království byla podstatně změněna finančním zákonem pro rok 1998 (Finance Act 1998), který se použije na rozdělení dividend uskutečněná od 6. dubna 1999. Výše popsany právní rámec je rámcem platným před tímto datem.

Spor v původním řízení a předběžné otázky

22 Spor v původním řízení je sporem typu „group litigation“ týkajícím se ACT, který je tvořen žalobami na vrácení daní nebo na náhradu škody podanými proti Commissioners of Inland Revenue u High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, v návaznosti na výše uvedený rozsudek Metallgesellschaft a další.

23 V tomto rozsudku Soudní dvůr, který rozhodoval o předběžných otázkách položených tímž vnitrostátním soudem, v odpovědi na první položenou otázku rozhodl, že článek 43 ES brání daňovým právním předpisům členského státu, které společnostem-rezidentem tohoto státu poskytují možnost využít režimu zdanění, který jim umožňuje vyplácet dividendy jejich mateřské společnosti, aniž by podléhaly platbě zálohy na korporační daň, pokud je jejich mateřská společnost rovněž rezidentem téhož státu, a odmítá jim přiznat tuto možnost, pokud má jejich mateřská společnost své sídlo v jiném členském státě.

24 Ve své odpovědi na druhou otázku položenou v téže věci Soudní dvůr rozhodl, že pokud dceřiná společnost-rezident některého členského státu podléhala povinnosti uhradit zálohu na korporační daň, pokud jde o dividendy vyplácené své mateřské společnosti, která má své sídlo v jiném členském státě, zatímco si za podobných okolností dceřiné společnosti mateřských společností se sídlem v první uvedeném státě mohly zvolit režim zdanění, který je z této povinnosti vymanil, článek 43 ES vyžaduje, aby dceřiné společnosti-rezidenti a jejich mateřské společnosti-nerezidenti měly nárok na účinný procesní prostředek za účelem získání vrácení nebo náhrady škody za finanční ztrátu, která jim vznikla ve prospěch orgánů dotyčného členského státu v důsledku platby zálohy na daň dceřinými společnostmi.

25 Ve věci v původním řízení zahrnuje spor týkající se ACT projednávaný před předkládajícím soudem čtyři různé skupiny, pro které byly identifikovány společné otázky. V okamžiku, kdy předkládající soud vydal své rozhodnutí, je skupina IV uvedeného sporu tvořena 28 žalobami podanými skupinami společností zahrnujícími alespoť jednu společnost-nerezidenta, které napadají to, že Commissioners of Inland Revenue odmítla poskytnout takové společnosti-nerezidentu slevu na dani, pokud obdrží dividendy od společnosti-rezidenta.

26 Tyto věci vybrané předkládacím soudem jako „vzorové“ věci pro účely tohoto řízení o předložené otázce se týkají žalob podaných zároveň společnostmi-rezidenty a společnostmi-nerezidenty náležejícími ke stejné skupině jako společnosti-rezidenti, které obdržely dividendy od těchto společností-rezidentů (dále jen „žalobkyně v povodním řízení“). Jedná se o dividendy vyplacené mezi lety 1974 a 1998 společností-rezidentem v Itálii (případ skupiny Pirelli), ve Francii (případ skupiny Essilor) a v Nizozemsku (případ skupin BMW a Sony).

27 Zatímco v případě skupiny Pirelli společnost-nerezident vlastní menšinový podíl, alespoň 10 % ve společnosti-rezidentu, ostatní případy se týkají mateřských společností-nerezidentů, které 100 % ovládají své dceřiné společnosti-rezidenty. Pokud jde o dvě mateřské společnosti-rezidenty v Nizozemsku, první z nich je zcela vlastnína společností-rezidentem v Německu, zatímco druhá je vlastnína společností se sídlem v Japonsku.

28 Předkládací soud poukazuje na to, že se tyto žaloby týkají otázek již předložených Soudnímu dvoru ve věci, ve které byl vydán výše uvedený rozsudek Metallgesellschaft a další, na které ale Soudní dvůr nemusel odpovídat s ohledem na svou odpověď poskytnutou na první a druhou položenou otázku. Zatímco v této věci přiznání slevy na dani bylo pokládáno pouze za alternativu k vrácení ACT nebo k náhradě ztrát vzniklých platbou ACT, žaloby podané u předkládacího soudu se přímo týkají přiznání slevy na dani.

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

„1) Brání články 43 ES a 56 ES (vykládané ve vzájemném spojení s články 57 ES a 58 ES) (nebo ustanovení, která jim předcházela) tomu, aby:

a) pokud jde o členský stát A (Spojené království):

i) tento členský stát zavedl a ponechal v platnosti právní předpisy, které v souvislosti s dividendami vyplácenými společnostmi-rezidenty členského státu A („dotčené dividendy“) akcionářům-fyzickým osobám-rezidentem členského státu A přiznávají nárok na plnou slevu na dani;

ii) tento členský stát používal ustanovení smluv o zamezení dvojího zdanění uzavřených s jinými členskými státy a se třetími zeměmi, které přiznává nárok na plnou slevu na dani (menší daň, jak je stanoveno třetími smlouvami), pokud jde o dotčené dividendy vyplácené akcionářům-fyzickým osobám, kteří jsou rezidenty těchto jiných členských států a třetích zemí,

zatímco nepřiznává žádný nárok na slevu na dani (ať se jedná o plnou, či částečnou), pokud jde o dotčené dividendy vyplácené dceřinou společností-rezidentem členského státu A (Spojené království) mateřské společnosti-rezidentu členského státu B (Spolková republika Německo) na základě vnitrostátních ustanovení ani na základě ustanovení smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené mezi třetími dvěma státy?

b) členský stát A (Spojené království) používal ustanovení příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění, které přiznává nárok na částečnou slevu na dani, pokud jde o dotčené dividendy vyplácené mateřské společnosti-rezidentu členského státu C (Nizozemsko), ale nepřiznává takový nárok mateřské společnosti-rezidentu členského státu B (Spolková republika Německo), když smlouva o zamezení dvojího zdanění uzavřená mezi členským státem A a členským státem B neobsahuje žádné ustanovení přiznávající částečnou slevu na dani;

c) členský stát A (Spojené království) nepřiznával nárok na částečnou slevu na dani, pokud

jde o dotčené dividendy, společnosti-rezidentu členského státu C (Nizozemsko) ovládané společností-rezidentem členského státu B (Spolková republika Německo), když členský stát A používá ustanovení smluv o zamezení dvojího zdanění, která takový nárok přiznávají:

- i) společností-rezidentem členského státu C ovládaným rezidenty členského státu C;
- ii) společností-rezidentem členského státu C ovládaným rezidenty členského státu D (Itálie), když ve smlouvě o zamezení dvojího zdanění uzavřené mezi členským státem A a členským státem D existuje ustanovení přiznávající ústežnou slevu na dani, pokud jde o dotčené dividendy;
- iii) společností-rezidentem členského státu D bez ohledu na osobu, která tyto společnosti ovládá?
- d) Je třeba odpovědět odlišně na první otázku, písm. c), pokud je společnost-rezident členského státu C ovládána nikoli společností-rezidentem členského státu B, ale společností-rezidentem některé třetí země?

2) V případě kladné odpovědi na celou první otázku nebo na její část, písm. a) až c), jaké zásady ukládá právo Společenství, pokud jde o dostupné nároky a procesní prostředky za okolností uvedených v těchto otázkách? Zvláště:

a) je členský stát A povinen platit:

- i) plnou slevu na dani nebo částku, která jí odpovídá, nebo
- ii) ústežnou slevu na dani nebo částku, která jí odpovídá, nebo
- iii) plnou nebo ústežnou slevu na dani nebo částku, která jí odpovídá:
 - bez jakékoli dodatečné dlužné daně z příjmů nebo takové daně, která by byla dlužná, kdyby vyplacení dividendy dotčené osobou založilo nárok na slevu na dani,
 - bez takové daně vypočítané na některém jiném základě?

b) Komu by taková platba měla být uskutečněna:

- i) dotčené mateřské společnosti členského státu B nebo členského státu C, nebo
- ii) dotčené dceřiné společnosti členského státu A?

c) Je nárok na takovou platbu:

- i) nárokem na vrácení neoprávněně vybraných částek, takže je toto vrácení důsledkem nebo vedlejší vlastností práva přiznaného články 43 ES nebo 56 ES, nebo
- ii) nárokem na vyrovnání nebo na náhradu škody, takže je třeba splnit podmínky uvedené v rozsudku [ze dne 5. března 1996, Brasserie du Pêcheur a Factortame, C-46/93 a C-48/93, Recueil, s. I-1029] ohledně náhrady škody, nebo
- iii) nárokem na znovuzískání bezdůvodně odepřené zvýhodnění, a v takovém případě:
 - je takový nárok důsledkem nebo vedlejší vlastností práv přiznaných články 43 ES nebo 56 ES, nebo

– je třeba splnit podmínky uvedené v rozsudku [Brasserie du Pêcheur a Factortame, výše uvedený] ohledně náhrady škody, nebo

– je třeba splnit jiné podmínky?

d) Vyžaduje druhá otázka, písm. c), uvedená výše, odlišnou odpověď podle toho, zda v rámci vnitrostátního práva [německého] státu A jsou žaloby podány jako žaloby na vrácení, nebo jsou podány nebo musejí být podány jako žaloby na náhradu škody?

e) Je pro získání vrácení třeba, aby společnost, která podává žalobu, prokázala, že ona nebo její mateřská společnost by bývala požádala o přiznání slevy na dani (plné nebo částečné podle konkrétního případu), kdyby věděla, že je k tomu oprávněna na základě práva Společenství?

f) Vyžaduje druhá otázka, písm. a), odlišnou odpověď, jestliže v souladu s rozsudkem [Metallgesellschaft a další, výše uvedený] dotčené dceřiné společnosti-rezidentu německého státu A mohla být vrácena záloha nebo mohla v zásadě mít nárok na vrácení zálohy na korporátní daň nebo na vrácení v souvislosti s touto daní, pokud jde o dividendu vyplacenou dotčené mateřské společnosti německého státu B nebo německého státu C?

g) Jaké jsou obecné pokyny, pokud nějaké existují, které považuje Soudní dvůr za vhodné poskytnout v projednávaných věcech a jaké jsou okolnosti, ke kterým by vnitrostátní soud měl přihlídnout, jestliže má určit, zda je dáno dostatečné závažné porušení ve smyslu rozsudku [Brasserie du Pêcheur a Factortame, výše uvedený], zvláště ohledně otázky, zda při současném stavu judikatury týkající se výkladu relevantních ustanovení práva Společenství bylo toto porušení omluvitelné?

K prvním otázkám

K první otázce, písm. a)

30 Podstatou první otázky, písm. a), předkládajícího soudu je, zda články 43 ES a 56 ES brání takové právní úpravě německého státu, jako je právní úprava, která je předmětem povodního řízení, která při rozdělování dividend společností-rezidentem poskytuje plnou slevu na dani koncovým akcionářům-příjemcům uvedených dividend, kteří jsou rezidenty tohoto německého státu nebo jiného státu, se kterým tento první uvedený německý stát uzavřel SDZ upravující takovou slevu na dani, ale neposkytuje plnou nebo částečnou slevu na dani společnostem-příjemcům takových dividend, které jsou rezidenty některých jiných německých států.

31 Ze spisu vyplývá, že předkládající soud spíše než to, aby předložil Soudnímu dvoru problém rozdílného zacházení jednak mezi koncovými akcionáři-rezidenty či nerezidenty, kteří jsou příjemci dividend vyplácených společností-rezidentem, a jednak společnostmi-nerezidenty, které jsou příjemci takových dividend, žádá o výklad práva Společenství, který by mu umožnil posoudit slučitelnost odlišného zacházení, kterému ve Spojeném království podléhají jednak společnost-rezident, která má nárok na slevu na dani, pokud obdrží dividendy od jiné společnosti-rezidenta, a jejíž koncoví akcionáři-rezidenti mají rovněž nárok na slevu na dani, pokud jsou jim vypláceny dividendy, a jednak společnost-nerezident, která ve Spojeném království nemá, s výjimkou určitých případů, na něž se vztahují SDZ, nárok na žádnou slevu na dani, pokud obdrží dividendy od společnosti-rezidenta, a jejíž koncoví akcionáři, rezidenti či nerezidenti, rovněž nemají nárok na slevu na dani, s právem Společenství.

32 Na základě právních předpisů platných ve Spojeném království totiž zatímco společnost-rezident, která obdrží dividendy od jiné společnosti-rezidenta, má nárok na slevu na dani

odpovídající částce zálohy na korporativní daň zaplacené touto poslední uvedenou společností, společnost-nerezident, která obdrží dividendy od společnosti-rezidenta, naproti tomu má, pokud jde o toto rozdělování, nárok na plnou nebo částečnou slevu na dani pouze tehdy, když je upravena SDZ uzavřenou mezi státem, jehož je rezidentem, a Spojeným královstvím.

33 Je pravda, že žalobkyně v původním řízení ve svých vyjádřeních před Soudním dvorem uvádí rovněž méně výhodnou situaci, ve které se nacházejí koncoví akcionáři, kteří obdrží dividendy od společnosti-nerezidenta a kteří nemají nárok na slevu na dani, v porovnání s koncovými akcionáři, kteří obdrží dividendy od společnosti-rezidenta, kteří na základě právních předpisů platných ve Spojeném království nebo, pokud jde o akcionáře-nerezidenty, na základě SDZ nárok na slevu na dani mají. Je však třeba konstatovat, že žalobkyně v původním řízení uvádí méně výhodné zacházení, kterému podléhají akcionáři společnosti-nerezidentů pouze za účelem poukázání na omezení svobody usazování a pohybu kapitálu pro samotné uvedené společnosti.

34 Žalobkyně v původním řízení totiž tvrdí, že dotčené právní předpisy Spojeného království jsou v rozporu s články 43 ES a 56 ES, jelikož mohou odradit společnosti-nerezidenty od zakládání dceřiných společností v tomto členském státě, od investování do kapitálu společnosti-rezidentů a od získávání kapitálu v uvedeném státě. Tyto právní předpisy nemohou být odvodněny relevantní rozdílností mezi situacemi společnosti-rezidentů, které obdrží dividendy od společnosti-rezidenta, a situacemi společnosti-nerezidentů, které obdrží takové dividendy, ani cílem zajistit soudržnost vnitrostátního daňového systému nebo cílem zamezit ekonomickému dvojímu zdanění rozdělovaných zisků.

35 Podle žalobkyň v původním řízení pro to, aby bylo umožněno společnostem-nerezidentům, které obdrží dividendy od společnosti-rezidenta, aby své akcionáře postavily do stejné situace jako akcionáře společnosti-rezidentů, kteří obdrží takové dividendy, mělo by Spojené království poskytnout slevu na dani společnostem-nerezidentům.

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

37 Pokud jde o to, zda se na vnitrostátní právní předpisy, které jsou předmětem původního řízení, vztahuje článek 43 ES týkající se svobody usazování nebo článek 56 ES týkající se volného pohybu kapitálu, je třeba zdůraznit, že se položená otázka týká vnitrostátních opatření v oblasti zdaňování dividend, podle kterých, nezávisle na velikosti podílu vlastního akcionářem-příjemcem, se společnosti-rezidentu, která obdrží dividendy od jiné společnosti-rezidenta, poskytne sleva na dani, zatímco pro společnost-nerezidenta, která obdrží takové dividendy, přiznání slevy na dani závisí na ustanoveních případné SDZ, kterou Spojené království uzavřelo se státem, jehož je rezidentem. Zdá se, že některé SDZ, jako je smlouva uzavřená s Nizozemským královstvím, má rozsah slevy na dani podle velikosti podílu vlastního akcionářem-příjemcem v rozděloující společnosti.

38 Z toho vyplývá, že se na dotčená opatření mohou vztahovat jak článek 43 ES, tak článek 56 ES.

39 Jak vyplývá z předkládacího rozhodnutí, tři z věcí vybraných jako „vzorové“ věci v rámci sporu projednávaného před předkládajícím soudem se vztahují na společnosti-rezidenty Spojeného království 100% vlastněné společnostmi-nerezidenty. Jelikož se přitom jedná o podíl, který přiznává majiteli určitý vliv na rozhodování společnosti a umožňuje mu určit její činnost,

použijí se ustanovení Smlouvy o ES o svobodě usazování (rozsudky ze dne 13. dubna 2000, Baars, C-251/98, Recueil, s. I-2787, body 21 a 22; ze dne 21. listopadu 2002, X a Y, C-436/00, Recueil, s. I-10829, body 37 a 66 až 68, jakož i ze dne 12. září 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Sb. rozh. s. I-7995, bod 31).

40 Naproti tomu, jak uvedl generální advokát v bodech 28 a 30 svého stanoviska, Soudní dvůr nemá k dispozici dostatek skutečností pro určení povahy podílu dotčeného ve tvrté „vzorové“ věci ani podílu vlastního jinými společnostmi, které jsou účastníky uvedeného sporu. Nelze tedy vyloučit, že se tento spor týká rovněž dopadu vnitrostátních právních předpisů, které jsou předmetem povodního řízení, na dividendy vyplacené společností-rezydentem společností-nerezidentem vlastním podíl, který jim nepříznivě ovlivňuje rozhodování rozdělující společnosti a neumožňuje jim uplatnit její činnosti. Tyto právní předpisy tedy musejí být rovněž prozkoumány s ohledem na ustanovení Smlouvy týkající se volného pohybu kapitálu.

41 Pokud jde nejprve o prozkoumání otázky z hlediska svobody usazování, žalobkyně v povodním řízení tvrdí, že jelikož mimo jiné případy, na něž se vztahují SDZ, právní předpisy platné ve Spojeném království neposkytují slevu na dani společnosti-nerezidentu, která obdrží dividendy od společnosti-rezidenta, ani jejím koncovým akcionářem bez ohledu na to, zda jsou rezidenty či nikoli, omezují svobodu takové společnosti-nerezidenta zakládat dceřiné společnosti v uvedeném členském státě. V porovnání se společnostmi-rezydenty, které obdrží dividendy od společnosti-rezidenta, je společnost-nerezident v nevýhodném postavení v tom smyslu, že v důsledku toho, že její akcionáři nemají nárok na slevu na dani, musí zvýšit výši svých dividend, aby její akcionáři obdrželi částku rovnocennou té, kterou by obdrželi, kdyby byli akcionáři společnosti-rezidenta.

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

43 Pokud jde o společnosti, je třeba uvést, že jejich sídlo ve smyslu článku 48 ES slouží k určení, podobně jako státní příslušnost fyzických osob, jejich vazby s právním řádem některého státu. Připouští toho, že by členský stát sídla mohl volně uplatňovat rozdílné zacházení z pouhého důvodu, že se sídlo společnosti nachází v jiném členském státě, by zbavilo článek 43 ES jeho smyslu (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 28. ledna 1986, Komise v. Francie, 270/83, Recueil, s. 273, bod 18; ze dne 13. července 1993, Commerzbank, C-330/91, Recueil, s. I-4017, bod 13; výše uvedené rozsudky Metallgesellschaft a další, bod 42, a Marks & Spencer, bod 37). Cílem svobody usazování tak je zaručení výhody tuzemského zacházení v hostitelském členském státě tím, že zakazuje jakoukoli diskriminaci založenou na místě sídla společností (viz v tomto smyslu výše uvedené rozsudky Komise v. Francie, bod 14, a Saint-Gobain ZN, bod 35).

44 V projednávaném případě není zpochybováno, že společnost-rezydent Spojeného království, která obdrží dividendy od jiné společnosti-rezidenta, se v tomto členském státě poskytne sleva na dani odpovídající části částky ACT zaplacené touto poslední uvedenou společností, zatímco společnost-nerezident, která obdrží dividendy od společnosti-rezidenta, v

nám nárok na takové zvýhodnění nemá, ledaže by to stanovila případná SDZ uzavřená mezi státem, jehož je rezidentem, a Spojeným královstvím.

45 Stejně tak, pokud společnost-rezident dále sama rozděluje dividendy svým koncovým akcionářům, a z tohoto důvodu podléhá platbě ACT, tyto koncoví akcionáři ve Spojeném království mají nárok, jsou-li rezidenty tohoto státu nebo vztahuje-li se na ně SDZ upravující takový nárok, na slevu na dani, která může být odečtena od částky, kterou dluží z titulu daně z příjmů, nebo pokud sleva na dani převyšuje tuto částku, může být vyplacena v hotovosti. Naproti tomu, pokud společnost-nerezident vyplácí dividendy koncovým akcionářům, tyto akcionáři nemají na takovou slevu na dani nárok.

46 Za účelem určení, zda je rozdílné daňové zacházení diskriminační, je však třeba zjistit, zda se s ohledem na dotčené vnitrostátní opatření dotyčné společnosti nacházejí v objektivně srovnatelné situaci. Z ustálené judikatury totiž vyplývá, že diskriminace spočívá v použití odlišných pravidel na srovnatelné situace nebo v použití téhož pravidla na odlišné situace (viz rozsudky ze dne 14. února 1995, Schumacker, C-279/93, Recueil, s. I-225, bod 30, a ze dne 29. dubna 1999, Royal Bank of Scotland, C-311/97, Recueil, s. I-2651, bod 26).

47 Podle vlády Spojeného království, jakož i německé a francouzské vlády, Irska, italské vlády a Komise Evropských společenství, pokud jde o vnitrostátní opatření poskytující slevu na dani akcionářům, kteří obdrží dividendy od společnosti-rezidenta, situace společností-akcionářů, které jsou rezidenty, a situace společností-akcionářů, které nejsou rezidenty, nejsou srovnatelné v tom smyslu, že společnost-nerezident nepodléhá dani ve Spojeném království, pokud jde o tyto dividendy. Uvedené vlády zdrazují, že společnost-nerezident rovněž nemusí zaplatit ACT, pokud rozděluje zisky svým akcionářům.

48 Žalobkyně v původním řízení naproti tomu tvrdí, že pokud jde o zdanění dividend obdržených od společnosti-rezidenta, společností-příjemců, které jsou rezidenty a nerezidenty, se nacházejí ve srovnatelné situaci. Těbaže tvrdí, že pokud jde o tyto dividendy, společnost-příjemce, která není rezidentem, ve Spojeném království nepodléhá dani z příjmů, nebo jí na základě SDZ podléhá, ale má nárok na slevu na dani, pokud jde o daň zaplacenou rozdávající společností, zdrazují, že společnost-příjemce, která je rezidentem, je rovněž osvobozena od korporátní daně ve Spojeném království, pokud jde o uvedené dividendy.

49 V tomto ohledu je třeba připomenout, že dividendy rozdávané společností jejím akcionářům mohou být jednak předmětem četného zdanění, když jsou zdaněny nejprve u rozdávající společnosti jakožto dosažené zisky a dále u mateřské společnosti jakožto daň ze zisku, a jednak ekonomického dvojího zdanění, když jsou zdaněny nejprve u rozdávající společnosti a dále u koncového akcionáře jakožto daň z příjmů.

50 Přísluší každému členskému státu, aby při dodržení práva Společenství uspořádal svůj systém zdanění rozdáváných zisků a v tomto rámci vymezil základ daně, jakož i daňovou sazbu, které se použijí u rozdávající společnosti nebo u akcionáře-příjemce, podléhají-li dani v tomto státě.

51 Podle článku 293 ES členské státy zahájí mezi sebou v případě potřeby jednání s cílem zajistit ve prospěch svých státních příslušníků zamezení dvojího zdanění uvnitř Společenství. Pokud přitom odhlédneme od Úmluvy 90/436/EHS ze dne 23. července 1990 o zamezení dvojího zdanění v souvislosti s úpravou zisků sdružených podniků (Úř. věst. L 225, s. 10), v rámci Společenství nebylo přijato žádné sjednocující nebo harmonizační opatření směřující k zamezení dvojího zdanění a členské státy za tímto účelem neuzavřely žádnou mnohostrannou dohodu na základě článku 293 ES (viz rozsudky ze dne 12. května 1998, Gilly, C-336/96, Recueil, s. I-2793, bod 23; ze dne 5. července 2005, D., C-376/03, Sb. rozh. s. I-5821, bod 50, a ze dne

7. září 2006, N, C?470/04, Sb. rozh. s. I?7409, bod 43).

52 Práv? v tomto kontextu již Soudní dv?r rozhodl, že p?i neexistenci sjednocujících nebo harmonizačních opat?ení v rámci Spole?enství v pravomoci ?lenských stát? z?stává vymežit prost?ednictvím dohod nebo jednostrann? kritéria rozdílení jejich da?ové pravomoci zejména za ú?elem odstran?ní dvojího zdan?ní (výše uvedené rozsudky Gilly, body 24 a 30; Saint-Gobain ZN, bod 57, jakož i N, bod 44).

53 Pouze pro spole?nosti ?lenských stát?, které vlastní na základním kapitálu n?které spole?nosti jiného ?lenského státu podíl nejmén? 25 %, ?lánek 4 sm?rnice 90/435 vykládaný ve vzájemném spojení s jejím ?lánkem 3, ve svém p?vodním zn?ní použitelném v dob? rozhodné z hlediska skute?ností p?vodního sporu, ukládá všem ?lenským stát?m, aby bu? osvobodily od dan? zisky obdržené mate?skou spole?ností-rezydentem od dce?iné spole?nosti-rezydentem jiného ?lenského státu, nebo aby umožnily této mate?ské spole?nosti ode?íst od dan? p?íslušnou ?ást dan? splatné dce?inou spole?ností, která se vztahuje k t?mto zisk?m, pop?ípad? da? sraženou státem, jehož da?ovým rezidentem je dce?iná spole?nost.

54 Pokud jde o podíly, na které se nevztahuje sm?rnice 90/435, pouhá skute?nost, že ?lenským stát?m p?ísluší ur?it, zda a v jakém rozsahu musí být zabrán?no ?et?zovému zdan?ní, jakož i ekonomickému dvojímu zdan?ní rozdílovaných zisk?, a za tímto ú?elem zavést jednostrann? nebo prost?ednictvím SDZ uzav?ených s jinými ?lenskými státy mechanismy sm??ující k zamezení nebo omezení tohoto ?et?zového zdan?ní a tohoto ekonomického dvojího zdan?ní, proto ješt? neznamená, že jim je dovoleno uplat?ovat opat?ení v rozporu s volným pohybem zaru?eným Smlouvou.

55 Pokud tak v ?lenském stát? existuje systém zamezující nebo omezující ?et?zové zdan?ní nebo ekonomické dvojí zdan?ní v p?ípad? dividend vyplácených rezident?m spole?nostmi-rezidenty, musí ?lenský stát poskytnout rovnocenné zacházení dividendám vypláceným rezident?m spole?nostmi-nerezidenty (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 15. ?ervence 2004, Lenz, C?315/02, Sb. rozh. s. I?7063, body 27 až 49, a ze dne 7. září 2004, Manninen, C?319/02, Sb. rozh. s. I?7477, body 29 až 55).

56 V rámci takových systém? je totiž situace akcioná??-rezident? ?lenského státu, kte?í obdrží dividendy od spole?nosti, která je usazena v témže stát?, srovnatelná se situací akcioná??-rezident? uvedeného státu, kte?í obdrží dividendy od spole?nosti usazené v jiném ?lenském stát?, jelikož jak dividendy vnitrostátního p?vodu, tak dividendy zahraničního p?vodu mohou být p?edm?tem jednak ?et?zového zdan?ní v p?ípad? akcioná??-spole?ností, a jednak ekonomického dvojího zdan?ní v p?ípad? koncových akcioná?? (viz v tomto smyslu výše uvedené rozsudky Lenz, body 31 a 32, jakož i Manninen, body 35 a 36).

57 A?koli však situace t?chto akcioná?? musí být považována za srovnatelnou, pokud jde o to, že se na n? použijí da?ové právní p?edpisy ?lenského státu, jehož jsou rezidenty, tak tomu nezbytn? není v p?ípad?, pokud jde o použití da?ových právních p?edpis? ?lenského státu, jehož rezidentem je rozdílující spole?nost, situací, ve kterých se nacházejí akcioná?i-p?íjemci, kte?í jsou rezidenty tohoto ?lenského státu a akcioná?i-p?íjemci, kte?í jsou rezidenty jiného ?lenského státu.

58 Pokud totiž rozdílující spole?nost a akcioná?-p?íjemce nejsou rezidenty téhož ?lenského státu, ?lenský stát, jehož rezidentem je rozdílující spole?nost, tedy ?lenský stát, ze kterého zisky pocházejí, se nenachází ve stejném postavení, pokud jde o zamezení nebo omezení ?et?zového zdan?ní a ekonomického dvojího zdan?ní, jako ?lenský stát, jehož rezidentem je akcioná?-p?íjemce.

59 V tomto ohledu je namístě mít jednak za to, že vyžadovat od státu, jehož rezidentem je rozdílná společnost, aby zajistil, že zisky rozdílné akcionáři-nerezidentu nepodléhají opětovnému zdanění nebo ekonomickému dvojímu zdanění, buď tím, že u rozdílné společnosti osvobodí tyto zisky od daně, nebo tím, že poskytne uvedenému akcionáři daňové zvýhodnění odpovídající dani zaplacené z uvedených zisků rozdílné společností, by ve skutečnosti znamenalo, že se tento stát musí vzdát svého práva na zdanění příjmu vytvořeného hospodářskou činností vykonávanou na jeho území.

60 Kromě toho, pokud jde o mechanismus směřující k zamezení nebo k omezení ekonomického dvojího zdanění příznivým daňovým zvýhodněním koncovému akcionáři, je třeba uvést, že nejlepší předpoklady pro posouzení osobní daňové schopnosti uvedeného akcionáře má obvykle členský stát, jehož rezidentem je tento koncový akcionář (viz v tomto smyslu výše uvedené rozsudky Schumacker, body 32 a 33, jakož i D., bod 27). Stejně tak pro podíly, na něž se vztahuje směrnice 90/435, čl. 4 odst. 1 této směrnice ukládá členskému státu mateřské společnosti, která obdrží zisky rozdělené dceřinou společností-rezidentem jiného členského státu, a nikoli tomuto poslední uvedenému státu, aby se vyhnul opětovnému zdanění buď tím, že upustí od zdanění těchto zisků, nebo tím, že je zdaní, přičemž umožní mateřské společnosti odejít od daně příslušnou část daně splatné dceřinou společností, která se vztahuje k těmto ziskům, popřípadě daň sraženou státem, jehož daňovým rezidentem je dceřiná společnost.

61 Pokud jde o vnitrostátní právní předpisy, které jsou předmětem povodního řízení, je třeba zdůraznit, že jestliže společnost-rezident Spojeného království vyplácí dividendy společnosti-příjemci, dividendy obdržené společností-rezidentem ani dividendy obdržené společností-nerezidentem nepodléhají ve Spojeném království dani.

62 Z tohoto hlediska tedy neexistuje rozdílné zacházení.

63 Existuje však rozdíl mezi společnostmi-příjemci, které jsou rezidenty, a společnostmi-příjemci, které rezidenty nejsou, pokud jde o možnost těchto společností-příjemců, aby provedly rozdělení dividend svým koncovým akcionářům v legálním rámci, který tyto koncové akcionáře opravňuje ke slevě na dani odpovídající části korporátní daně zaplacené společností, ve které vznikly rozdílné zisky. Je nesporné, že uvedená možnost je vyhrazena společnostem-rezidentům.

64 Přitom právo z důvodu svého postavení státu, jehož rezidentem je akcionář, poskytuje tento stát, pokud společnost-rezident rozděluje dividendy svým koncovým akcionářům-rezidentům, těmto koncovým akcionářům slevu na dani odpovídající části zálohy na korporátní daň zaplacené společností, ve které vznikly rozdílné zisky, při rozdělování uvedených dividend.

65 Pokud jde o použití mechanismu směřujícího k zamezení nebo omezení opětovného zdanění nebo ekonomického dvojího zdanění, postavení členského státu, jehož rezidenty jsou jak rozdílná společnost, tak koncoví akcionáři, tak není srovnatelné s postavením členského státu, jehož rezidentem je společnost, která rozděluje dividendy společnosti-nerezidentu, která je dále sama vyplácí svým koncovým akcionářům v tom smyslu, že tento poslední uvedený stát jedná v zásadě pouze jako stát, ze kterého pocházejí rozdílné zisky.

66 Pouze tehdy, když v posledním uvedeném případě společnost-rezident některého členského státu vyplácí dividendy společnosti-rezidentu jiného členského státu a když akcionáři této poslední uvedené společnosti jsou rezidenty tohoto první uvedeného státu, přísluší tomuto státu jakožto státu, jehož rezidenty jsou uvedení akcionáři, v souladu se zásadou uvedenou ve výše uvedených rozsudcích Lenz a Manninen, která byla připomenuta v bodě 55 tohoto rozsudku, aby

dbal na to, aby dividendy obdržené tímto akcionáři od společnosti-nerezidenta podléhaly daňovému zacházení rovnocennému daňovému zacházení, které je vyhrazeno dividendám obdrženým akcionářem-rezydentem od společnosti-rezidenta.

67 Jak vyplývá z bodu 30 tohoto rozsudku, povinnost, která v takovém případě přísluší členskému státu, který jedná jako stát, jehož rezidentem je koncový akcionář, není předmětem otázek položených předkládajícím soudem.

68 Jakmile však členský stát jednostranně nebo prostřednictvím dohod podrobí dani z příjmu nejen akcionáře-rezidenty, ale rovněž akcionáře-nerezidenty, pokud jde o dividendy, které obdrží od společnosti-rezidenta, situace uvedených akcionářů-nerezidentů se přibližuje situaci akcionářů-rezidentů.

69 Pokud jde o vnitrostátní opatření, která jsou předmětem věci v původním řízení, je tomu tak, jak bylo uvedeno v bodě 15 tohoto rozsudku, jestliže SDZ uzavřená Spojeným královstvím stanoví, že společnost-akcionář, která je rezidentem jiného smluvního členského státu, má nárok na plnou nebo částečnou slevu na dani, pokud jde o dividendy, které obdrží od společnosti-rezidenta Spojeného království.

70 Pokud přitom členský stát, jehož rezidentem je společnost, ve které vznikly zisky, které mají být rozděleny, rozhodne o tom, že vykoná svou daňovou pravomoc nejen ohledně zisků vzniklých v tomto státě, ale rovněž ohledně příjmu pocházejícího z uvedeného státu obdrženého společností-příjemci, které nejsou rezidenty, je tím, co vyvolává nebezpečí četřezvého zdanění, nezávisle na jakémkoli zdanění v jiném členském státě, samotný výkon daňové pravomoci tímž státem. V podobném případě pro to, aby společnost-příjemci, které nejsou rezidenty, nebyly vystaveny omezení svobody usazování, které je v zásadě zakázáno článkem 43 ES, musí stát, jehož rezidentem je rozdělující společnost, dbát na to, aby s ohledem na mechanismus upravený jeho vnitrostátním právem za účelem zamezení nebo omezení četřezvého zdanění společností-akcionářů, které nejsou rezidenty, podléhaly zacházení rovnocennému zacházení se společnostmi-akcionářů, které jsou rezidenty.

71 Vnitrostátnímu soudu přísluší, aby v každém případě určil, zda byla tato povinnost splněna, přičemž případně zohlední ustanovení SDZ, kterou uvedený členský stát uzavřel se státem, jehož rezidentem je společnost-akcionář (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 19. ledna 2006, Bouanich, C-265/04, Sb. rozh. s. I-923, body 51 až 55).

72 Z předcházejícího vyplývá, že právní předpisy členského státu, které v rámci rozdělování dividend společností-rezydentem v případě neexistence SDZ poskytují slevu na dani odpovídající části zálohy na korporátní daň zaplacené společností, ve které vznikly rozdělované zisky, pouze společnostem-příjemcům, které jsou rezidenty, přičemž přiznání této slevy na dani vyhrazuje pouze koncovým akcionářům-rezydentům, nepředstavují diskriminaci zakázanou článkem 43 ES.

73 Jelikož se úvahy uvedené v předcházejících bodech použijí stejným způsobem na společnost-akcionáře, které nejsou rezidenty a které obdržely dividendy na základě podílu, který jim nepřiznává určitý vliv na rozhodování rozdělující společnosti-rezidenta a neumožňuje jim uplatnit její činnost, takové právní předpisy neomezují ani volný pohyb kapitálu ve smyslu článku 56 ES.

74 Je tedy namístě na první otázku, písm. a), odpovědět tak, že články 43 ES a 56 ES nebrání tomu, aby členský stát při rozdělování dividend společností-rezydentem uvedeného státu poskytoval společnostem-příjemcům uvedených dividend, které jsou rovněž rezidenty tohoto státu, slevu na dani odpovídající části daně zaplacené rozdělující společností z rozdělovaných zisků, ale slevu na dani neposkytoval společnostem-příjemcům, které jsou rezidenty jiného

ženského státu a které, pokud jde o tyto dividendy, nepodléhají dani v tomto prvním uvedeném státě.

K první otázce, písm. b) až d)

75 Podstatou první otázky, písm. b) až d) předkládacího soudu je, zda články 43 ES a 56 ES brání tomu, aby ženský stát použil SDZ uzavřené s jinými ženskými státy, na základě nichž při rozdělování dividend společností-rezidentem nemají společní-příjemci, které jsou rezidenty některých ženských států, nárok na slevu na dani, zatímco společně-příjemcem, které jsou rezidenty některých jiných ženských států, se poskytuje řádná sleva na dani.

76 V tomto rámci se rovněž táže, zda je možné, aby ženský stát použil ustanovení SDZ nazvané „omezení zvýhodnění“, na základě něž neposkytne slevu na dani společností-rezidentu jiného smluvního ženského státu, pokud je tato společnost ovládána společností-rezidentem tohoto státu, se kterým prvním uvedeným ženský stát uzavřel SDZ, která při rozdělování dividend neupravuje slevu na dani pro společně-příjemce, která je rezidentem tohoto státu, a zda v tomto ohledu záleží na tom, zda je společně-příjemce, která není rezidentem, ovládána společností-rezidentem některého ženského státu nebo této země.

77 Z důvodů uvedených v bodech 37 až 40 tohoto rozsudku je třeba prozkoumat vnitrostátní opatření, která jsou předmětem předběžného řízení, jak z hlediska svobody usazování, tak z hlediska volného pohybu kapitálu.

78 Podle žalobky v předběžném řízení je v rozporu s volným pohybem, aby ženský stát přiznal daňové zvýhodnění státním příslušníkům některého ženského státu, přičemž jej odmítne přiznat státním příslušníkům jiného ženského státu. Žalobkyně s odkazem na bod 26 výše uvedeného rozsudku Komise v. Francie tvrdí, že přiznání takového zvýhodnění nemůže záviset na existenci vzájemných zvýhodnění poskytnutých druhým smluvním ženským státem.

79 Žalobkyně v předběžném řízení zdrazují, že uplatnění zvýhodnění přiznaných SDZ uzavřenou s určitým ženským státem na fyzické nebo právnické osoby, na něž se vztahuje jiná SDZ, by nenarušilo systém dvoustranných daňových smluv. Je totiž třeba rozlišovat jednak mezi právem ženských států rozdělovat jejich daňovou pravomoc za účelem zabránění dvojímu zdanění téhož příjmu v několika ženských státech, a jednak výkonem takto rozdělené daňové pravomoci ženskými státy. Zatímco by rozdílné zacházení bylo odvoditelné, kdyby vycházelo z odlišností mezi daňovými smlouvami, pokud jde o rozdělení daňové pravomoci, zejména pro to, aby poukázalo na odlišnosti mezi daňovými systémy dotyčných ženských států, ženský stát proto, aby zabránil nebo omezil ekonomické dvojí zdanění, nemůže vykonávat svou pravomoc selektivně a svévolně.

80 Naproti tomu vláda Spojeného království, jakož i německá a francouzská vláda, Irsko, italská a nizozemská vláda a Komise zpochybují tvrzení, podle něhož ženský stát může rezidentu jiného ženského státu poskytnout ochranu proti ekonomickému dvojímu zdanění pouze tehdy, když poskytne tutéž ochranu rezidentům všech ženských států. Pokud by toto tvrzení bylo přijato, byly by tím narušeny rovnováha a vzájemnost, které jsou základem existujících SDZ, daňoví poplatníci by mohli snadněji obcházet ustanovení SDZ, jejichž cílem je bojovat proti daňovému úniku, a byla by tím narušena právní jistota daňových poplatníků.

81 V tomto ohledu je třeba připomenout, že při neexistenci sjednocujících nebo harmonizačních opatření Společenství směřujících k zamezení dvojího zdanění v pravomoci ženských států zůstává stanovit kritéria zdanění příjmu za účelem zamezení, případně prostřednictvím dohody, dvojího zdanění. V této souvislosti mají ženské státy volnost upravit v rámci dvoustranných smluv hraniční úroveň rozdělení daňové pravomoci (viz výše

uvedené rozsudky Gilly, body 24 a 30; Saint-Gobain ZN, bod 57; D., bod 52, a Bouanich, bod 49).

82 Žalobkyně v p?vodním ?ízení poukazují na rozdílné zacházení se společnostmi, které nejsou rezidenty Spojeného království, v d?sledku toho, že SDZ uzav?ené tímto ?lenským státem s n?kterými jinými ?lenskými státy upravují slevu na dani pro společnosti-rezidenty uvedených ?lenských stát?, zatímco SDZ uzav?ené Spojeným královstvím s jinými ?lenskými státy ji neupravují.

83 Za ú?elem ur?ení, zda je takové rozdílné zacházení diskrimina?ní, je třeba zjistit, zda se s ohledem na dot?ená opat?ení doty?né společnosti-nerezidenti nacházejí v objektivn? srovnatelné situaci.

84 Jak Soudní dv?r p?ipomn?l v bod? 54 svého výše uvedeného rozsudku D., p?sobnost dvoustranné da?ové smlouvy je omezena na fyzické nebo právnické osoby v ní zmín?né.

85 Za ú?elem zabrán?ní tomu, aby rozd?lované zisky byly zdan?ny zároveň ?lenským státem, jehož rezidentem je rozd?lující společnost, a ?lenským státem, jehož rezidentem je společnost-p?íjemce, každá z SDZ uzav?ených Spojeným královstvím upravuje rozd?lení da?ové pravomoci mezi tímto ?lenským státem a jiným smluvním státem. Zatímco n?které z t?chto SDZ nestanoví, že dividendy, které společnost-p?íjemce, která není rezidentem, obdrží od společnosti-rezidenta tohoto ?lenského státu, podléhají dani ve Spojeném království, jiné SDZ takové podléhání dani stanoví. Práv? v tomto posledn? uvedeném p?ípad? SDZ upravují, každá podle vlastních podmínek, p?iznání slevy na dani společnosti-p?íjemci, která není rezidentem.

86 Jak poznamenává vláda Spojeného království, podporovaná v tomto ohledu většinou ostatních vlád, které Soudnímu dvoru p?edložily vyjád?ení, podmínky, za kterých tyto SDZ upravují slevu na dani pro společnosti-nerezidenty, které obdrží dividendy od společnosti-rezidenta, se liší v závislosti nejen na specifi?nosti doty?ných vnitrostátních da?ových režim?, ale rovn?ž na období, ve kterém byly SDZ sjednávány, a na rozsahu otázek, ohledn? nichž doty?né ?lenské státy dosp?ly k dohod?.

87 Situace, ve kterých Spojené království poskytuje slevu na dani společnostem-rezident?m jiného smluvního státu, které obdrží dividendy od společnosti-rezidenta Spojeného království, jsou ty, v nichž si Spojené království rovn?ž vyhradilo právo zdanit tyto společnosti, pokud jde o uvedené dividendy. Da?ová sazba, kterou v podobném p?ípad? Spojené království m?že použít, se liší podle okolností, zejména podle toho, zda SDZ upravuje plnou, či ?áste?nou slevu na dani. Existuje tedy p?ímý vztah mezi nárokem na slevu na dani a da?ovou sazbou, kterou taková SDZ upravuje (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 25. zá?í 2003, Océ Van der Grinten, C?58/01, Recueil, s. I?9809, bod 87).

88 P?iznání slevy na dani společnosti-nerezidentu, která obdrží dividendy od společnosti-rezidenta, které je upraveno v n?kterých SDZ uzav?ených Spojeným královstvím, tak není možné považovat za zvýhodn?ní odd?litelné od zbytku uvedených smluv, nýbrž je jejich nedílnou sou?ástí p?ispívající k jejich celkové vyváženosti (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek D., bod 62).

89 Stejn? je tomu tak, pokud jde o ustanovení SDZ, která podmi?ují p?iznání takové slevy na dani tím, že společnost-nerezident není p?ímo či nep?ímo vlastn?na společností-rezidentem n?kterého ?lenského státu nebo t?etí zem?, se kterou Spojené království uzav?elo SDZ, která slevu na dani neupravuje.

90 I když se totiž taková ustanovení týkají situace společnosti-nerezidenta jednoho ze smluvních ?lenských stát?, použijí se pouze na osoby-rezidenty jednoho z t?chto ?lenských stát?,

a tím, že přispívají k jejich celkové vyváženosti, jsou nedílnou součástí dotyčných SDZ.

91 Skutečnost, že tato vzájemná práva a povinnosti se uplatní pouze na osoby, které jsou rezidenty jednoho ze dvou smluvních členských států, je inherentním důsledkem dvoustranných smluv o zamezení dvojího zdanění. Z toho vyplývá, že pokud jde o zdanění dividend vyplácených společností-rezydentem Spojeného království, nenachází se společnost-rezident členského státu, který uzavřel se Spojeným královstvím SDZ, která neupravuje slevu na dani, ve stejné situaci jako společnost-rezident členského státu, který uzavřel SDZ, která slevu na dani upravuje (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek D., bod 61).

92 Z toho vyplývá, že ustanovení Smlouvy týkající se svobody usazování nebrání tomu, aby se nárok na slevu na dani upravený v SDZ uzavřené členským státem s jiným členským státem pro společnosti-rezidenty tohoto posledně uvedeného státu, které obdrží dividendy od společnosti-rezidenta první uvedeného státu, neuplatnil na společnosti-rezidenty třetího členského státu, se kterým první uvedený stát uzavřel SDZ, která takový nárok neupravuje.

93 Jelikož taková situace neznamena diskriminaci společností-nerezidentů, které obdrží dividendy od společnosti-rezidenta, závěr vycházející z předcházejícího bodu platí rovněž ohledně ustanovení Smlouvy týkajících se volného pohybu kapitálu.

94 S ohledem na předcházející úvahy je třeba na první otázku, písm. b) až d), odpovědět tak, že články 43 ES a 56 ES nebrání tomu, aby členský stát neuplatnil nárok na slevu na dani upravený SDZ uzavřenou s jiným členským státem pro společnosti-rezidenty tohoto posledně uvedeného státu, které obdrží dividendy od společnosti-rezidenta první uvedeného státu, na společnosti-rezidenty třetího členského státu, se kterým uzavřel SDZ, která pro společnosti-rezidenty tohoto třetího státu takový nárok neupravuje.

Ke druhé otázce

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

K nákladům řízení

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

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

1) **Články 43 ES a 56 ES nebrání tomu, aby členský stát při rozdělování dividend společností-rezydentem uvedeného státu poskytoval společnostem-příjemcům uvedených dividend, které jsou rovněž rezidenty tohoto státu, slevu na dani odpovídající části daně zaplacené rozdělovací společností z rozdělovaných zisků, ale slevu na dani neposkytoval společnostem-příjemcům, které jsou rezidenty jiného členského státu a které, pokud jde o tyto dividendy, nepodléhají dani v tomto první uvedeném státě.**

2) Články 43 ES a 56 ES nebrání tomu, aby členský stát neuplatnil nárok na slevu na dani upravený smlouvou o zamezení dvojího zdanění uzavřenou s jiným členským státem pro společností-rezidenty tohoto posledně uvedeného státu, které obdrží dividendy od společností-rezidenta první uvedeného státu, na společností-rezidenty třetího členského státu, se kterým uzavřel smlouvu o zamezení dvojího zdanění, která pro společností-rezidenty tohoto třetího státu takový nárok neupravuje.

Podpisy.

** Jednací jazyk: angličtina.