

Věc C-446/04

Test Claimants in the FII Group Litigation

v.

Commissioners of Inland Revenue

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce
podaná High Court of Justice
(England & Wales), Chancery Division]

„Svoboda usazování – Volný pohyb kapitálu – Směrnice 90/435/EHS – Korporační daň – Rozdělování dividend – Zamezení nebo omezení řetězového zdanění – Osvobození od daně – Dividendy obdržené od společnosti-rezidenta jiného členského státu nebo třetí země – Sleva na dani – Zálaha na korporační daň – Rovné zacházení – Žaloba na vrácení nebo žaloba na náhradu škody“

Stanovisko generálního advokáta L. A. Geelhoeda přednesené dne 6. dubna
2006 I - 11761
Rozsudek Soudního dvora (velkého senátu) ze dne 12. prosince 2006 I - 11814

Shrnutí rozsudku

1. *Volný pohyb osob – Svoboda usazování – Volný pohyb kapitálu – Daňové právní předpisy (Články 43 ES a 56 ES)*

I - 11753

2. *Volný pohyb osob – Svoboda usazování – Volný pohyb kapitálu – Daňové právní předpisy (Články 43 ES a 56 ES)*
3. *Volný pohyb kapitálu – Omezení – Daňové právní předpisy (Článek 56 ES)*
4. *Volný pohyb osob – Svoboda usazování – Volný pohyb kapitálu – Daňové právní předpisy (Články 43 ES a 56 ES)*
5. *Volný pohyb osob – Svoboda usazování – Volný pohyb kapitálu – Daňové právní předpisy (Články 43 ES a 56 ES)*
6. *Volný pohyb osob – Svoboda usazování – Daňové právní předpisy (Článek 43 ES)*
7. *Volný pohyb osob – Svoboda usazování – Volný pohyb kapitálu – Daňové právní předpisy (Články 43 ES a 56 ES)*
8. *Volný pohyb kapitálu – Omezení pohybu kapitálu do nebo ze třetích zemí (Článek 56 ES a čl. 57 odst. 1 ES)*
9. *Právo Společenství – Práva přiznaná jednotlivcům – Porušení členským státem – Povinnost nahradit škodu způsobenou jednotlivcům*
10. *Právo Společenství – Práva přiznaná jednotlivcům – Porušení členským státem – Povinnost nahradit škodu způsobenou jednotlivcům*

1. Články 43 ES a 56 ES musejí být vykládány v tom smyslu, že jestliže v členském státě existuje systém zame-

zující nebo omezující řetězové zdanění nebo ekonomické dvojí zdanění v případě dividend vyplacených reziden-

tům společnostmi-rezidenty, musí stát poskytnout rovnocenné zacházení dividendám vypláceným rezidentům společnostmi-nerezidenty.

(viz bod 72, výrok 1)

daně ukládá daňovým poplatníkům dodatečnou administrativní zátěž, jelikož výše daně skutečně uhrazené ve státě, jehož rezidentem je rozdělovací společnost, musí být prokázána, nemůže být považována za rozdílné zacházení odporující svobodě usazování nebo volnému pohybu kapitálu, neboť zvláštní administrativní zátěž uložená společnostmi-rezidentům, které obdrží dividendy zahraničního původu, je vlastní fungování systému slevy na dani.

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

Pouhá skutečnost, že systém zápočtu v porovnání se systémem osvobození od

(viz body 53, 60, 73, výrok 1)

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

Takové rozdílné zacházení totiž představuje omezení volného pohybu kapitálu v rozsahu, v němž má ten účinek, že

společnosti-rezidenti jsou v dotyčném členském státě odrazovány od investování svých kapitálových prostředků do společností usazených v jiném členském státě. Krom toho má rovněž omezující účinek vzhledem ke společnostem usazeným v jiných členských státech v rozsahu, v němž vytváří pro tyto společnosti překážku pro získávání kapitálu v dotyčném členském státě.

Nezávisle na skutečnosti, že členský stát má v každém případě k dispozici různé možné systémy, aby zamezil nebo omezil řetězové zdanění rozdělovaných zisků, případné obtíže, pokud jde o určení daně skutečně uhrazené v jiném členském státě, nemohou odůvodnit překážku volnému pohybu kapitálu, jako je překážka plynoucí z uvedených právních předpisů.

(viz body 64–65, 70, 74, výrok 1)

4. Články 43 ES a 56 ES brání právním předpisům členského státu, které umožňují společnosti-rezidentu, která obdrží dividendy od jiné společnosti-rezidenta, odečíst z částky, kterou dluží prvně uvedená společnost z titulu zálohy na korporální daň, částku uvedené zálohy na daň zaplacenou touto druhou spo-

lečností, zatímco v případě společnosti-rezidenta, která obdrží dividendy od společnosti-nerezidenta, takový odpočet povolen není, pokud jde o daň odpovídající rozdělovaným ziskům uhrazenou touto posledně uvedenou společností ve státě, jehož je rezidentem.

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

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

Takové rozdílné zacházení nemůže být odůvodněno nezbytností zachovat soudržnost daňového systému platného v dotyčném členském státě z důvodu

přímého vztahu existujícího mezi přiznaným daňovým zvýhodněním, tedy slevou na dani poskytnutou společností-rezidentu, která obdrží dividendy od jiné společnosti-rezidenta, a vyrovnávacím daňovým dluhem, tedy zálohou na korporační daň zaplacenou touto posledně uvedenou společností při tomto rozdělování dividend. Nezbytnost takového přímého vztahu by totiž měla právě vést k poskytnutí stejného daňového zvýhodnění společností, které obdrží dividendy od společností-nerezidentů, jelikož tyto společnosti-nerezidenti rovněž musí ve státě, jehož jsou rezidenty, platit z rozdělovaných zisků korporační daň.

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

(viz body 84, 86, 93, 112, výrok 2)

(viz body 120, 125, 138, výrok 3)

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

Skutečnost, že se společnosti, která obdrží dividendy zahraničního původu

6. Článek 43 ES brání právním předpisům členského státu, které umožňují společnosti-rezidentu, aby převedla na dceřiné společnosti-rezidenty částku zálohy na korporační daň, která nemůže být započtena na korporační daň dlužnou touto první uvedenou společností v rámci daného účetního období nebo předcházejících nebo následujících účetních období tak, aby ji tyto dceřiné společnosti mohly započíst na korporační daň, kterou dluží, ale neumožňují společnosti-rezidentu, aby převedla takovou částku na dceřiné společnosti-nerezidenty v případě, že jsou tyto

dceřiné společnosti-nerezidenti zdaněny v tomto členském státě ze zisků, kterých v něm dosáhly.

(viz bod 139, výrok 3)

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

Ačkoli je pravda, že členský stát musí mít k dispozici určitou lhůtu k tomu, aby mohl při určení částky, která je nakonec dlužná z titulu korporační daně, zohlednit všechny daně, které již zatížily rozdělené zisky, toto nemůže odůvodnit právní předpisy, které neumožňují

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

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

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

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

(viz bod 196, výrok 5)

právnímu řádu každého členského státu, aby určil příslušné soudy a upravil procesní podmínky soudních řízení určených k zajištění ochrany práv, která procesním subjektům vyplývají z práva Společenství, včetně kvalifikace žalob podaných poškozenými před vnitrostátními soudy. Vnitrostátní soudy však musí zaručit, že procesní subjekty mají k dispozici účinný procesní prostředek, který jim umožňuje získat vrácení neoprávněně vybrané daně a částek vyplacených tomuto členskému státu nebo zadržených tímto státem v přímé souvislosti s touto daní.

Pokud jde o jiné škody někomu vzniklé v důsledku porušení práva Společenství přičitatelného členskému státu, musí tento členský stát nahradit škodu způsobenou jednotlivcům za podmínek uvedených v judikatuře Soudního dvora, a sice, že cílem porušené právní normy je přiznání práv jednotlivcům, že porušení je dostatečně závažné a že existuje přímá příčinná souvislost mezi porušením povinnosti, která přísluší členskému státu, a škodou způsobenou poškozeným, aniž by to vyloučilo, že odpovědnost státu může být na základě vnitrostátního práva založena za méně omezujících podmínek.

9. V případě neexistence právní úpravy Společenství přísluší vnitrostátnímu

S výhradou práva na náhradu škody, majícího svůj základ přímo v právu

Společenství, pokud jsou uvedené podmínky zmíněné v judikatuře splněny, musí stát poskytnout náhradu za důsledky způsobené škody v souladu s vnitrostátními právními předpisy upravujícími odpovědnost, přičemž ovšem podmínky náhrady škody stanovené vnitrostátními právními předpisy nesmí být méně příznivé než podmínky platné pro podobné nároky vzniklé na základě vnitrostátního práva a nesmí být upraveny tak, aby v praxi znemožňovaly nebo nadměrně ztěžovaly získání náhrady škody.

(viz body 209, 219–220, výrok 6)

10. Pro určení, zda existuje dostatečně závažné porušení práva Společenství, které by mohlo založit odpovědnost členského státu za škody způsobené jednotlivcům, je namístež zohlednit všechny skutečnosti charakterizující situaci, která je vnitrostátnímu soudu předložena. K těmto skutečnostem patří zejména stupeň jasnosti a přesnosti porušeného pravidla, úmyslná nebo neúmyslná povaha spáchaného protiprávního jednání nebo způsobené škody, omluvitelnost, nebo neomluvitelnost případného nesprávného právního posouzení, okolnost, že postoj zaujatý

orgánem Společenství mohl přispět k přijetí nebo zachování vnitrostátních opatření nebo zvyklostí odporujících právu Společenství.

V každém případě je porušení práva Společenství zjevně závažné, jestliže přetrvávalo i přes vyhlášení rozsudku určujícího vytýkané nesplnění povinnosti, rozsudku v řízení o předběžné otázce nebo i přes ustálenou judikaturu Soudního dvora v dané oblasti, z nichž vyplývá protiprávní povaha dotčeného jednání.

V takové oblasti, jako je oblast přímých daní, musí vnitrostátní soud výše uvedené faktory, zvláště stupeň jasnosti a přesnosti porušených pravidel, jakož i omluvitelnost, či neomluvitelnost případných nesprávných právních posouzení, posuzovat ve světle toho, že důsledky vyplývající z volného pohybu zaručeného Smlouvou vycházejí najevo pouze postupně, zejména na základě zásad vytýčených judikaturou Soudního dvora.

(viz body 204, 213–215, 217)