

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

L. A. GEELHOEDA

přednesené dne 23. února 2006¹

I – Úvod

1. Základní otázka položená v projednávané věci, žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce High Court of Justice (England & Wales) (Chancery Division), se týká slučitelnosti toho, že Spojené království odmítá poskytnout slevu na dani společnostem-nerezidentům Spojeného království, které obdržely dividendy od dceřiných společností-rezidentů, přičemž takovou slevu poskytuje společnostem-rezidentům a společnostem, které jsou rezidenty některých jiných členských států na základě smluv o zamezení dvojího zdanění (dále jen „SDZ“), s článkem 43 ES nebo článkem 56 ES. Jinými slovy, za jakých okolností (existují-li takové okolnosti) mají členské státy povinnost podle článků 43 ES a 56 ES poskytnout slevu na dani příjemcům dividend vyplacených do zahraničí?²

2. Právní rámec projednávané věci je stejný jako v dřívější věci projednávané před Soudním dvorem, Metallgesellschaft a další; jedná se o režim zálohy na korporační daň (Advance Corporation Tax, dále jen „ACT“) platný ve Spojeném království mezi roky 1973 a 1999. I když v uvedené věci byla položena stejná základní otázka, jaká je dotčena v projednávané věci, Soudní dvůr výslovně rozhodl, že není nezbytné se touto otázkou zabývat s ohledem na jeho odpověď na ostatní položené otázky.³

3. Otázka, zda Smlouva ukládá členským státům v postavení Spojeného království povinnost poskytnout slevu na dani pro dividendy vyplácené do zahraničí, nebyla dosud řešena. Jako taková je poslední v řadě otázek – jejichž nejnovější příklad je důležitý rozsudek Marks & Spencer⁴ – v rámci nichž je Soudní dvůr vyzván, aby se zabýval hranicemi použitelnosti ustanovení Smlouvy o volném pohybu v oblasti přímého zdanění právnických osob, jež

1 — Původní jazyk: angličtina.

2 — Opačný případ – poskytování slev na dani příjemcům dividend vyplacených ze zahraničí, který byl předmětem nedávného rozsudku Soudního dvora ze dne 7. září 2004, Manninen (C-319/02, Sb. rozh. s. I-7477) – je předmětem souběžné věci, Test Claimants in the FII Group Litigation (Úř. věst. 2005, C 6, s. 26).

3 — Viz rozsudek ze dne 8. března 2001, Metallgesellschaft a další (C-397/98 a C-410/98, Recueil, s. I-1727, bod 97).

4 — Rozsudek ze dne 13. prosince 2005 (C-446/03, Sb. rozh. s. I-10837).

zůstává převážně v pravomoci členských států. Jedná se o oblast, kde Soudní dvůr s ohledem na stále složitější skutkový a právní rámec a argumenty, jež se pokoušejí nalézt meze rozsahu působnosti Smlouvy, přijal rozsáhlou a dosti složitou judikaturu. Jedná se rovněž o oblast, kde hrají zásadní úlohu předvídatelnost a právní jistota, takže členské státy mohou plánovat své rozpočty a utvářet své systémy zdanění právnických osob na základě relativně spolehlivých odhadů příjmů. Skutečně kvalitní a uspokojivá odpověď na výše uvedenou otázku proto vyžaduje posouzení základního rámce pro rozbor použití pravidel volného pohybu v oblasti přímého zdanění.

úrovních. První zdanění probíhá na úrovni společnosti ve formě korporační daně ze zisků společnosti. Korporační daň na úrovni společnosti je vybírána ve všech členských státech. Druhé zdanění probíhá na úrovni akcionáře buď ve formě daně z příjmů z dividend obdržených tímto akcionářem (metoda používaná ve většině členských států), nebo ve formě srážkové daně srážené danou společností při rozdělení.⁵

II – Právní a hospodářský rámec projednávané věci

A – Přehled rámce zdanění dividend

4. Dříve, než se budu zabývat relevantními ustanoveními dotčeného daňového režimu Spojeného království, je namístě popsat širší rámec zdanění zisků (dividend) rozdělovaných společnostmi v Evropské unii, který tvoří právní a hospodářský základ projednávané věci. Ke zdanění rozdělování zisků společností může v zásadě docházet na dvou

5. Existence těchto dvou možných úrovní zdanění může vést jednak k ekonomickému dvojímu zdanění (dvojí zdanění stejného příjmu u dvou různých poplatníků), a jednak k dvojímu právnímu zdanění (dvojí zdanění stejného příjmu u téhož poplatníka). K ekonomickému dvojímu zdanění dochází v případě, kdy jsou například stejné příjmy zdaněny nejdříve u společnosti z titulu korporační daně, a poté u akcionáře z titulu daně z příjmů. K dvojímu právnímu zdanění dochází například v případě, kdy akcionář

5 — Viz ovšem čl. 5 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) (Zisk rozdělovaný dceřinou společností její mateřské společnosti je osvobozen od srážkové daně, přinejmenším pokud mateřská společnost drží na základním kapitálu dceřiné společnosti podíl nejméně 25 %).

odvádí nejdříve srážkovou daň, a poté daň z příjmů vybíranou ze stejných zisků různými státy.

6. Projednávaná věc se týká legality režimu uplatňovaného ve Spojeném království, jehož hlavním cílem a účinkem je osvobodit akcionáře od ekonomického dvojího zdanění, v rámci práva Společenství.

7. Při rozhodování, zda a jak dosáhnout takového cíle, mohou členské státy zvolit v zásadě čtyři systémy označované jako „klasický systém“, „scheduling system“, „systém osvobození od daně“ a „systém zápočtu“. Státy uplatňující klasický systém zdanění dividend nezamezují ekonomickému dvojímu zdanění: zisky společnosti jsou podrobeny korporační dani a rozdělený zisk je poté znovu zdaněn u akcionáře z titulu daně z příjmů. Naopak cílem „scheduling system“, systému osvobození od daně a systému zápočtu je úplné nebo částečné zamezení ekonomického dvojího zdanění.⁶ Státy uplatňující „scheduling system“ (v různých formách) podrobují zisky společností korporační dani, avšak zdaňují dividendy jako zvláštní kategorii příjmů. Státy, které uplatňují systémy osvobození od daně, osvobozují příjmy z dividend od daně z příjmů. Konečně v rámci systémů zápočtu

je korporační daň vybíraná u společnosti plně nebo částečně započtena na daň z příjmů splatnou z dividend u akcionáře, takže korporační daň slouží jako záloha na (část) této daně z příjmů. Akcionáři tedy obdrží slevu na dani z titulu korporační daně nebo její části v souvislosti se zisky, ze kterých byly dividendy vyplaceny, a tato sleva na dani může být započtena na daň z příjmů dlužnou z těchto dividend.

8. V době rozhodné z hlediska skutkových okolností projednávané věci Spojené království uplatňovalo systém zápočtu daně z dividend.

B – Relevantní právní předpisy Spojeného království

9. Od roku 1965 (kdy byla korporační daň ve Spojeném království zavedena) do roku 1973 Spojené království uplatňovalo klasický systém zdanění dividend, který, jak je popsáno výše, nezamezoval ekonomickému dvojímu zdanění. V roce 1973 Spojené království přešlo na systém částečného zápočtu daně z dividend, jehož cílem bylo

⁶ — Hlavním cílem je zabránit diskriminaci financování společností z vlastního kapitálu v porovnání s dluhovým financováním.

odstranit diskriminaci uplatňovanou v neprospěch rozdělovaných zisků.⁷ Jak popsali Soudní dvůr v rozsudku *Metallgesellschaft* a další, uvedený systém fungoval v zásadě následujícím způsobem.

ACT, označovanou jako „přeplatek“ ACT, bylo možno převádět do předcházejících nebo následujících období za účelem započtení na MCT dlužnou v jiných účetních obdobích.¹⁰ Společnost mohla rovněž převést takový přeplatek ACT na své dceřiné společnosti („vzdát“ se jej ve prospěch takových společností), které jej mohly započíst na svou vlastní dlužnou korporační daň. Zaplacením ACT vznikl za určitých okolností společností a akcionářům-fyzickým osobám, kteří obdrželi dividendy, nárok na slevu na dani.

1. Povinnost platit ACT a započtení

10. Společnosti-rezidenti Spojeného království, které prováděly kvalifikované rozdělení, včetně výplaty dividend svým akcionářům, musely zaplatit ACT vypočtenou z výše nebo hodnoty uskutečněného rozdělení dividend.⁸ Součet rozdělené částky a ACT byl označován jako „platba osvobozená od daně“ („franked payment“).⁹

11. Zaplacenou ACT bylo možné započíst na korporační daň („mainstream corporation tax“) ze zisků za relevantní účetní období, a to až do určité výše. Nezapočtenou část

2. Slevy na dani: akcionáři-právnícké osoby

12. V případě, že akcionář-právnícká osoba usazený ve Spojeném království obdržel výplatu dividend od své dceřiné společnosti, třebaže taková společnost v zásadě podléhala korporační dani, toto rozdělení dividend obdržené od jiné společnosti-rezidenta Spojeného království nepodléhalo dani.¹¹ Společnost měla dále nárok na slevu na dani ve výši ACT zaplacené dceřinou společností.¹² Tyto dividendy a sleva na dani tvořily dohromady „investiční příjem osvobozený

7 — Viz „Reform of Corporation Tax“ (reforma korporační daně), úřední dokument předložený parlamentu Spojeného království při zavedení systému částečného zápočtu (Cmnd. 4955), body 1 a 5.

8 — Článek 14 odst. 1 zákona roku 1988 o daních z příjmů a o korporační dani (Income and Corporation Taxes Act 1988, dále jen „ICTA“), ve znění platném v rozhodné době.

9 — Článek 238 odst. 1 ICTA.

10 — Článek 239 ICTA.

11 — Článek 208 ICTA.

12 — Článek 231 odst. 1 ICTA.

od daně“ („franked investment income“).¹³ Společnost-rezident Spojeného království byla povinna zaplatit ACT pouze z částky, o kterou byly její platby osvobozené od daně vyšší než její investiční příjem osvobozený od daně. To znamenalo, že ACT byla placena pouze z dividend rozdělovaných prostřednictvím členů skupin společností, již byli rezidenty Spojeného království. Takové skupiny společností také mohly využít zvláštních ustanovení, která umožňovala zprostit se povinnosti zaplatit ACT z některých výplat dividend v rámci skupiny na základě společného zdanění dvou společností.¹⁴ Tato ustanovení byla předmětem rozsudku Soudního dvora Metallgesellschaft a další¹⁵.

13. Pokud jde o akcionáře-právnícké osoby, které nejsou rezidenty Spojeného království, takové společnosti sice nepodléhaly korporální dani Spojeného království, ale jejich příjmy vnitrostátního původu v zásadě podléhaly dani z příjmů Spojeného království.¹⁶ Společnost-nerezident, která obdržela dividendy od společnosti-rezidenta, pro něž nemohla uplatnit nárok na slevu na dani, však ve skutečnosti nepodléhala při rozdělení žádné dani z příjmů Spojeného království.¹⁷ Vzhledem k tomu, že podle právních před-

pisů Spojeného království neměla společnost-nerezident nárok na slevu na dani¹⁸ (pokud neexistovala SDZ, která by stanovila jinak), taková společnost nepodléhala dani z příjmů.

3. Slevy na dani: akcionáři-fyzické osoby

14. Pokud jde o akcionáře-fyzické osoby, takovým fyzickým osobám-rezidentům Spojeného království a některým právníckým osobám, jako jsou penzijní fondy, vznikl při obdržení dividend od společnosti-rezidenta Spojeného království nárok na slevu na dani ve výši či hodnotě dividendy odpovídající částce zaplacené z titulu ACT.¹⁹ Slevu na dani bylo možno započíst na jejich dlužnou daň z příjmů z takové dividendy nebo jim mohla být vyplacena v hotovosti, pokud sleva na dani převyšovala zdanění těchto osob.²⁰ Akcionáři-fyzické osoby, kteří nebyli rezidenty Spojeného království, ve skutečnosti ve Spojeném království nepodléhali dani z příjmů.²¹

13 — Článek 238 odst. 1 ICTA.

14 — Článek 247 ICTA.

15 — Uvedený v poznámce 3.

16 — Článek 20 ICTA.

17 — Podle čl. 233 odst. 1 ICTA společnost-nerezident, která obdržela dividendu od společnosti-rezidenta Spojeného království, pro níž nemohla uplatnit nárok na slevu na dani, nepodléhala při rozdělení snížené sazbě daně z příjmů Spojeného království, která byla jedinou sazbou pro vyměření takové daně. Podle čl. 231 odst. 1 ICTA neměla společnost-nerezident nárok na slevu na dani, což znamená, že neměla-li nárok na slevu na dani ani podle SDZ, taková společnost nepodléhala snížené sazbě daně z příjmů Spojeného království (jediná sazba pro vyměření takové daně).

18 — Článek 231 odst. 1 ICTA.

19 — Článek 231 odst. 1 ICTA.

20 — Článek 231 odst. 1 a 3 ICTA.

21 — Akcionáři-fyzické osoby, kteří nebyli rezidenty Spojeného království, neměli nárok na slevu na dani, pokud nestanovila SDZ uzavřená mezi Spojeným královstvím a dotčeným státem jinak. U fyzické osoby-nerezidenta, která neměla nárok na slevu na dani, se však mělo za to, že zaplatila při rozdělení daně z příjmů Spojeného království se „sníženou sazbou“ (čl. 233 odst. 1 ICTA). V důsledku toho, pokud dotčená fyzická osoba neměla nárok na slevu na dani podle SDZ, nebyla povinna hradit žádnou čistou platbu daně z příjmů Spojeného království.

4. Situace podle smluv o zamezení dvojího zdanění

podléhali rovněž dani z příjmů Spojeného království, avšak se sníženou sazbou stanovenou ve smlouvě.

15. Některé SDZ uzavřené mezi Spojeným královstvím a jinými státy přiznávaly fyzickým osobám-nerezidentům a společnostem-nerezidentům v rozhodné době nárok na slevu na dani za podmínky, jež se lišily podle jednotlivých SDZ.

16. Například SDZ mezi Spojeným královstvím a Nizozemskem přiznávala akcionáři-právníce osobě usazenému v Nizozemsku nárok na částečnou slevu na dani s ohledem na dividendy, které tento akcionář obdržel od dceřiné společnosti usazené ve Spojeném království, pokud takový akcionář buď sám, nebo společně s jednou nebo více přidruženými společnostmi přímo nebo nepřímo vlastnil alespoň 10 % hlasovacích práv v takové společnosti Spojeného království.²² V takovém případě podléhala dividendy snížené sazbě daně z příjmů Spojeného království. Pokud jde o fyzické osoby-rezidenty Nizozemska nebo „portfoliové“ investory-právníce osoby definované uvedenou SDZ jako osoby, které přímo nebo nepřímo vlastní méně než 10 % hlasovacích práv, měli tito investoři nárok na plnou slevu na dani s ohledem na dividendy pocházející ze Spojeného království.²³ Tito investoři

17. Naproti tomu, například, SDZ mezi Spojeným královstvím a Francií přiznávala nárok na slevu na dani pouze tehdy, pokud příjemce dividendy vlastnil méně než 10 % hlasovacích práv v příslušné dceřiné společnosti. Jiné SDZ, jako například smlouva uzavřená mezi Spojeným královstvím a Spolkovou republikou Německo, nepřiznávaly žádný nárok na slevu na dani.

18. Některé SDZ, jako smlouva uzavřená mezi Spojeným královstvím a Nizozemskem²⁴, navíc obsahovaly ustanovení nazvané „omezení zvýhodnění“, na jehož základě nárok na slevu na dani (který by jinak existoval) nevznikl tehdy, pokud akcionář-nerezident byl sám vlastněn společností-rezidentem státu, se kterým Spojené království uzavřelo SDZ, která nepřiznávala slevu na dani společnostem, které obdržely dividendy pocházející ze Spojeného království. Tak například čl. 10 odst. 3 písm. d) bod

22 — Článek 10 odst. 3 písm. c) smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi Spojeným královstvím a Nizozemskem.

23 — Článek 10 odst. 3 písm. b) smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi Spojeným královstvím a Nizozemskem.

24 — Článek 10 odst. 3 písm. d) smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi Spojeným královstvím a Nizozemskem.

i) SDZ mezi Spojeným královstvím a Nizozemskem, ve znění rozhodném pro projednávanou věc, stanovil:

C – Relevantní sekundární právo Společenství

„sleva na dani se neposkytne, pokud je příjemcem dividend společnost, jejíž akcie nejsou kótovány na nizozemské burze cenných papírů [...], ledaže by taková společnost prokázala, že není ovládána osobou nebo dvěma či více přidruženými či propojenými osobami, z nichž by kterákoli neměla nárok na slevu na dani, pokud by byla příjemcem dividend.“

20. Základním sekundárním právním předpisem Společenství relevantním v projednávané věci je směrnice o mateřských a dceřiných společnostech, která stanoví rámcovou daňovou úpravu vztahů mezi mateřskými společnostmi a dceřinými společnostmi z různých členských států za účelem usnadnění seskupování společností.²⁶ Článek 5 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech stanoví, že zisk rozdělovaný dceřinou společností její mateřské společnosti je osvobozen od srážkové daně, pokud mateřská společnost drží na základním kapitálu dceřiné společnosti podíl nejméně 25 %. Článek 7 ovšem stanoví:

5. Změny z roku 1999

„1. Výrazem ‚srážková daň‘ použitým v této směrnici se nerozumí záloha ani předběžná platba na korporační daň v členském státě dceřiné společnosti, která se uskutečňuje v souvislosti s rozdělováním jejích zisků mateřské společnosti.“

19. Pokud jde o dividendy vyplacené dne 6. dubna 1999 nebo později, systém ACT byl zrušen, a společnosti tedy nebyly nadále povinny platit nebo prokazovat platbu ACT z kvalifikovaných rozdělení.²⁵

2. Tato směrnice se nedotýká použití vnitrostátních předpisů nebo smluvních ustanovení, jejichž účelem je zamezit nebo omezit ekonomické dvojí zdanění dividend, zejména ustanovení týkajících se daňových zápočtů [slev na dani] pro příjemce dividend.“

²⁵ — Pro společnosti, které převedly dlužnou ACT do dalšího období, byl zaveden režim „stinové“ ACT, který společnostem umožňoval přístup k jejich přeplatku ACT.

²⁶ — Viz poznámka 5.

III – Skutkový základ sporu a předběžné otázky

21. „Group litigation“ týkající se ACT je tvořen žalobami na náhradu škody nebo na vrácení daně podanými několika společnostmi u High Court of Justice (England & Wales) po vydání výše uvedeného rozsudku Metallgesellschaft a další, ve kterém Soudní dvůr rozhodl, že článek 43 ES brání daňovým právním předpisům členského státu (v tomto případě Spojeného království), které umožňují dceřině společnosti-rezidentu takového členského státu rozdělit dividendy, aniž by byla povinna zaplatit ACT, pokud je její mateřská společnost rovněž rezidentem stejného členského státu („skupinové zdanění příjmů“), nikoli však v případě, že je její mateřská společnost rezidentem jiného členského státu.

22. Spor týkající se ACT zahrnuje čtyři různé skupiny a je vymezen usnesením o skupinovém sporu, které stanoví společné aspekty předmětných žalob, o kterých je třeba rozhodnout. Projednávaná věc se týká skupiny IV skupinového sporu týkajícího se ACT, do níž patřilo v době vydání předkládacího rozhodnutí 28 skupin společností. Pod dohledem předkládajícího soudu účastníci zvolili pět „vzorových“ věcí, jež mají být posouzeny v této skupině skupinového sporu a z nichž čtyři jsou relevantní z hlediska žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce v projednávané věci. Uvedené vzorové věci se týkají: 1) dividend vyplacených společností Pirelli UK PLC, usazenou ve Spojeném království, společností Pirelli & C SpA, usazené v Itálii, mezi lednem 1974 a květnem 1989; po celé toto období Pirelli

SpA vlastnila nejméně 10 % akcií vydaných Pirelli UK PLC; 2) dividend vyplacených společností Essilor Ltd., usazenou ve Spojeném království, společnosti Essilor International SA, usazené ve Francii, mezi zářím 1979 a prosincem 1998; v rozhodné době byla Essilor Limited 100% dceřinou společností Essilor International SA; 3) dividend vyplacených společností BMW (GB) Limited, usazenou ve Spojeném království, společností BMW Holding BV, usazené v Nizozemsku, mezi roky 1993 a 1994; BMW (GB) Limited byla v rozhodné době 100% dceřinou společností BMW Holding BV, která byla dále přímou 100% dceřinou společností německé společnosti BMW AG; BMW Holding BV nevlastnila v rozhodné době žádné akcie kótované na nizozemské burze cenných papírů; a 4) dividend vyplacených mezi roky 1995 a 1998 společností Sony United Kingdom Limited, usazenou ve Spojeném království, společnosti Sony Europe Holdings BV, usazené v Nizozemsku, již byla Sony United Kingdom Limited 100% dceřinou společností. Vlastníkem Sony Europe Holdings BV byla společnost se sídlem v Japonsku.

23. Po jednání konaném dne 9. června 2004 a se souhlasem žalobkyň v původním řízení a Commissioners of Inland Revenue se High Court of Justice (England & Wales) (Chancery Division) rozhodl přerušit řízení

a položit Soudnímu dvoru následující před-
běžné otázky podle článku 234 ES:

„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 spo-
lečnostmi-rezidenty členského
státu A („dotčené dividendy“)
akcionářům-fyzickým osobám-
rezidentům členského státu
A přiznávají nárok na plnou
slevu na dani;

ii) tento členský stát používal usta-
novení smluv o zamezení dvo-
jího zdanění uzavřených s jinými
členskými státy a se třetími
zeměmi, které přiznává nárok
na plnou slevu na dani (menší
daň, jak je stanoveno těmito
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 krá-
lovství) mateřské společnosti-
rezidentu členského státu B
(Spolková republika Německo)
na základě vnitrostátních usta-
novení ani na základě ustanovení
smlouvy o zamezení dvojího
zdanění uzavřené mezi těmito
dvěma státy?

b) členský stát A (Spojené království)
používal ustanovení příslušné
smlouvy o zamezení dvojího zda-
nění, 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 mateř-
ské společnosti-rezidentu členského
státu B (Spolková republika
Německo), když smlouva
o zamezení dvojího zdanění uza-
vřená 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:

ovládána nikoli společností-rezidentem členského státu B, ale společností-rezidentem některé třetí země?

- i) společností-rezidentům členského státu C ovládaným rezidenty členského státu C;
 - ii) společností-rezidentům 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 částečnou slevu na dani, pokud jde o dotčené dividendy;
 - iii) společností-rezidentům 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
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) částečnou slevu na dani nebo částku, která jí odpovídá, nebo
 - iii) plnou nebo částečnou 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 dotyčné osobě založilo nárok na slevu na dani,

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, ohledně náhrady škody, nebo

— bez takové daně vypočítané na některém jiném základě?

iii) nárokem na znovuzískání bezdůvodně odepraného zvýhodnění, a v takovém případě:

b) Komu by taková platba měla být uskutečněna:

i) dotčené mateřské společnosti členského státu B nebo členského státu C, nebo

— je takový nárok důsledkem nebo vedlejší vlastností práv přiznaných články 43 ES nebo 56 ES, nebo

ii) dotčené dceřiné společnosti členského státu A?

— je třeba splnit podmínky uvedené v rozsudku ze dne 5. března 1996, *Brasserie du Pêcheur a Factortame*, C-46/93 a C-48/93, ohledně náhrady škody, nebo

c) Je nárok na takovou platbu:

— je třeba splnit jiné podmínky?

i) nárokem na vrácení neoprávněně vybraných částek, takže je toto vrácení důsledkem nebo vedlejší vlastností práva přiznaného články 43 ES nebo 56 ES, nebo

d) Vyžaduje druhá otázka, písm. c), uvedená výše, odlišnou odpověď podle toho, zda v rámci vnitrostát-

ního práva státu A jsou žaloby podány jako žaloby na vrácení, nebo jsou podány nebo musejí být podány jako žaloby na náhradu škody?

žné porušení ve smyslu rozsudku ze dne 5. března 1996, *Brasserie du Pêcheur a Factortame*, C-46/93 a C-48/93, zvláště ohledně otázky, zda při současném stavu judikatury týkající se výkladu relevantních ustanovení práva Společenství bylo toto porušení omluvitelné?“

- 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 ze dne 8. března 2001, *Metallgesellschaft a další*, C-397/98 a C-410/98, dotčené dceřiné společnosti-rezidentu členského státu A mohla být vrácena záloha nebo mohla v zásadě mít nárok na vrácení zálohy na korporační daň nebo na vrácení v souvislosti s touto daní, pokud jde o dividendu vyplacenou dotýčné mateřské společnosti členského státu B nebo členského státu C?

24. V souladu s čl. 103 odst. 4 jednacího řádu bylo písemné vyjádření předloženo žalobkyněmi v původním řízení, vládou Spojeného království, Commissioners of Inland Revenue, Irskem a Komisí, jakož i finskou, německou, nizozemskou a italskou vládou. Na jednání konaném dne 22. listopadu 2005 byla vyslechnuta ústní vyjádření žalobkyň v původním řízení, vlády Spojeného království a Commissioners of Inland Revenue, Komise, Irsko a německé, francouzské a nizozemské vlády.

IV – Rozbor

- 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 přihlédnout, jestliže má určit, zda je dáno dostatečně záva-

A – K první otázce, písm. a)

25. Podstatou první otázky písm. a) vnitrostátního soudu je, zda v případě, že takový

stát, jako je Spojené království, přiznává plnou slevu na dani, pokud jde o dividendy vyplácené společnostmi-rezidenty Spojeného království akcionářům-fyzickým osobám usazeným ve Spojeném království a, pokud tak stanoví SDZ a s ohledem na daň upravenou takovou SDZ, ve třetích zemích a jiných členských státech, článek 43 ES nebo článek 56 ES vyžaduje, aby Spojené království přiznalo plnou nebo částečnou slevu na dani, pokud jde o dividendy vyplácené do zahraničí dceřinou společností-rezidentem Spojeného království mateřské společnosti-nerezidentu Spojeného království.

1. Použitelnost článku 43 ES nebo článku 56 ES

26. Vzhledem k tomu, že v první otázce vnitrostátní soud zmínil jak článek 43 ES, tak článek 56 ES, je třeba nejdříve určit, který z uvedených článků se použije v projednávané věci. To je v zásadě důležité ze dvou důvodů. Zaprvé, zatímco se článek 43 ES vztahuje pouze na omezení výkonu svobody usazování mezi členskými státy, článek 56 ES zakazuje rovněž omezení pohybu kapitálu mezi členskými státy a třetími zeměmi. Zadruhé, článek 56 ES má odlišnou časovou působnost než článek 43 ES: článek 56 ES totiž vstoupil v platnost

a nabyl přímé účinnosti dne 1. ledna 1994 a podléhá ustanovení „standstill“ (článek 57 ES), pokud jde o třetí státy (ačkoli zásada volného pohybu kapitálu byla stanovena již směrnicí Rady 88/361/EHS²⁷).

27. Mám za to, že dotčené právní předpisy Spojeného království mohou v zásadě spadat do rozsahu působnosti jak článku 43 ES, tak článku 56 ES, v závislosti na velikosti podílu žalobkyně v původním řízení v relevantní společnosti-rezidentovi Spojeného království. Podle ustálené judikatury Soudního dvora společnost usazená v jednom členském státu, která má podíl na kapitálu společnosti usazené v jiném členském státu, který jí přiznává „určitý vliv na rozhodování společnosti“ a umožňuje jí „určovat její činnost“, uplatňuje své právo usazování.²⁸ V případě společností-nerezidentů Spojeného království, jejichž podíl ve společnostech-rezidentech splňuje toto kritérium, je tedy namístě posuzovat slučitelnost právních předpisů Spojeného království s článkem 43 ES.

28. Ačkoli uplatnění tohoto kritéria přísluší vnitrostátním soudům, a to na základě

27 — Směrnice Rady 88/361/EHS ze dne 24. června 1988, kterou se provádí článek 67 Smlouvy (Úř. věst. 1988, L 178, s. 5; Zvl. vyd. 10/01, s. 10).

28 — Rozsudek ze dne 13. dubna 2000, Baars (C-251/98, Recueil, s. I-2787, bod 22). Ačkoli se uvedená věc týkala podílu státního příslušníka členského státu, a nikoli společnosti, tato zásada se uplatní stejným způsobem na společnosti usazené v tomto členském státě. Viz rovněž čl. 58 odst. 2 ES, který stanoví, že uplatňováním volného pohybu kapitálu „není dotčena použitelnost omezení práva usazování, pokud jsou slučitelná s touto smlouvou“.

rozboru situace, ve které se nachází žalující společnost, z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že některé vzorové věci spadají do této kategorie²⁹. Je třeba uvést, že ačkoli výkon svobody usazování těmito společnostmi musí také nevyhnutelně zahrnovat pohyb kapitálu do Spojeného království nezbytný k založení dceřiné společnosti, jedná se o čistě nepřímý důsledek výkonu svobody usazování. V této souvislosti odkazují na stanovisko generálního advokáta Albera k věci Baars, kde uvedl, že „pokud je právo usazování přímo omezeno tak, že výsledná překážka usazování vede nepřímo k omezení kapitálových toků mezi členskými státy, použijí se pouze předpisy o právu usazování“.³⁰ Pro takové společnosti se tedy přednostně použije článek 43 ES.

29. Pokud jde o společnosti-nerezidenty Spojeného království, jejichž podíl ve společnosti-rezidentovi jim nepřiznává „určitý vliv“ na činnost takové společnosti nebo jim neumožňuje určovat její činnost, je namísto posuzovat právní předpisy Spojeného království s ohledem na jejich slučitelnost s článkem 56 ES. V této souvislosti je třeba připomenout, že dotčené právní předpisy Spojeného království se zjevně týkají toho, co může být nazváno jako „pohyb

kapitálu“. Smlouva sice neobsahuje definici tohoto pojmu, Soudní dvůr ovšem rozhodl, že ačkoli obdržení dividend samo o sobě nepředstavuje pohyb kapitálu, takové obdržení předpokládá účast v novém nebo stávajícím podniku, což pohybem kapitálu je.³¹

30. V zásadě tedy, vzhledem k povaze projednávané věci jako skupinové žaloby, kde konkrétní okolnosti a povaha podílu každé z žalobkyň není Soudnímu dvoru známa, je namísto posoudit slučitelnost dotčených právních předpisů Spojeného království jednak s článkem 43 ES, a jednak s článkem 56 ES. V projednávané věci nicméně použití obou článků vede ke stejnému výsledku a nastoluje podobné otázky. Ačkoli se budu dále výslovně zabývat pouze použitelností článku 43 ES, stejné úvahy platí i pro použitelnost článku 56 ES.

2. Slučitelnost s článkem 43 ES

31. Jak je uvedeno výše, v projednávané věci vzniká dosud neřešená otázka, zda na základě výše uvedeného vnitrostátního právního rámce je Spojené království podle

29 — Zejména vzorové věci 2 až 4. Na základě samotného předkládacího rozhodnutí nelze určit, zda jedna ze vzorových věcí – věc Pirelli – splňuje toto kritérium.

30 — Rozsudek uvedený v poznámce 28, bod 26. Viz rovněž mé stanovisko k věci Reisch a další (C-515/99 a C-527/99 až C-540/99, Recueil, s. I-2157, bod 59).

31 — Rozsudek ze dne 6. června 2000, Verkooijen (C-35/98, Recueil, s. I-4071). Viz rovněž rozsudek Manninen, uvedený v poznámce 2, ve kterém tato otázka nebyla výslovně diskutována.

článku 43 ES povinno přiznat slevu na dani, pokud jde o dividendy vyplácené do zahraničí. Mám za to, že na tuto otázku je třeba odpovědět záporně. K tomu, aby bylo možné poskytnout jasné a úplné vysvětlení, je třeba vrátit se k zásadám, které jsou základem pro použití pravidel volného pohybu v oblasti přímého zdanění.

a) Použitelnost článku 43 ES pro pravidla přímého zdanění: úvod

32. Úvodem k rozboru rozsahu působnosti článku 43 ES je namístě připomenout, že přímé zdanění v zásadě spadá do oblasti pravomoci členských států. Je dobře známo, že harmonizace v této oblasti je možná pouze formou právních předpisů na základě článku 94 ES, který k jejich přijetí vyžaduje jednomyslné rozhodnutí Rady³², a že zatím jsou právní předpisy Společenství v této oblasti jen ojedinělé³³.

32 — Článek 95 odst. 2 ES stanoví, že se článek 95 ES nevztahuje na ustanovení o daních. Uvedený článek upravuje sblížení ustanovení právních předpisů spolurozhodovacím postupem podle článku 251 ES, při kterém se uplatní většinové hlasování.

33 — Předpisy, jež existují, nepředstavují ani nemají představovat základ jakéhokoli soudržného daňového systému Společenství, nýbrž jsou omezeny na dílčí oblasti, jež mají zvláštní význam pro situace s mezinárodním prvkem. Tato situace je samozřejmě zcela odlišná než u nepřímého zdanění, kde Společenství vytvořilo systém společného zdanění založený na „stálé harmonizační úpravě“ stanovené článkem 93 ES.

33. Nehledě na výše uvedené, „i když přímé daně [na základě ustálené judikatury Soudního dvora] spadají do pravomoci členských států, musejí nicméně tyto členské státy při výkonu této pravomoci dodržovat právo Společenství“³⁴. To zjevně zahrnuje povinnost dodržovat článek 43 ES, který zakazuje omezení při zřizování zastoupení, poboček nebo dceřiných společností státními příslušníky jednoho členského státu usazenými na území jiného členského státu. Podle čl. 43 druhého pododstavce ES svoboda usazování zahrnuje zřizování a řízení podniků v členském státu za podmínek stanovených takovým státem pro vlastní státní příslušníky. Podle článku 48 ES svoboda usazování zahrnuje pro společnosti založené podle právních předpisů některého členského státu, jež mají své sídlo, ústřední správu nebo hlavní provozovnu uvnitř Společenství, právo vykonávat jejich činnosti v dotčeném členském státě prostřednictvím dceřiné společnosti, pobočky nebo zastoupení.³⁵

34. Podle ustálené judikatury Soudního dvora takový zákaz znamená, že vnitrostátní daňová opatření omezující nebo představující překážku pro výkon svobody usazování porušují článek 43 ES, ledaže by takové omezení sledovalo legitimní cíl sloučitelný se Smlouvou a bylo odůvodněno naléhavými

34 — Viz, například, rozsudek Marks & Spencer, uvedený v poznámce 4, bod 29 a v něm uvedená judikatura.

35 — Viz rozsudek Marks & Spencer, uvedený v poznámce 4, bod 30, a rozsudek ze dne 21. září 1999, Saint-Gobain ZN (C-307/97, Recueil, s. I-6161, bod 34).

důvody obecného zájmu. V takovém případě je ještě třeba, aby takové omezení bylo způsobilé zaručit uskutečnění dotčeného cíle a aby nepřekračovalo meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné.³⁶

35. Soudní dvůr se rovněž s ohledem na použití článku 43 ES na opatření v oblasti přímého zdanění často zabývá otázkou diskriminace. Podle ustálené judikatury článek 43 ES zakazuje diskriminaci, ať už přímou (tedy opatření, jež otevřeně používají rozlišení na základě státní příslušnosti), či nepřímou nebo „skrytou“ (tedy opatření, která jsou na základě právních předpisů použitelná stejně, avšak ve skutečnosti s diskriminačním účinkem).³⁷ V této souvislosti definoval Soudní dvůr pojem diskriminace jako „použití odlišných pravidel na srovnatelné situace nebo [...] použití téhož pravidla na odlišné situace“.³⁸

36. Při důkladné analýze mám za to, že mezi těmito formulacemi „omezení“ a „diskriminace“ neexistují v oblasti přímého zdanění žádné podstatné praktické rozdíly.

36 — Viz, například, rozsudky Marks & Spencer, uvedený v poznámce 4, bod 35; Baars, uvedený v poznámce 28; Saint-Gobain, uvedený v poznámce 35; rozsudky ze dne 15. května 1997, Futura Participations a Singer (C-250/95, Recueil, s. I-2471), a ze dne 16. července 1998, ICI (C-264/96, Recueil, s. I-4695).

37 — Viz, například, rozsudek ze dne 29. dubna 1999, Royal Bank of Scotland (C-311/97, Recueil, s. I-2651), a v něm uvedená judikatura.

38 — Viz výše uvedený rozsudek Royal Bank of Scotland (bod 26 a v něm uvedená judikatura).

Při posuzování pravidel přímého zdanění je však třeba rozlišovat mezi dvěma významy pojmu „omezení“.

37. První význam se týká omezení, jež nevyhnutelně vyplývají z koexistence vnitrostátních daňových systémů. V souladu s pravomocí členských států v této oblasti se při současném stavu práva Společenství přímé zdanění v Evropské unii řídí navzájem koexistujícími, samostatnými a rozdílnými vnitrostátními daňovými systémy. Určité znevýhodnění společností podnikajících i v zahraničí přímo a nevyhnutelně vyplývá z existence těchto systémů vedle sebe, a zejména z: 1) existence vícera administrativních břemen, jež současně zatěžují společnosti podnikající i v zahraničí; 2) existence rozdílů mezi vnitrostátními daňovými systémy, a 3) nutnosti rozdělení daňové pravomoci a s tím souvisejícího rozdělení daňového základu. Těmito aspekty se budu podrobněji zabývat níže.

38. Je pravda, že obecně mohou tyto důsledky „omezovat“ podnikání v zahraničí. Použití pojmu „omezení“ – ačkoli je takto užíván v judikatuře Soudního dvora – je ovšem v této souvislosti zavádějící. Ve skutečnosti zde dochází k narušení hospodářské činnosti v důsledku existence různých právních systémů vedle sebe. Takové narušení může být pro hospodářské subjekty v některých případech nevýhodné, v jiných

případech výhodné. Zatímco v prvním případě jsou tato narušení „omezující“, ve druhém případě podněcují k usazování v zahraničí. Ačkoli se Soudní dvůr zpravidla zabývá „kvaziomezením“ vyplývajícím z takových narušení, je třeba mít na paměti, že existuje i druhá strana mince – tedy případy, kdy vznikají zvláštní výhody pro usazování v zahraničí. V posledně uvedeném případě se dotýčný daňový subjekt zpravidla nedovolává práva Společenství.

40. Naproti tomu druhý význam pojmu omezení se týká aspektu, který by bylo možno nazvat „skutečným“ omezením: jedná se o omezení, která jdou nad rámec toho, co nevyhnutelně vyplývá z koexistence vnitrostátních daňových systémů, které spadají do rozsahu působnosti článku 43 ES. Jak totiž vysvětlují níže, skutečnost, že kritéria určující pravomoc v oblasti přímého zdanění jsou založena buď na místě bydliště, sídla či místě podnikání nebo na původu příjmů, znamená, že v zásadě všechna „skutečně“ omezující vnitrostátní opatření v oblasti přímého zdanění budou v praxi rovněž kvalifikována jako přímá či nepřímá diskriminační opatření.³⁹

41. Nyní se budu podrobněji zabývat rozdílem mezi kvaziomezujícími a diskriminačními opatřeními [písmena b), respektive c) níže].

39. Z příčin a povahy těchto kvaziomezení vyplývá, že mohou být odstraněna pouze zásahem zákonodárce Společenství, který zavede koherentní řešení na úrovni celé Evropské unie, tedy daňový systém na úrovni celé Evropské unie. Při neexistenci takového daňového režimu použitelného pro celou Evropskou unii je tedy třeba mít za to, že taková kvaziomezení nespádají do rozsahu působnosti článku 43 ES. Dodávám, že jakýkoli soudní zásah je z povahy věci kazuistický a fragmentární. Soudní dvůr by tedy měl být opatrný při poskytování odpovědí na otázky, které souvisejí s problémy systémové povahy. Zákonodárce má lepší předpoklady k řešení takové otázky, zejména pokud se týkají aspektů daňové a hospodářské politiky.

b) Omezení nevyhnutelně vyplývající z koexistence vnitrostátních daňových systémů (kvaziomezení)

i) Větší zátěž spojená s plněním administrativních formalit

42. Prvním důsledkem existence samostatných vnitrostátních daňových systémů vedle

39 — Viz rovněž můj rozbor situací uvedených v judikatuře Soudního dvora, hlava IV část A oddíl 2 písm. c), body 42 až 54.

sebe je skutečnost, že každý systém má z čistě administrativního hlediska vlastní daňové orgány, vlastní postup podávání daňových příznání a (případně) vlastní následné kontroly takových příznání. Hospodářské subjekty podnikající i v zahraničí tedy od počátku čelí větší zátěži spojené s plněním administrativních formalit než subjekty činné pouze v jednom členském státě.⁴⁰

ii) Existence rozdílů

43. Druhým důsledkem koexistence samostatných vnitrostátních daňových systémů je existence rozdílů či odlišností mezi takovými systémy. Nevýhnutelnost takových rozdílů je zjevná, pokud vezmeme v úvahu, že vnitrostátní daňové systémy jsou uzpůsobeny konkrétním makroekonomickým okolnostem existujícím v daném členském státě v jakémkoli daném okamžiku. V současné fázi integrace národních hospodářství se tyto okolnosti v jednotlivých členských státech značně liší. V jednotlivých členských státech jsou například značně odlišné některé důležité výrobní faktory (například struktura

a velikost pracovních a kapitálových trhů členských států). Členské státy s velkým počtem pracovních sil ve srovnání s kapitálem mohou například uplatňovat vyšší zdanění práce než kapitálu.

44. Podobně se může v jednotlivých státech do značné míry lišit volba hospodářské politiky. Taková volba se poté odráží například ve výši daňových sazeb: členské státy mohou zvolit relativně vysokou sazbu daně s cílem poskytnout více kvalitnějších veřejných služeb nebo proto, že chtějí přerozdělovat více příjmů ve prospěch nižších úrovní společnosti. Každá z těchto voleb je politickým rozhodnutím, které má zásadní význam z hlediska pravomocí členských států v oblasti přímého zdanění. Tyto volby mohou dále přispívat ke vzniku dalších odlišností mezi vnitrostátními daňovými systémy, jako je přístup k zamezení ekonomického dvojího zdanění – například státy s relativně nižšími daňovými sazbami mohou zvolit klasický systém zamezení dvojího zdanění, zatímco státy s vyššími daňovými sazbami mohou upřednostnit systém zápočtu.

40 — Viz sdělení Komise Radě, Evropskému parlamentu a Hospodářskému a sociálnímu výboru, „*Na cestě k vnitřnímu trhu bez daňových překážek*“, ve kterém je uveden velký počet daňových překážek pro přeshraniční hospodářskou činnost na vnitřním trhu a jehož závěr zní takto: „Většina těchto problémů vyplývá ze skutečnosti, že společnosti v Evropské unii musí dodržovat až [v dané době] patnáct různých souborů pravidel [...]. Velké množství daňových zákonů, smluv a postupů vede ke vzniku podstatných nákladů na splnění příslušných povinností a představuje samo o sobě překážku přeshraniční hospodářské činnosti.“ [KOM(2001) 582 v konečném znění, s. 11]. (neoficiální překlad)

45. Dokud tedy v Evropské unii nedojde k větší integraci národních hospodářství, je logické, že struktura a fungování systémů přímého zdanění v jednotlivých členských

státech, jakož i jejich daňové sazby se budou do značné míry lišit.

žaloby podle článku 43 ES. Překážky svobody usazování vyplývající z rozdílů nebo odlišností mezi daňovými režimy dvou nebo více členských států tedy nespádají do rozsahu působnosti článku 43 ES. Situace je odlišná u překážek vyplývajících z diskriminace, ke které dochází v důsledku pravidel pouze jednoho daňového systému.⁴²

46. Existence těchto rozdílů se tedy nevyhnutelně dotýká rozhodnutí týkajících se investic, zaměstnávání a, v případě společností a osob samostatně výdělečně činných, i usazování. Rozdíly mezi členskými státy, pokud jde o úroveň skutečného zdanění podniků a administrativní zátěže v oblasti zdanění a strukturu vnitrostátního daňového režimu, zjevně ovlivňují místo výkonu hospodářské činnosti. Jak ovšem Soudní dvůr nedávno potvrdil v rozsudku Schempp a jak jsem zdůraznil ve svém stanovisku k uvedené věci, možné nepříznivé důsledky vyplývající z pouhých rozdílů mezi daňovými systémy nespádají do rozsahu působnosti ustanovení Smlouvy o volném pohybu. V uvedené věci, která se týkala žaloby podané na základě ustanovení Smlouvy o státní příslušnosti, Soudní dvůr připomněl, že „Soudní dvůr již rozhodl, že Smlouva nezaručuje občanu Unie, že přemístění jeho činností do členského státu jiného než státu, v němž měl do té doby bydliště, je daňově neutrální. Vzhledem k rozdílům mezi daňovými úpravami členských států v této věci může být takové přemístění pro občana v oblasti nepřímých daní podle případu víceméně výhodné, či nevýhodné.“⁴¹ Přesně stejná zásada platí pro

47. Je třeba uvést, že ačkoli omezení vyplývající z rozdílů mezi daňovými systémy nespádají do rozsahu působnosti ustanovení Smlouvy o volném pohybu, neznamená to, že v zásadě nespádají do rozsahu působnosti Smlouvy jako takové. Pravomoc členských států v oblasti přímého zdanění podléhá, zaprvé, harmonizačním opatřením přijatým podle článku 94 ES a, zadruhé, opatřením přijatým Komisí podle článku 96 ES nebo článku 97 ES v reakci na narušení podmínek hospodářské soutěže.⁴³

42 — V této souvislosti je možné uplatnit analogii se sociálním zabezpečením, které je rovněž v zásadě založeno na koexistenci samostatných vnitrostátních systémů. Ačkoli nařízení Rady (EHS) č. 1408/71 ze dne 14. června 1971 o uplatňování systémů sociálního zabezpečení na zaměstnané osoby, osoby samostatně výdělečně činné a jejich rodinné příslušníky pohybující se v rámci Společenství (konsolidovaná verze – Úř. věst. 28 ze dne 30. ledna 1997, s. 1; Zvl. vyd. 05/01, s. 35) do určité míry propojuje tyto systémy, při současném stavu práva Společenství se nemohou jednotlivci pohybovat mezi členskými státy bez jakýchkoli dopadů na jejich postavení v rámci systému sociálního zabezpečení.

43 — Existence rozdílů sama o sobě totiž může mít pozitivní vliv na hospodářství členských států a prospívat vnitřnímu trhu. S výjimkou některých extrémních případů – například „škodlivé daňové soutěže“ – existuje přesvědčivý argument, podle něhož transparentní soutěž daňových režimů, stejně jako v jiných oblastech, motivuje členské státy k co možná největší efektivitě z hlediska správy a struktury jejich daňových režimů a používání jejich výnosů z přímého zdanění.

41 — Rozsudek ze dne 12. července 2005, Schempp (C-403/03, Sb. rozh. s. I-6421, bod 45). Viz rovněž bod 33 mého stanoviska k uvedené věci a rozsudek ze dne 15. července 2004, Lindfors (C-365/02, Sb. rozh. s. I-7183, bod 34).

iii) Rozdělení daňové pravomoci (rozdělení základu daně)

něním „domovským státem“ (zdanění rezidentů) a „státem původu“ (zdanění nerezidentů).⁴⁴

48. Třetím omezením vyplývajícím z vnitrostátní povahy režimů přímého zdanění je nezbytnost rozdělení daňové pravomoci, pokud jde o příjmy hospodářských subjektů podnikajících i v zahraničí (rozdělení daňového základu). Podobně jako v případě rozdílů mezi daňovými systémy je třeba tato omezení odlišovat od diskriminace, neboť vyplývají nikoli z pravidel pouze jednoho daňového systému, ale z koexistence dvou samostatných daňových režimů (daňové znevýhodnění tedy nelze přičítat jednomu daňovému režimu). Na rozdíl od navzájem odlišných aspektů daňových systémů by však tato omezení existovala i v případě, že by vnitrostátní daňové systémy byly zcela totožné, co se týče své struktury a fungování.

49. Povahu tohoto druhu omezení lze poměrně jednoduše vysvětlit. Je zjevné, že vzhledem ke koexistenci vnitrostátních daňových systémů je, pokud jde o hospodářské subjekty podnikající i v zahraničí, třeba rozhodnout o vzájemném působení těchto systémů. Stát musí zejména zvolit kritérium, na jehož základě rozhodne, jaká část příjmů hospodářského subjektu spadá do jeho daňové pravomoci. Při současném stavu mezinárodního daňového práva je jedna z nejdůležitějších metod rozdělení daňové pravomoci založena na rozlišení mezi zda-

50. Pokud jde o zdanění domovským státem, stát, v němž je poplatník rezidentem, uplatňuje v zásadě daňovou pravomoc ohledně všech jeho příjmů („všeobecné zdanění“). Základním důvodem toho je skutečnost, že poplatník využívá většiny služeb a vybavení (např. veřejné služby, sociální zabezpečení, infrastruktura apod.) ve státě, jehož je rezidentem. Naopak, pokud jde o zdanění státem původu, stát nerezidenta uplatňuje daňovou pravomoc pouze k části příjmů tohoto nerezidenta, a to pouze v rozsahu, ve kterém je získán na území státu původu („teritoriální zdanění“). Základním důvodem toho je skutečnost, že stát původu poskytuje „hospodářskou příležitost“ k získání takových příjmů.

51. V důsledku tohoto rozdělení daňové pravomoci může být hospodářský subjekt získávající příjmy zahraničního původu při neexistenci pravidel priority mezi relevantními státy podroben dvojímu právnímu zdanění. Podle mezinárodního daňového práva je obecně uznávaným pravidlem priority zdanění „nárok státu původu“: přednostní právo zdanit příjem pocházející ze

44 — Viz vzorová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a kapitálu Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj, s komentářem k článkům, OECD, Paříž, 1977, revidovaná verze.

státu původu náleží tedy státu původu. Pokud má být zamezeno dvojímu právnímu zdanění, přísluší nicméně takové zamezení v zásadě domovskému státu, který může zvolit, zda a jak takové zamezení provede.⁴⁵ Stát může například zvolit zamezení dvojího právního zdanění buď jednostranně, nebo na základě SDZ a použít metodu osvobození od daně nebo metodu slevy na dani.⁴⁶ Je tedy zjevné, že z hlediska současného rozdělení daňové pravomoci mezi státy, jež se odráží v mezinárodním daňovém právu, má zásadní význam rozlišení mezi rezidenty (domovský stát, všeobecné zdanění) a nerezidenty (stát původu, teritoriální zdanění).

státní příslušnosti nelze samo o sobě považovat za diskriminaci, a uvedl, že „tato skutečnost vyplývá, při neexistenci jakýchkoli sjednocujících nebo harmonizačních předpisů přijatých v rámci Společenství, zejména podle druhé odrážky článku [293] Smlouvy, z pravomoci smluvních stran vymezit kritéria pro vzájemné rozdělení svých daňových pravomocí s cílem zamezit dvojímu zdanění. Při rozdělení daňové pravomoci je rovněž namístě, aby členské státy založily své dohody na mezinárodní praxi a vzorové smlouvě vypracované OECD [...]“⁴⁷. Podobně Soudní dvůr opakovaně výslovně uznal slučitelnost základního rozdělení pravomocí mezi domovský stát (všeobecná pravomoc) a stát původu (teritoriální pravomoc) s právem Společenství.⁴⁸

52. Podle práva Společenství přísluší zvolit kritéria a určit daňovou pravomoc výhradně členským státům (na základě mezinárodního daňového práva). V současné době neexistuje v právu Společenství žádný alternativní kritérium ani žádný základ pro stanovení takových kritérií. Soudní dvůr tuto skutečnost několikrát potvrdil. Například v rozsudku Gilly Soudní dvůr konstatoval, že rozdělení daňové pravomoci na základě

45 — Viz vzorová smlouva o zamezení dvojího zdanění OECD, poznámka 44.

46 — V případě metody osvobození od daně stát, v němž je poplatník rezidentem, osvobozuje od daně příjmy zahraničního původu svých rezidentů na základě skutečnosti, že tyto příjmy již byly zdaněny ve státě „původu“ (tedy ve státě, kde byl příjem získán). V případě metody slevy na dani zamezující dvojímu zdanění však poplatníci, kteří získali příjmy zahraničního původu a jejichž všechny příjmy, včetně příjmů zahraničního původu, jsou zdaněny ve státě, jehož jsou rezidenty, mohou započítat daň zaplacenou ve státě původu na daň v domovském státě týkající se takových příjmů zahraničního původu.

47 — Rozsudek ze dne 12. května 1998, Gilly (C-336/96, Recueil, s. I-2793, body 30 a 31). Viz rovněž bod 24: „Členským státům přísluší určit kritéria zdanění příjmů a majetku s cílem zamezit dvojímu zdanění – mimo jiné prostřednictvím mezinárodních smluv – a členské státy již uzavřely mnoho dvoustranných smluv založených zejména na vzorových smlouvách o zdanění příjmů a majetku vypracovaných Organizací pro hospodářskou spolupráci a rozvoj.“

48 — Viz, mimo jiné, rozsudek ze dne 12. června 2003, Gerritse (C-234/01, Recueil, s. I-5933, bod 45), kde Soudní dvůr konstatoval, že „pro účely zdanění představuje bydliště, sídlo či místo podnikání hraniční faktor, na němž je zpravidla založeno mezinárodní daňové právo, a zejména vzorová smlouva Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD) [...] za účelem rozdělení daňových pravomocí mezi státy v situacích zahrnujících cizí prvky“. Viz rovněž rozsudky ze dne 5. července 2005, D. (C-376/03, Sb. rozh. s. I-5821); ze dne 12. prosince 2002, De Groot (C-385/00, Recueil, s. I-11819, bod 93); Saint-Gobain ZN, uvedený v poznámce 35; Futura Participations a Singer, uvedený v poznámce 36, body 20 a 21, a rozsudek ze dne 14. února 1995, Schumacker (C-279/93, Recueil, s. I-225, bod 34), kde Soudní dvůr uvedl, že „skutečnost, že členský stát neposkytne nerezidentu některá zvyklostní, která poskytuje rezidentu, zpravidla nezakládá diskriminaci, neboť tyto dvě kategorie poplatníků nejsou ve srovnatelné situaci“.

53. Nehledě na výše uvedené, Soudní dvůr rozhodl, že rozlišení mezi rezidenty a nerezidenty nepředstavuje vždy dostatečný základ pro rozdílné zacházení s poplatníky. V rozsudku Marks & Spencer Soudní dvůr shrnul své stanovisko k této otázce takto: „[...] v daňovém právu může bydliště, sídlo či místo podnikání poplatníků představovat faktor, který může odůvodnit vnitrostátní pravidla, která zakládají rozdílné zacházení mezi poplatníky-rezidenty a poplatníky-nerezidenty. Přesto však bydliště, sídlo nebo místo podnikání není vždy důvodným faktorem pro odlišení. Přípuštění toho, že by členský stát sídla mohl volně uplatňovat rozdílné zacházení z pouhého důvodu, že se sídlo společnosti nachází v jiném členském státě, by totiž zbavilo článek 43 ES jeho smyslu [...]. V každé konkrétní situaci je třeba zkoumat, zda omezení uplatnění daňového zvýhodnění na poplatníky-rezidenty je odůvodněno relevantními objektivními skutečnostmi, které mohou odůvodnit rozdílné zacházení.“⁴⁹

prvkem platit jiné daňové povinnosti subjektů než v čistě vnitrostátních situacích. V této souvislosti je namístě uvést, že hospodářské subjekty, které uplatňují své právo volného pohybu, jsou v zásadě seznámeny s rozdíly mezi vnitrostátními daňovými předpisy, jež se na ně vztahují, jakož i s relevantním rozdělením daňové pravomoci na základě SDZ. Ve světle výše uvedených úvah se klade následující otázka: Jaké povinnosti ukládá členským státům článek 43 ES?

c) Omezení spadající do rozsahu působnosti článku 43 ES

54. Z úvah Soudního dvora v uvedené věci vyplývá, že existuje-li rozdílné zacházení, je namístě podrobně posoudit, zda existují objektivní důvody odůvodňující takové rozdílné zacházení. Jinými slovy: k porušení článku 43 ES dochází v případech, kdy rozdílné zacházení uplatňované dotčeným členským státem s jeho daňovými subjekty není přímým a logickým důsledkem skutečnosti, že při současném stavu vývoje práva Společenství mohou v situacích s mezinárodním

55. Opakuji, že pokud omezení svobody usazování vyplývá čistě z koexistence vnitrostátních daňových orgánů, rozdílů mezi vnitrostátními daňovými systémy nebo rozdělení daňové pravomoci mezi dva daňové režimy (kvaziomezení), nemělo by takové omezení spadat do rozsahu působnosti článku 43 ES. Naproti tomu, „skutečná“ omezení, tedy omezení svobody usazování, která jdou nad rámec toho, co nevyhnutelně vyplývá z koexistence vnitrostátních daňových systémů, jsou zakázána článkem 43 ES, nejsou-li odůvodněna. V rámci výše uvedené

49 — Rozsudek Marks & Spencer, uvedený v poznámce 4, body 37 a 38.

terminologie, nevýhodné daňové zacházení spadá do rozsahu působnosti článku 43 ES, pokud vyplývá z diskriminace vycházející z pravidel jednoho státu, a nikoli z rozdílů nebo rozdělení daňové pravomoci mezi (dva nebo více) daňové systémy členských států.

pravomoci státu původu a naopak. Článek 43 ES tedy ukládá státu dvě kategorie povinností, a to v závislosti na jeho pravomoci, kterou v daném případě uplatňuje.

i) Povinnosti domovského státu podle článku 43 ES

56. Jak jsem uvedl výše, Soudní dvůr rozhodl, že taková diskriminace spočívá v použití odlišných pravidel na srovnatelné situace nebo v použití téhož pravidla na odlišné situace.⁵⁰

57. Mám za to, že důsledkem způsobu, jakým si členské státy navzájem rozdělily daňovou pravomoc – tedy rozlišení mezi všeobecnou (domovský stát) a teritoriální (stát původu) daňovou pravomocí – je skutečnost, že pojem diskriminace se uplatňuje odlišně na státy v postavení domovského státu a na státy v postavení státu původu. Jednoduše řečeno, vzhledem k tomu, že se povaha daňové pravomoci vykonávané v jednotlivých případech zásadním způsobem liší, nelze mít bez dalšího za to, že hospodářský subjekt podléhající pravomoci domovského státu je ve srovnatelné situaci jako hospodářský subjekt podléhající

58. Základní povinností uloženou státům vykonávajícím pravomoc domovského státu je v podstatě zacházet s příjmy svých rezidentů zahraničního původu v souladu se způsobem rozdělení daňového základu svých rezidentů. Pokud tento daňový základ rozdělil v tom směru, že zahrnuje takové příjmy zahraničního původu – a je s nimi tedy zacházeno jako se zdanitelnými příjmy – nesmí uplatňovat diskriminaci mezi příjmy zahraničního původu a vnitrostátními příjmy. Tato zásada vyplývá z judikatury Soudního dvora. Pokud jde například o zdanění příjmů právnických osob, Soudní dvůr rozhodl, že:

— Pokud se domovský stát rozhodne zamezit ekonomickému dvojímu zdanění dividend svých rezidentů, musí tento stát, který má všeobecnou daňovou pravomoc, pokud jde o příjmy jeho rezidentů, poskytnout stejnou úlevu v souvislosti s dividendami zahraničního původu jako v souvislosti s vnitrostátními dividendami a musí za tímto

⁵⁰ — Rozsudek *Royal Bank of Scotland*, uvedený v poznámce 37, bod 26, a v něm uvedená judikatura.

účelem zohlednit zaplacenou zahraniční
korporační daň.⁵¹

lečnosti by byly jinak povinny platit
ACT.⁵³

- Podobně, pokud domovský stát umožňuje započíst tuzemské ztráty na tuzemské minulé nebo budoucí zisky, tato možnost nemůže být odmítnuta pouze z důvodu, že dotyčná společnost má rovněž příjmy zahraničního původu.⁵²
- Navíc, pokud stát poskytuje dceřiným společnostem-rezidentům rozdělujícím zisky svým mateřským společnostem-rezidentům možnost úlevy z povinnosti platit ACT dlužnou z příjmů skupiny, musí tuto možnost poskytnout i dceřiným společnostem-rezidentům rozdělujícím zisky mateřským společnostem-nerezidentům, jejichž dceřiné spo-

59. Naopak, v rozsudku Marks & Spencer Soudní dvůr rozhodl, že v zásadě, pokud členský stát nevykonává daňovou pravomoc nad dceřinou společností-nerezidentem mateřské společnosti-rezidenta, není povinen umožnit zohlednění ztráty.⁵⁴ Jinými slovy, pokud domovský stát rozdělil daňový základ svých poplatníků v tom směru, že nevykonává daňovou pravomoc nad zahraniční dceřinou společností jedné ze svých právnických osob-rezidentů, je v zásadě přípustné, aby takový stát nezohlednil odpočty související s těmito příjmy zahraničního původu při vyměřování daně svého rezidenta.

51 — Rozsudky Manninen, uvedený v poznámce 2 (sleva na dani poskytnutá pro vnitrostátní dividendy musí být rovněž poskytnuta pro dividendy zahraničního původu); Verkooijen, uvedený v poznámce 31 (domovský stát musí poskytnout stejné osvobození od daně z příjmů fyzických osob, pokud jde o dividendy zahraničního původu, jaké poskytuje, pokud jde o vnitrostátní dividendy), a ze dne 15. července 2004, Lenz (C-315/02, Sb. rozh. s. I-7063) (možnost zvolit zdanění dividend vnitrostátního původu daní z příjmů musí být poskytnuta i pro dividendy zahraničního původu). Viz rovněž rozsudek ze dne 4. března 2004, Komise v. Francie (C-334/02, Recueil, s. I-2229) (zvýhodnění spočívající ve snížení sazby konečné srážkové daně bylo omezeno pouze na pohledávky uhrazené dlužníky-rezidenty; podobné zvýhodnění je třeba poskytnout i příjemcům plateb od dlužníků-nerezidentů), a stanovisko generálního advokáta Tizzana přednesené dne 10. listopadu 2005 k věci Meilicke (C-292/04, probíhající před Soudním dvorem).

52 — Rozsudek ze dne 14. prosince 2000, AMID (C-141/99, Recueil, s. I-11619); usnesení ze dne 12. září 2002, Mertens (C-431/01, Recueil, s. I-7073) (tuzemská společnost byla povinna započíst tuzemské ztráty na zahraniční zisky), a rozsudek ICI, uvedený v poznámce 36 (poskytnutí úlevy pro tuzemské ztráty bylo podmíněno tím, zda má tuzemská společnost zahraniční dceřiné společnosti).

60. Pokud jde o daň z příjmů, judikatura Soudního dvora v zásadě uznává pravidlo mezinárodního daňového práva, že přísluší domovským státům, aby v souladu se svou všeobecnou daňovou pravomocí plně zohlednily osobní situaci pracovníka nebo podnikatele⁵⁵ v rozsahu, ve kterém nebyla již

53 — Rozsudek Metallgesellschaft a další, uvedený v poznámce 3.

54 — Rozsudek Marks & Spencer, uvedený v poznámce 4, bod 46. Soudní dvůr odůvodnil tento závěr mimo jiné tím, že společnosti nemohou mít na základě ustanovení o volném pohybu možnost volby daňové pravomoci, neboť taková možnost by značně narušila vyvážené rozdělení daňové pravomoci.

55 — Například nezdanitelná část základu daně, možnost rozdělení příjmů manželských párů nebo odpočet výživného.

zohledněna státem původu (např. podle ustanovení SDZ).⁵⁶ Krom toho investiční pobídky poskytnuté rezidentům investujícím v tuzemsku musí být rovněž poskytnuty pro přeshraniční investice.⁵⁷

61. Konečně, i když domovský stát může platně vyžadovat, aby poplatníci, již mají v úmyslu trvale opustit jeho území, vyrovnali své daňové závazky („exit tax“ vybíraná například z nerealizovaných kapitálových výnosů), nemůže ukládat takovou „exit tax“ způsobem, který není přiměřený s ohledem na nutnost zabezpečení daňové soudržnosti nebo zamezení zneužití.⁵⁸

62. Pokud jde o povinnosti domovského státu v oblasti zdanění příjmů právnických osob, chtěl bych na tomto místě doplnit stručnou poznámku k rozsudku Soudního dvora Bosal⁵⁹. V uvedené věci Soudní dvůr shledal neslučitelným s článkem 43 nizozem-

ský právní předpis, na jehož základě mohly mateřské společnosti-rezidenti Nizozemska odečíst náklady související s dceřinou společností pouze tehdy, pokud byla tato dceřiná společnost zdaňována v Nizozemsku nebo pokud její náklady nepřímou sloužily k dosažení zisků zdaňovaných v Nizozemsku. Soudní dvůr použil v podstatě tři úvahy, aby dospěl k tomuto závěru. Zprv, poté, co Soudní dvůr dospěl k závěru, že nizozemské omezení odpočitatelnosti nákladů bylo v zásadě slučitelné se směrnicí o mateřských a dceřiných společnostech⁶⁰, konstatoval, že takové omezení „by mohlo odradit“ (nizozemskou) mateřskou společnost od uskutečňování její činnosti prostřednictvím dceřiné společnosti usazené v jiném členském státě, a představuje tedy překážku zakládání dceřiných společností ve smyslu článku 43 ES. Zadruhé, Soudní dvůr odmítl možnost, že by takový právní předpis mohl být odůvodněn z důvodu „daňové soudržnosti“ (tedy nutnosti zachovat soudržnost nizozemského daňového systému). Konstatoval, že v uvedené věci neexistuje žádný „přímý vztah“ mezi poskytnutím daňového zvýhodnění – právem mateřské společnosti odečíst náklady spojené s podílem na kapitálu jejich dceřiných společností – a daňovou povinností její dceřiné společnosti. V této souvislosti Soudní dvůr zmínil svůj rozsudek Baars⁶¹, ve kterém rozhodl, že přímý vztah nemůže existovat, pokud se jedná o různé daně nebo daňové zacházení s různými poplatníky. Zatřetí, Soudní dvůr odmítl argument, že s ohledem na zásadu teritoriality nelze situaci nizozemské mateřské společnosti s dceřinými společnostmi zdanitelnými v Nizozemsku považovat za „srovnatelnou“ se situací nizozemské mateřské společnosti s dceřinými společnostmi, které v Nizozemsku zdanitelné nejsou, pro účely

56 — Viz, například, rozsudek De Groot, uvedený v poznámce 48, body 99 a 100; rozsudky ze dne 14. září 1999, Gschwind (C-391/97, Recueil, s. I-5451, bod 22), a ze dne 27. června 1996, Asscher (C-107/94, Recueil, s. I-3089, bod 44). Obecně uznávaným důvodem pro tento postup je skutečnost, že domovský stát, který zdaňuje všechny příjmy, má lepší předpoklady pro získání informací o této situaci. Viz rovněž výjimka uvedená v rozsudku Schumacker, kterou se budu zabývat níže.

57 — Rozsudky ze dne 14. listopadu 1995, Svensson a Gustavsson (C-484/93, Recueil, s. I-3955), a Verkooijen, uvedený v poznámce 31.

58 — Rozsudek ze dne 11. března 2004, De Lasteyrie du Saillant (C-9/02, Recueil, s. I-2409).

59 — Rozsudek ze dne 18. září 2003 (C-168/01, Recueil, s. I-9409).

60 — V souladu s čl. 4 odst. 2 směrnice 90/435.

61 — Uvedený v poznámce 28.

článku 43 ES. V této souvislosti Soudní dvůr pouze odkázal na svůj rozsudek Metallgesellschaft a další⁶² a konstatoval, že zatímco použití zásady teritoriality v rozsudku Futura Participations a Singer⁶³ se týkalo zdanění jedné společnosti (podnikající v jiném členském státě prostřednictvím pobočky), uvedená věc se týká zdanění mateřské a dceřiné společnosti (tedy samostatně zdanitelných právnických osob).

nosti, která má dceřinou společnost, jejíž zisky nejsou v tomto členském státě zdaňovány (jsou osvobozeny od daně), není srovnatelné. Zkrátka se patrně jedná o klasický příklad rozdílného zacházení vyplývajícího přímo z rozdělení daňového základu. Mám za to, že výsledkem rozsudku Soudního dvora bylo popření volby členských států ohledně rozdělení jejich daňové pravomoci a priority zdanění – volby, která přísluší, jak jsem uvedl výše, výhradně členským státům.

63. Při vší úctě mám za to, že uvedený rozsudek dostatečně nezohlednil rozdělení daňových pravomocí mezi členské státy v takovém případě. Odkazuji zde zejména na závěr Soudního dvora ohledně splnění kritéria srovnatelnosti. Mám za to, že pro posouzení dané věci má zásadní význam, že Nizozemsko osvobodilo od daně všechny zisky „pocházející“ od dceřiných společností-nerezidentů. S ohledem na rozdělení daňové pravomoci mezi Nizozemsko a členské státy, jejichž rezidenty jsou dceřiné společnosti, tedy pravomoc zdanit zisk zahraničních dceřiných společností příslušela pouze posledně jmenovaným státům – státu původu. Mám tedy za to, že s tímto rozdělením pravomocí je zcela slučitelné, pokud Nizozemsko ponechává daně zaplacené nizozemskou mateřskou společností související se zisky zahraničních dceřiných společností osvobozenými od daně členskému státu dceřiných společností. Jinými slovy, je zcela zjevné, že postavení jednak tuzemské mateřské společnosti, která má dceřinou společnost, jejíž zisky jsou zdaňovány v tomto členském státě, a jednak mateřské společ-

64. Dodávám, že z rozsudku Bosal v zásadě rovněž vyplývá, že (stejně) daně by bylo možno stejným způsobem odečíst v členském státě dceřiné společnosti. Ačkoli lze mít za to, že Soudní dvůr nezamýšlel připustit „dvojitý úlevu“, z jeho rozsudku nikterak nevyplývá, kterému z obou dotčených států – státu mateřské společnosti, nebo státu dceřiné společnosti – má příslušet prioritní zdanění s ohledem na tento odpočet nákladů. To bylo ovšem podstatou druhé otázky položené Hoge Raad v uvedené věci, na niž Soudní dvůr výslovně neodpověděl. Postačí uvést, jak jsem konstatoval výše, že

62 — Uvedený v poznámce 3.

63 — Uvedený v poznámce 36.

právo Společenství nestanoví žádný základ pro rozdělení takové pravomoci a priority.⁶⁴

65. Je rovněž namístě samostatně zmínit, že v rozsudku Marks & Spencer Soudní dvůr připustil výjimku – pokud jde o zdanění příjmů právnických osob – že zásady, že domovské státy jsou povinny zacházet s příjmy zahraničního původu svých rezidentů způsobem odpovídajícím rozdělení jejich daňového základu. Soudní dvůr konstatoval, že za výjimečných okolností, pokud neexistuje absolutně žádná možnost, aby mohly být ztráty zahraniční dceřiné společnosti započteny, domovský stát musí poskytnout zvýhodnění poskytované tuzemským skupinám i pro takové ztráty, bez ohledu na to, že domovský stát jinak nevykonává žádnou daňovou pravomoc nad těmito dceřinými společnostmi.⁶⁵ Tuto výjimku vysvětlil na základě skutečnosti, že neposkytnutí možnosti započtení ztrát skupiny „překračuje meze toho, co je nezbytné k dosažení podstaty“ cíle spočívajícího v dosažení vyváženého rozdělení daňové pravomoci.⁶⁶ Ať už jsou důvody pro stanovení výjimky jakékoli,

mám za to, že je třeba ji uplatňovat mimořádně restriktivně. Funguje asymetricky v tom směru, že na jedné straně poskytuje úlevu v případech, kdy použití daňových předpisů státu původu vede ke vzniku ztrát pro dceřiné společnosti, zatímco na druhé straně ponechává mimořádné zisky dceřiným společnostem podnikajícím ve výhodnějším daňovém režimu nezdaněné domovským státem. V konečném důsledku tedy z toho může vyplývat, že Soudní dvůr prostřednictvím této výjimky zavedl další rozdíl do vzájemného vztahu vnitrostátních daňových systémů, a narušil tak dále výkon svobody usazování a volného pohybu kapitálu v rámci Společenství. Jinými slovy, nevidím důvod, proč by společnostem, které se při plné znalosti místních daňových právních předpisů rozhodnou přemístit svou činnost do jiného členského státu, měla být přiznána velmi selektivní a zkrslující daňová úleva v domovském státě v situaci, kdy jejich činnost ve státě původu vede ke vzniku ztrát, které nemohou být v tomto posledně uvedeném státě započteny.

64 — Dodávám, že mi není zřejmá relevance rozsudku Metallgesellschaft a další (uvedeného v poznámce 3) s ohledem na skutkové okolnosti rozsudku Bosal (uvedeného v poznámce 59). V rozsudku Metallgesellschaft a další Soudní dvůr v zásadě rozhodl, že skupinám společností se zahraniční mateřskou společností nesmí být odírána možnost skupinového zdanění příjmů, jež přísluší skupinám společností s tuzemskou mateřskou společností, přičemž v rámci tohoto režimu nemusely dceřiné společnosti usazené ve Spojeném království platit jinak dlužnou ACT z dividend vyplacených jejich mateřským společnostem. V takovém případě přísluší pravomoc ke zdanění zisků dceřiných společností-rezidentů Spojeného království v zásadě Spojenému království, a Spojené království tedy bylo povinno při výkonu této pravomoci poskytnout stejné zvýhodnění všem dceřiným společnostem-rezidentům Spojeného království, bez ohledu na místo usazení jejich mateřských společností. V tomto smyslu lze uvedenou věc považovat za opačnou, pokud jde o skutkové okolnosti rozsudku Bosal, kde se Nizozemsko, jako domovský stát mateřské společnosti, rozhodlo nevykonávat daňovou pravomoc nad zisky dceřiných společností-nerezidentů.

65 — Rozsudek Marks & Spencer, uvedený v poznámce 4, body 55 a 56.

66 — Tamtéž.

ii) Povinnosti státu původu podle článku 43 ES

66. Vzhledem k tomu, že daňová pravomoc státu původu se vztahuje pouze na příjmy získané nerezidenty na území státu původu, mají tyto státy omezenější povinnost podle článku 43 ES. V zásadě ji lze vyjádřit jako povinnost zacházet se všemi nerezidenty

srovnatelným způsobem jako s rezidenty (bez diskriminace), pokud tito nerezidenti spadají do jejich daňové pravomoci – tedy s ohledem na odlišný rozsah jejich daňové pravomoci vztahující se na rezidenty a nerezidenty.

— Navíc, pokud stát původu vykonává daňovou pravomoc nad zahraniční pobočkou, nemůže pro takovou pobočku uplatňovat vyšší sazbu korporační daně, než je uplatňována pro jeho vlastní společnosti-rezidenty.⁷⁰

67. Pokud jde o zdanění příjmů právnických osob, z této povinnosti vyplývá například, že:

— Daňová zvýhodnění přiznávaná společnostem-rezidentům – včetně těch, která jsou přiznávaná podle SDZ⁶⁷ – musí být přiznávaná stejným způsobem pobočkám (stálým provozovnám) společností-nerezidentů, pokud je pro takové pobočky jinak uplatňována korporační daň stejným způsobem jako pro společnosti-rezidenty.⁶⁸ Například pobočky společností-nerezidentů mají tedy nárok na stejné započitatelné slevy, pokud jde o dividendy, které obdrží, pokud jsou tyto dividendy zdaňovány stejným způsobem jako u společností-rezidentů.⁶⁹

— Stát původu nemůže ani podrobit pouze splácení úroků z půjčky do zahraničí dceřině společnosti-rezidentu ovládající akcionářem-nerezidentem například požadavkům na minimální kapitalizaci (pravidla nízké kapitalizace), a přitom takové požadavky neuplatňovat na vnitrostátní splátky, není-li takový požadavek odůvodněný.⁷¹

— Naproti tomu, Soudní dvůr rozhodl, že Smlouva nijak nezakazuje, aby pro účely výpočtu vyměřovacího základu daně pro poplatníky-nerezidenty stát původu zohlednil pouze zisky a ztráty vyplývající z jejich činnosti v tomto státě – a nikoli například ztráty vzniklé v jejich domovském státě.⁷²

67 — Rozsudek Saint-Gobain ZN, uvedený v poznámce 35.

68 — Rozsudky ze dne 28. ledna 1986, Komise v. Francie (270/83, Recueil, s. 273); ze dne 13. července 1993, Commerzbank (C-330/91, Recueil, s. I-4017) (pobočka společnosti-nerezidenta má nárok na stejný úrok při vrácení přeplatku na dani), a Futura Participations a Singer, uvedený v poznámce 36 (pobočka společnosti-nerezidenta má nárok na stejnou možnost převedení ztráty).

69 — Rozsudek Komise v. Francie, uvedený v poznámce 68.

70 — Rozsudek Royal Bank of Scotland, uvedený v poznámce 37.

71 — Rozsudek ze dne 12. prosince 2002, Lankhorst-Hohorst (C-324/00, Recueil, s. I-11779), a viz věc Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, Sb. rozh. s. I-2107) (Úř. věst. 2005, C 57, s. 20).

72 — Rozsudek Futura Participations a Singer, uvedený v poznámce 36, bod 21.

- Státy původu by rovněž neměly ukládat nepřiměřené administrativní nebo účetní požadavky zahraničním společnostem podnikajícím na jeho území (tedy požadavky, které jdou nad rámec toho, co vyplývá z vnitrostátní povahy daňových orgánů), a to i pokud je splnění těchto požadavků nezbytné k poskytnutí daňového zvýhodnění souvisejícího s příjmy ve státě původu.⁷³

účinky jakékoli relevantní SDZ na dotčenou situaci.⁷⁷ Naproti tomu, státy původu mohou v zásadě odmítnout přiznat nerezidentům osobní zvýhodnění poskytovaná rezidentům, neboť podle mezinárodního daňového práva přísluší domovskému státu zohlednit osobní situaci poplatníka při zdanění příjmů fyzických osob.⁷⁸

68. Pokud jde o zdanění příjmů fyzických osob, z této zásady vyplývá například, že:

- Státy původu nemohou rozlišovat mezi rezidenty a nerezidenty v případě odpočtů z daně z příjmů fyzických osob souvisejících s příjmy – tedy odpočtů, které mají „přímý vztah“⁷⁴ k činnosti, která vedla ke vzniku zdanitelných příjmů ve státě původu (například obchodní výdaje).⁷⁵ V tomto ohledu je rozhodující účinek odlišných pravidel, a nikoli jejich forma.⁷⁶ Podle nedávného rozsudku Bouanich to zahrnuje rovněž

- Soudní dvůr však stanovil výjimku z této zásady, podle které může být od státu původu požadováno, aby „jednal“ jako domovský stát a zohlednil osobní situaci poplatníka, pokud více než 90% příjmů fyzické osoby pochází ze státu původu a je v tomto státě zdaňováno.⁷⁹ Důvodem této výjimky je předejít situaci, kdy poplatník nemá dostatek příjmů ve svém domovském státě, aby bylo možno zohlednit jeho osobní situaci, a jeho osobní situace není zohledněna ani v jiných státech. Bez ohledu na přiměřenou procentní hranici pro uplat-

73 — Rozsudky ze dne 28. dubna 1998, *Safir* (C-118/96, Recueil, s. I-1897), a *Futura Participations a Singer*, uvedený v poznámce 36.

74 — Rozsudek *Gerritse*, uvedený v poznámce 48, bod 27.

75 — Rozsudky *Gerritse*, uvedený v poznámce 48, a *Schumacker*, uvedený v poznámce 52 (pro nerezidenty nesmí být uplatňovány vyšší sazby daně), a ze dne 11. srpna 1995, *Wielockx* (C-80/94, Recueil, s. I-2493) (státy původu musí umožnit nerezidentům odpočet příspěvků na penzijní pojištění z příjmů získaných na jejich území stejným způsobem jako rezidentům, ledaže by se uplatnila výjimka odůvodněná nutností zajistit daňovou soudržnost).

76 — Rozsudek *Gerritse*, uvedený v poznámce 48, bod 54.

77 — Rozsudek ze dne 19. ledna 2006, *Bouanich* (C-265/04, Sb. rozh. s. I-923, body 51 až 55).

78 — Viz, například, rozsudek *D.*, uvedený v poznámce 48, bod 38 (pokud jde o daň z majetku).

79 — Rozsudky *Schumacker*, uvedený v poznámce 48; *D.*, uvedený v poznámce 48, bod 30; ze dne 1. července 2004, *Wallentin* (C-169/03, Sb. rozh. s. I-6443); *Wielockx*, uvedený v poznámce 75, bod 22, a *Gschwind*, uvedený v poznámce 56.

nění této výjimky je podle mého názoru rozhodující skutečnost, že osobní situace poplatníka nemohla být jinak zohledněna.⁸⁰

69. Dalším důsledkem povinnosti státu původu zamezit diskriminaci je skutečnost, že pokud se stát původu rozhodne zamezit ekonomickému dvojímu zdanění, pokud jde o jeho rezidenty (například, při zdanění dividend), musí rozšířit toto opatření na nerezidenty v rozsahu, v němž podobné vnitrostátní ekonomické dvojí zdanění vyplývá z výkonu jeho daňové pravomoci nad těmito nerezidenty (například, pokud stát původu podrobuje zisky společnosti nejprve korporační dani, a poté další dani z příjmů při rozdělení). To vyplývá ze zásady, že daňová zvýhodnění přiznávaná státem původu nerezidentům by měla být stejná jako daňová zvýhodnění přiznávaná rezidentům, pokud stát původu jinak uplatňuje stejnou daňovou pravomoc pro obě skupiny.⁸¹

70. Mám nicméně za to, že členský stát může zajistit splnění svých povinností vyplý-

vajících z ustanovení Smlouvy o volném pohybu prostřednictvím ustanovení obsažených v SDZ. V případě, kdy stát původu uplatňuje vnitrostátní ekonomické dvojí zdanění na nerezidenty stejným způsobem jako na své rezidenty, mám za to, že takový stát původu může zajistit, aby na základě SDZ byli nerezidenti osvobozeni od dvojího zdanění stejným způsobem jako jeho rezidenti. V takové situaci však rozsah opatření zamezujícího dvojímu zdanění poskytnutého nerezidentům musí být stejný jako u rezidentů. V této souvislosti souhlasím s přístupem Soudního dvora v jeho rozsudku Bouanich, kde rozhodl, že v případě, kdy stát uplatňuje stejnou daňovou pravomoc, pokud jde o akcionáře-nerezidenty i o jeho akcionáře-rezidenty, přísluší vnitrostátnímu soudu posoudit s přihlédnutím k použitelné SDZ, zda je s rezidenty zacházeno výhodněji než s nerezidenty.⁸²

71. Mám za to, že při posouzení, zda členské státy dodržují své povinnosti vyplývající ze Smlouvy s ohledem na volný pohyb, je třeba přihlížet k účinku SDZ ze dvou důvodů. Zprv, jak jsem uvedl výše, členské státy mohou dle svého uvážení navzájem rozdělovat nejen své daňové pravomoci, ale rovněž prioritu zdanění. Ve výše uvedeném případě tedy stát původu, který uplatňuje ekonomické dvojí zdanění dividend, může prostřednictvím SDZ zajistit, aby economic-

80 — Viz, například, rozsudky Gschwind, uvedený v poznámce 56, bod 29, a De Groot, uvedený v poznámce 48, bod 101. Výjimečná povinnost státu původu zohlednit osobní situaci se rovněž uplatní, pokud jde o daň z majetku, jakožto jinou přímou daň založenou na daňové schopnosti poplatníka: rozsudek D., uvedený v poznámce 48, body 31 až 34. Viz rovněž stanovisko generálního advokáta Légera přednesené dne 1. března 2005 k věci Ritter-Coulais (rozsudek ze dne 21. února 2006, C-152/03, Sb. rozh. s. I-1711), kde generální advokát navrhuje rozšířit tuto výjimku nad rámec „typických“ zvýhodnění souvisejících s osobní situací i na právo odpočíst ztráty z nájemného vzniklé v domovském státě.

81 — Viz rozsudky uvedené v poznámkách 67 a 68.

82 — Viz rozsudek uvedený v poznámce 77, bod 51.

kému dvojímu zdanění zabránil domovský stát. Zadruté, pokud by nebyly v konkrétním případě zohledněny účinky SDZ, byla by ignorována hospodářská realita činnosti a motivace daňového subjektu v přeshraničním kontextu. Jinými slovy, mohlo by dojít k narušení skutečného účinku kombinace povinností v domovském státě a státě původu, vztahujícího se na takového poplatníka. Zdůrazňuji, že v takovém případě by byl stát původu v rámci svých povinností vyplývajících ze Smlouvy povinen zajistit dosažení takového výsledku. Nemohl by se například dovolávat argumentu, že domovský stát porušil své povinnosti vyplývající ze SDZ tím, že nezamezil relevantnímu ekonomickému dvojímu zdanění.⁸³

72. Obecněji mám za to, že na povinnosti domovského státu a státu původu v rámci ustanovení o volném pohybu je nutno nahlížet jako na celek nebo jako na prostředek dosažení určité rovnováhy. Zkoumání postavení hospodářského subjektu pouze v rámci jednoho z těchto států – aniž by byly zohledněny povinnosti druhého státu podle článku 43 ES – může vést k nevyváženému a klamnému závěru a nemusí zachycovat hospodářskou realitu, ve které takový subjekt působí.

83 — V této souvislosti upozorňuji, že Soud EFTA použil odlišný přístup ve svém rozsudku ze dne 23. listopadu 2004, Fokus Bank v. norský stát (věc E-1/04, Sbirka rozhodnutí EFTA 2004, 11). Uvedená věc se týkala, mimo jiné, slučitelnosti s volným pohybem kapitálu (článek 40 Smlouvy o EHP, odpovídající článku 56 ES) norských předpisů, na jejichž základě Norsko podrobilo zisky společností nejprve korporační dani, a poté, při rozdělení zisků, 1) v případě rezidentů, dani z příjmů. Akcionářům-rezidentům však byla přiznána sleva na dani započitatelná v plné výši za účelem zamezení ekonomického dvojího zdanění dividend; 2) v případě nerezidentů, 15% srážkové dani. Podle SDZ relevantní v daném případě bylo ovšem těchto 15% započteno na daň vybíranou v domovském státě. Soud EFTA rozhodl, že toto ustanovení je v rozporu se zásadou volného pohybu kapitálu, neboť měl za to, že zdanění dividend vyplácených do zahraničí (zdanění ve státě původu) je stejné jako zdanění dividend vyplácených ze zahraničí (zdanění v domovském státě), a to na základě rozsudků Soudního dvora Lenz a Manninen (bod 30), a uvedl, že stát původu se nemůže v zásadě dovolávat ustanovení SDZ s cílem odstranit ekonomické dvojí zdanění způsobené takovým státem původu (bod 37). Z výše uvedených důvodů s těmito úvahami nesouhlasím.

73. Dodávám konečně, že samozřejmě i když daňový předpis členského státu v zásadě spadá do rozsahu zákazu stanoveného v článku 43 ES (tedy představuje diskriminaci nebo „skutečné“ omezení), může být odůvodněn například nutností zajistit daňovou soudržnost vnitrostátních daňových systémů⁸⁴ a nutností zamezit zneužívání práva.⁸⁵

84 — Rozsudek ze dne 28. ledna 1992, Bachmann (C-204/90, Recueil, s. I-249).

85 — Viz, například, rozsudek Lankhorst-Hohorst, uvedený v poznámce 71, a rozsudek ICI, uvedený v poznámce 36.

d) Použití těchto zásad na projednávanou věc

74. Podstatou této otázky je, zda skutečnost, že Spojené království neposkytlo započitatelnou slevu na dani, pokud jde o dividendy „vyplácené do zahraničí“ dceřinou společností-rezidentem Spojeného království mateřské společnosti-nerezidentu Spojeného království, omezuje svobodu takové mateřské společnosti založit dceřinou společnost ve Spojeném království, vzhledem k tomu, že Spojené království poskytlo plnou slevu na dani, pokud jde o dividendy vyplácené společnostmi-rezidenty Spojeného království akcionářům-fyzickým osobám usazeným ve Spojeném království a, pokud tak stanoví SDZ (dividendy podléhající dani, jak je upraveno takovou SDZ), ve třetích zemích a jiných členských státech.

75. Ke zodpovězení této otázky je nutné nejprve vyjasnit některé aspekty. Otázkou, která zde má být zodpovězena, není, zda mělo Spojené království poskytnout stejnou slevu na dani, jakou poskytlo mateřským společnostem-rezidentům Spojeného království dceřiných společností-rezidentů Spojeného království, rovněž mateřským společnostem-nerezidentům dceřiných společností-rezidentů. Netýká se tedy poskytnutí slevy na dani akcionáři-právníkům osobě usazenému ve Spojeném království ve výši ACT zaplacené jeho dceřinou společností-rezidentem Spojeného království (tedy první „úrovně“ zamezení ekonomického dvojího

zdanění v rámci systému Spojeného království). Žalobkyně v původním řízení totiž tvrdí, že akcionáři-fyzické osoby mateřských společností-nerezidentů měli obdržet stejnou započitatelnou slevu na dani jako akcionáři-fyzické osoby mateřských společností-rezidentů Spojeného království. Otázka se tedy týká přiznání započitatelné slevy na korporační dani, která již byla zaplacená z dividend, akcionáři-fyzické osobě společností-rezidenta Spojeného království, jež mohla být započtena na dlužnou daň z příjmů ve Spojeném království nebo, pokud sleva na dani převyšuje tuto dlužnou daň, vyplacena v hotovosti (tedy druhé „úrovně“ zamezení ekonomického dvojího zdanění v rámci systému Spojeného království).

76. Jinými slovy, žalobkyně v původním řízení tvrdí, že akcionáři-fyzické osoby mateřské společnosti-nerezidenta – kterým nebyla ve Spojeném království poskytnuta započitatelná sleva (s výjimkou případů upravených některými SDZ) – měli mít nárok na stejnou slevu na korporační dani Spojeného království zaplacené ze zisků obdržených dceřinými společnostmi Spojeného království jako akcionáři-fyzické osoby mateřských společností-rezidentů Spojeného království – kterým byla ve Spojeném království poskytnuta započitatelná sleva na dani, která je skutečně zprostita povinnosti platit daň z příjmů ve Spojeném království.

Tento argument jako takový vychází ze srovnání mateřských společností-rezidentů a mateřských společností-nerezidentů s ohledem na daňové zacházení Spojeného království s jejich akcionáři-fyzickými osobami.

77. Žalobkyně v původním řízení tvrdí, že toto rozdílné zacházení s akcionáři-fyzickými osobami znevýhodňuje mateřské společnosti-nerezidenty, jež mají dceřinou společnost usazenou ve Spojeném království, ve srovnání s mateřskými společnostmi-rezidenty Spojeného království s dceřinou společností usazenou ve Spojeném království. Tvrdí, že zatímco systém Spojeného království zajišťuje nízké celkové zdanění zisků rozdělovaných prostřednictvím mateřské společnosti-rezidenta Spojeného království tím, že odstraňuje nebo omezuje ekonomické dvojí zdanění, takovou možnost nezajišťuje, pokud jde o zisky (pocházející ze Spojeného království) rozdělované prostřednictvím mateřské společnosti-nerezidenta. Podle jejich tvrzení mohou být v důsledku této skutečnosti investice do mateřské společnosti-rezidenta Spojeného království přitažlivější než do mateřské společnosti-nerezidenta, pokud dividendy nebudou „navýšeny“ mateřskou společností za účelem vyrovnání celkového vyššího daňového zatížení v posledně uvedeném případě. Tvrdí, že toto znevýhodnění mateřských společností-nerezidentů by mohlo následně odradit mateřské společnosti-nerezidenty od zakládání dceřiných společností ve Spojeném království.

78. Je pravda, že v závislosti na daňovém systému země, ve které je mateřská

společnost-nerezident Spojeného království usazena⁸⁶, lze předpokládat, že celkové zdanění zisků rozdělovaných dceřinou společností-rezidentem Spojeného království prostřednictvím mateřské společnosti-nerezidenta by mohlo být potenciálně vyšší než celkové zdanění zisků rozdělovaných dceřinou společností-rezidentem Spojeného království prostřednictvím mateřské společnosti-rezidenta Spojeného království.

79. Relevantní otázkou z hlediska tohoto rozboru však je, zda je toto potenciální znevýhodnění mateřských společností-nerezidentů způsobeno předpisy Spojeného království, které představují skutečné omezení svobody usazování ve smyslu článku 43 ES.

80. Mám jasně za to, že tomu tak v tomto případě není. Takové znevýhodnění, pokud by k němu došlo, by bylo názorným příkladem toho, co jsem výše nazval kvaziomezením, jež vyplývá z rozdílů a rozdělení daňové pravomoci mezi vnitrostátní daňové systémy. Nevyplynulo by z diskriminačního uplatňování vlastních daňových předpisů Spojeného království tímto státem na daňové subjekty spadající do jeho pravomoci. Jednak, pokud jde o zisky rozdělované dceřinou společností-rezidentem prostřednictvím mateřské společnosti-rezidenta Spojeného

86 — Například, pokud se stát rozhodl neposkytovat (plnou) úlevu zamezující ekonomickému dvojímu zdanění dividend, bude celkové zdanění zisků rozdělovaných dceřinou společností-rezidentem Spojeného království své mateřské společnosti-nerezidentu vyšší než zdanění zisků rozdělovaných dceřinou společností-rezidentem Spojeného království mateřské společnosti-rezidentu Spojeného království.

království akcionářům-fyzickým osobám usazeným ve Spojeném království, Spojené království vykonává v každé z těchto tří fází (všeobecnou) daňovou pravomoc domovského státu. Při výkonu této pravomoci se Spojené království rozhodlo, jak jsem popsal výše, zamezit ekonomickému dvojímu zdanění při rozdělování zisků dceřiné společnosti a) poskytnutím slevy na dani mateřské společnosti-rezidentu Spojeného království, jež zajišťuje, že z takových zisků je ACT zaplácena pouze jednou, a b) poskytnutím započitatelné slevy na dani akcionáři-rezidentu Spojeného království, která jej zprošťuje, v plném rozsahu nebo částečně, jeho povinnosti zaplatit daň z příjmů ve Spojeném království. Kromě toho, pokud jde o zisky rozdělované dceřinou společností-rezidentem Spojeného království prostřednictvím mateřské společnosti-nerezidenta akcionáři-fyzické osobě, Spojené království v zásadě vykonává (teritoriální) pravomoc státu původu.

81. Tento rozdíl v daňové pravomoci vyplývá ze způsobu, kterým se státy rozhodly rozdělit daňovou pravomoc při výkonu své pravomoci a jak uznává mezinárodní daňové právo.

82. V posledně uvedeném případě Spojené království ve skutečnosti vybralo daň ze zisků pocházejících ze Spojeného království jen jednou: tedy ve formě ACT vybrané od dceřiné společnosti-rezidenta Spojeného království při rozdělení zisků. V rámci systému Spojeného království tak dividendy vyplácené do zahraničí nepodléhaly druhé úrovni zdanění ve Spojeném království ve formě daně z příjmů, pokud na jejich základě

nevznikal nárok na slevu na dani Spojeného království.

83. Pokud tedy spadaly do daňové pravomoci Spojeného království, bylo s dividendami vyplácenými do zahraničí zacházeno přesně stejným způsobem jako s vnitrostátními dividendami. Vyplacení každé z nich především vedlo k povinnosti zaplatit ACT. V případě vnitrostátních dividend byla daň z příjmů Spojeného království vybírána v zásadě u akcionáře. Spojené království poskytovalo započitatelnou slevu na dani, která vedla k zániku povinnosti platit daň z příjmů nebo její část. V případě dividend vyplácených do zahraničí však nebyla daň z příjmů Spojeného království vybírána, nestanovila-li SDZ jinak. Ve Spojeném království tedy neexistovala žádná povinnost platit daň z příjmů, která by zanikla započtením slevy na dani.

84. Celkově rozsah daňové pravomoci Spojeného království týkající se těchto dividend zahrnoval pravomoc tohoto státu k výběru ACT, kterou Spojené království vykonávalo nediskriminačním způsobem, a tedy v souladu se svými povinnostmi podle článku 43 ES.

85. Je pravda, že takové zisky pocházející ze Spojeného království mohly být znovu zdaněny ve státě, jehož rezidentem byla mateř-

ská společnost-nerezident Spojeného království (ekonomické dvojí zdanění), a ve státě, jehož rezidentem byl akcionář-fyzická osoba (ekonomické trojí zdanění). Jak je však uvedeno výše, pravidla daňové priority uznaná mezinárodním daňovým právem v zásadě stanoví, že Spojenému království přísluší daňová priorita ve vztahu k ziskům vnitrostátního původu.

86. Naproti tomu například stát mateřské společnosti-nerezidenta Spojeného království může zamezit ekonomickému dvojímu zdanění těchto zisků pocházejících ze Spojeného království, pokud to považuje za vhodné. Při výkonu své pravomoci domovského státu má tento stát, jak jsem již uvedl, povinnost podle článku 43 ES neuplatňovat diskriminaci mezi příjmy zahraničního původu a příjmy vnitrostátního původu. Podobně na úrovni akcionáře-fyzické osoby přísluší podle rozsudku Soudního dvora Manninen⁸⁷ státu, jehož je akcionář rezidentem, aby zamezil ekonomickému dvojímu (nebo trojímu) zdanění obdržených dividend, pokud to uzná za vhodné. Jak je uvedeno výše, při výkonu této pravomoci má tento stát povinnost podle článku 43 ES neuplatňovat diskriminaci mezi příjmy zahraničního původu a příjmy vnitrostátního původu. Pokud jsou akcionáři-fyzické osoby mateřských společností-nerezidentů Spojeného království v projednávané věci rezidenty Spojeného

království, přísluší tato povinnost v souladu s rozsudkem Manninen samozřejmě Spojenému království. Tato skutečnost nebyla zpochybněna a není předmětem žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce v projednávané věci.

87. Pokud se na dividendy vyplácené do zahraničí vztahuje SDZ, z informací předložených Soudnímu dvoru v projednávané věci nicméně jasně vyplývá, že v některých případech si Spojené království ve svých SDZ vyhradilo právo podrobit takové dividendy (v omezené míře) dani z příjmů Spojeného království. Podobně, v některých případech měl akcionář-fyzická osoba, který obdržel dividendy, nárok na plnou nebo částečnou slevu na dani. Podle tvrzení Spojeného království existuje přímý vztah mezi sazbou daně z příjmů uplatňovanou Spojeným královstvím pro takové dividendy a nárokem (rozsahem nároku) na slevu na dani.

88. V této souvislosti bych chtěl zopakovat, jak jsem uvedl výše, že Spojené království, jednající jako stát původu, má, pokud jde o dividendy vyplácené do zahraničí, povinnost s takovými dividendami zacházet srovnatelným způsobem jako s příjmy svých rezidentů v rozsahu, ve kterém vykonává daňovou pravomoc nad příjmy nerezidentů. Jinými slovy, v rozsahu, ve kterém Spojené království vykonává pravomoc vybírat daň z příjmů z dividend vyplácených nerezidentům, musí zajistit, aby s těmito nerezidenty bylo zacházeno stejně – včetně daňových zvýhodnění – jako s rezidenty podléhajícími stejné dani z příjmů Spojeného království.

87 — Uvedený v poznámce 2.

Jinými slovy, rozsah povinnosti Spojeného království by měl odpovídat rozdělení pravomoci a daňového základu stanovenému v použitelné dvoustranné SDZ. Jak Soudní dvůr konstatoval v rozsudku Bouanich, přísluší vnitrostátnímu soudu, aby v každém jednotlivém případě a v závislosti na ustanoveních relevantní SDZ určil, zda byla tato povinnost splněna.⁸⁸

výsledku, přičemž se nemůže dovolávat toho, že domovský stát porušil své povinnosti vyplývající ze SDZ tím, že nezamezil relevantnímu ekonomickému dvojímu zdanění.

90. Jak bylo zmíněno, tyto úvahy platí stejně a vedou ke stejnému závěru, pokud jde o posouzení slučitelnosti dotčených právních předpisů Spojeného království s článkem 56 ES.

89. Dodávám, že pokud může Spojené království prokázat, že příslušná SDZ sama stanoví, že státu akcionáře-právnícké osoby nebo fyzické osoby přísluší zamezit ekonomickému dvojímu zdanění vyplývajícímu z uložení ACT a daně z příjmů Spojeného království, mám za to, že to postačuje ke splnění povinností podle článku 43 ES. Opět, jak jsem uvedl výše, tato skutečnost vyplývá ze svobody členských států s ohledem na vzájemné rozdělení daňové pravomoci a priority, jakož i z nutnosti zohlednit přeshraniční hospodářskou realitu, ve které poplatník působí. Jak jsem již uvedl, součástí povinnosti Spojeného království podle článku 43 ES je zajistit dosažení tohoto

91. Z uvedených důvodů je namístě odpovědět na první otázku, písm. a) tak, že pokud Spojené království na základě takových právních předpisů, jaké jsou dotčeny v projednávané věci, přiznává plnou slevu na dani, pokud jde o dividendy vyplácené společnostmi-rezidenty Spojeného království akcionářům-fyzickým osobám usazeným ve Spojeném království, článek 43 ES ani článek 56 ES nevyžadují poskytnutí plné nebo částečné slevy na dani, pokud jde o dividendy vyplácené do zahraničí dceřinou společností-rezidentem Spojeného království mateřské společnosti-nerezidentu, pokud tyto dividendy nepodléhají dani z příjmů ve Spojeném království. V rozsahu, ve kterém Spojené království vykonává na základě SDZ pravomoc vybírat daň z příjmů z dividend vyplácených nerezidentům, však musí zajistit, že s těmito nerezidenty bude zacházeno stejně – včetně daňových zvýhodnění – jako

88 — Viz rozsudek Bouanich, uvedený v poznámce 77, body 54 a 55.

s rezidenty podléhajícími stejné dani z příjmů Spojeného království.

států zacházení vyplývající z „doložky nejvyšších výhod“.

B – *K první otázce, písm. b)*

92. Podstatou první otázky, písm. b) vnitrostátního soudu je, zda článek 43 ES nebo článek 56 ES brání tomu, aby takový členský stát, jako je Spojené království, používal ustanovení SDZ, které přiznává nárok na částečnou slevu na dani, pokud jde o relevantní dividendy, mateřské společnosti-rezidentu určitého členského státu (Nizozemsko), ale nepřiznává takový nárok mateřské společnosti-rezidentu jiného členského státu (Spolková republika Německo), jelikož SDZ uzavřená mezi Spojeným královstvím a Spolkovou republikou Německo neobsahuje žádné ustanovení přiznávající částečnou slevu na dani.

93. Vzniká tak v zásadě otázka, zda na základě ustanovení Smlouvy o volném pohybu, a zejména zásady zákazu diskriminace, je členský stát povinen poskytnout zvýhodnění poskytovaná rezidentům jednoho členského státu podle SDZ i rezidentům jiných členských států: tedy, zda je stát v postavení Spojeného království povinen přiznat rezidentům jiných členských

94. Touto otázkou se Soudní dvůr nedávno zabýval ve svém rozsudku ve věci D.⁸⁹ Uvedená věc se týkala německého rezidenta – pana D. – jehož 10% majetku tvořily nemovitosti nacházející se v Nizozemsku. Nizozemsko podrobilo těchto 10% dani z majetku, avšak odmítlo poskytnout panu D. snížení základu daně z majetku, na které měli nárok rezidenti Nizozemska a, podle smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené mezi Belgií a Nizozemskem, rovněž rezidenti Belgie. Pan D. mimo jiné tvrdil, že skutečnost, že Nizozemsko zachází v tomto ohledu rozdílně s rezidenty Belgie a Spolkové republiky Německo, představuje protiprávní diskriminaci v rozporu s článkem 56 ES a že by mu Nizozemsko mělo z tohoto důvodu přiznat podobné snížení základu daně. Soudní dvůr tento argument odmítl a uvedl, že situace nerezidentů, na které se vztahuje SDZ, není srovnatelná se situací nerezidentů, na které se taková SDZ nevztahuje. Nemůže tedy docházet k diskriminaci mezi těmito dvěma skupinami poplatníků. Soudní dvůr pro dosažení tohoto závěru učinil tři hlavní poznámky. Zaprvé, smlouva o zamezení dvojího zdanění mezi Belgií a Nizozemskem představovala rozdělení daňových pravomocí mezi tyto dva členské státy.⁹⁰ Zadruhé, skutečnost, že se tato „vzájemná práva a závazky“ upravené v těchto smlouvách o zamezení dvojího zdanění uplatní pouze na osoby s bydlištěm v jednom ze dvou

89 — Uvedený v poznámce 48.

90 — Rozsudek D., uvedený v poznámce 48, bod 60.

smluvních členských států, je „inherentním důsledkem smluv o zamezení dvojího zdanění“. Zatřetí, takové vzájemné pravidlo, jakým bylo v uvedené věci ustanovení přiznávající rezidentům Belgie snížení základu daně z majetku v Nizozemsku, nemůže být považováno za zvýhodnění oddělitelné od ostatních ustanovení belgicko-nizozemské SDZ, nýbrž tvořilo „nedílnou součást“ uvedené smlouvy a přispívalo k její „celkové vyváženosti“.

95. Uvedené úvahy, se kterými souhlasím, lze použít stejně i na skutkové okolnosti dotčené touto otázkou. V případě uvedeném vnitrostátním soudem nelze situaci nizozemské mateřské společnosti, které Spojené království poskytuje částečnou slevu na dani podle smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené mezi Nizozemskem a Spojeným královstvím, řádně srovnat se situací německé mateřské společnosti, které není poskytnuta žádná sleva na dani. Zdůrazňuji, stejně jako Soudní dvůr v rozsudku D., že každá SDZ obsahuje konkrétní rozdělení daňové pravomoci a priority zdanění mezi smluvní státy.⁹¹ Toto rozdělení zajišťuje celkovou vyváženost smlouvy jako celku, a to na základě zásady vzájemnosti, s ohledem na konkrétní aspekty obou dotčených vnitrostátních daňových systémů

a hospodářství, v souladu s pravomocí členských států a výslovným ustanovením článku 293 ES. Rozdíly ve vyváženosti, ke kterým dochází v rámci takových dvoustranných jednání, odrážejí rozdílnost vnitrostátních daňových systémů a hospodářských okolností – a to, jak jsem uvedl výše, i v rámci Evropské unie. Z toho vyplývá, že nerezidenti podléhající jinému rozdělení daňových pravomocí a jiným pravidlům priority stanoveným v různých SDZ nemohou být ve srovnatelných situacích. Jak jsem uvedl výše, rozdíly v zacházení vyplývající výhradně z rozdělení daňové pravomoci mezi členské státy nebo volby pravidel priority nespádají do rozsahu působnosti článku 43 ES ani článku 56 ES. Povinností státu původu ve vztahu k nerezidentům je, vykonávat-li daňovou pravomoc, zacházet s nimi srovnatelným způsobem jako s rezidenty.

91 — Viz obdobné úvahy generálního advokáta Ruiz-Jaraba Colomera k věci Gilly, uvedené v poznámce 47, který v bodě 66 uvádí, že „cílem dvoustranné smlouvy o zamezení dvojího zdanění je předejít tomu, aby příjmy, které byly zdaněny v jednom státě, byly znovu zdaněny v jiném státě. Cílem tedy není zajistit, aby daň zaplacená poplatníkem v jednom státě nebyla vyšší než daň, která by byla dlužná v jiném státě, bez ohledu na to, kde byly příjmy získány, a jejich konkrétní původ“.

96. Z tohoto důvodu mám za to, že odpověď na první otázku, písm. b) by měla znít tak, že článek 43 ES ani článek 56 ES nebrání tomu, aby takový členský stát, jako je Spojené království, používal ustanovení SDZ, které přiznává nárok na částečnou slevu na dani, pokud jde o relevantní dividendy, mateřské společnosti-rezidentu určitého členského státu (Nizozemsko), ale nepřiznává takový

nárok mateřské společnosti-rezidentu jiného členského státu (Spolková republika Německo), jelikož SDZ uzavřená mezi Spojeným královstvím a Spolkovou republikou Německo neobsahuje žádné ustanovení přiznávající částečnou slevu na dani.

C – K první otázce, písm. c) a d)

97. Podstatou první otázky písm. c) položené vnitrostátním soudem je, zda článek 43 ES nebo článek 56 ES brání tomu, aby Spojené království používalo ustanovení své SDZ a nepřiznalo nárok na částečnou slevu na dani společnostem-rezidentům Nizozemska, pokud jsou ovládány rezidentem Spolkové republiky Německo, zatímco přiznává nárok na částečnou slevu na dani, pokud jde o relevantní dividendy, i) společnosti-rezidentu Nizozemska, jež je ovládána jiným rezidentem Nizozemska, ii) společnosti-rezidentu Nizozemska, jež je ovládána rezidentem takového členského státu, jako je Itálie, jestliže smlouva o zamezení dvojího zdanění uzavřená mezi Itálií a Nizozemskem obsahuje ustanovení o částečné slevě na dani, nebo iii) společností-rezidentům Itálie, bez ohledu na to, kým jsou ovládány. Podstatou první otázky písm. d) vnitrostátního soudu je, zda bude odpověď na první otázku písm. c) odlišná, pokud se bude týkat společnosti-rezidenta Nizozemska ovládané nikoli rezidentem Spolkové republiky Německo, ale rezidentem třetí země.

98. V zásadě tyto otázky nastolují problém slučitelnosti ustanovení označovaných jako „omezení zvýhodnění“ v SDZ uzavřených členskými státy, na jejichž základě jsou nároky právnických osob-rezidentů smluvních států na daňová zvýhodnění omezeny podle místa usazení osob ovládajících tyto společnosti, s článkem 43 ES. V případě dotčeném v projednávané věci je například zvýhodnění spočívající v částečné slevě na dani ve Spojeném království odepřeno společnostem-rezidentům Nizozemska, pokud jsou ovládány rezidentem takového členského státu, jako je Spolková republika Německo, jestliže smlouva o zamezení dvojího zdanění uzavřená mezi Spolkovou republikou Německo a Spojeným královstvím neobsahuje ustanovení o částečné slevě na dani ve Spojeném království.

99. Mám za to, že odpověď na tyto otázky vyplývá z podobných úvah, jaké jsem popsals v rámci první otázky, písm. b).

100. Jak je vysvětleno výše, není možné srovnávat situaci nerezidentů, na které se vztahuje SDZ, a nerezidentů, na které se taková SDZ nevztahuje, neboť každá SDZ představuje zvláštní vyvážené rozdělení daňové pravomoci a priority dosažené mezi smluvními státy. Rozdílné zacházení mezi takovými nerezidenty nepředstavuje diskriminaci, protože se nacházejí v odlišných situacích. Otázkou je, zda je přípustné rozlišovat mezi nerezidenty, kteří jsou rezidenty stejného členského státu a vztahuje se

na ně tedy stejná SDZ, v závislosti na tom, zda je takový nerezident ovládán rezidentem členského státu (nebo třetí země), jehož SDZ uzavřená se Spojeným královstvím neobsahuje ustanovení o částečné slevě na dani. Jsou tito nerezidenti ve srovnatelné situaci pro účely zásady zákazu diskriminace?

republiky Německo nebo třetí země, zatímco přiznává nárok na částečnou slevu na dani, pokud jde o relevantní dividendy, i) společnosti-rezidentu Nizozemska, jež je ovládána jiným rezidentem Nizozemska, ii) společností-rezidentu Nizozemska, jež je ovládána rezidentem takového členského státu, jako je Itálie, jestliže smlouva o zamezení dvojího zdanění uzavřená mezi Itálií a Nizozemskem obsahuje ustanovení o částečné slevě na dani, nebo iii) společností-rezidentům Itálie, bez ohledu na to, kým jsou ovládány.

101. Mám za to, že odpověď na tuto otázku musí být záporná. Rozlišení v SDZ mezi nerezidenty na základě státu usazení (a tedy použitelné SDZ) jejich ovládajícího akcionáře tvoří součást vyváženého rozdělení pravomocí a priority dosaženého smluvními státy při výkonu své příslušnosti, kterou jsem již zmínil výše. Zkoumání důvodů a příčin tohoto vyváženého stavu – který lze posuzovat pouze ve světle širší rovnováhy dosažené v rámci všech existujících dvoustranných SDZ – nespadá proto do vlastního rozsahu působnosti ustanovení Smlouvy o volném pohybu.

D – Ke druhé otázce

102. Odpověď na první otázku písm. c) a d) by tedy měla znít tak, že článek 43 ES ani článek 56 ES nebrání tomu, aby Spojené království používalo ustanovení svých SDZ a nepřiznalo nárok na částečnou slevu na dani společnostem-rezidentům Nizozemska, pokud jsou ovládány rezidentem Spolkové

103. Tato otázka se týká nároků a procesních prostředků vyplývajících z práva Společenství v případě porušení článku 43 ES nebo článku 56 ES za okolností stanovených v první otázce. Jak však vyplývá z výše uvedeného, mám za to, že odpověď na první otázku, písm. a) až c) musí být zjevně záporná, a nepovažuji proto za užitečné ani nezbytné poskytnout odpověď na druhou otázku. Upozorňuji však, že podobné otázky týkající se procesních prostředků byly položeny v žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce v souběžné věci *Test Claimants in the FII Litigation*⁹².

92 — Viz poznámka 2.

V – Závěry

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

- Pokud Spojené království na základě takových právních předpisů, jaké jsou dotčeny v projednávané věci, přiznává plnou slevu na dani, pokud jde o dividendy vyplácené společnostmi-rezidenty Spojeného království akcionářům-fyzickým osobám usazeným ve Spojeném království, článek 43 ES ani článek 56 ES nevyžadují poskytnutí plné nebo částečné slevy na dani, pokud jde o dividendy vyplácené do zahraničí dceřinou společností-rezidentem Spojeného království mateřské společnosti-nerezidentu, pokud tyto dividendy nepodléhají dani z příjmů ve Spojeném království. V rozsahu, ve kterém Spojené království vykonává na základě smlouvy o zamezení dvojího zdanění pravomoc vybírat daň z příjmů z dividend vyplácených nerezidentům, však musí zajistit, že s těmito nerezidenty bude zacházeno stejně – včetně daňových zvýhodnění – jako s rezidenty podléhajícími stejné dani z příjmů Spojeného království.

- Článek 43 ES ani článek 56 ES nebrání tomu, aby Spojené království používalo ustanovení SDZ, které přiznává nárok na částečnou slevu na dani, pokud jde o relevantní dividendy, mateřské společnosti-rezidentu určitého členského státu (Nizozemsko), ale nepřiznává takový nárok mateřské společnosti-rezidentu jiného členského státu (Spolková republika Německo), jelikož SDZ uzavřená mezi Spojeným královstvím a Spolkovou republikou Německo neobsahuje žádné ustanovení přiznávající částečnou slevu na dani.

- Článek 43 ES ani článek 56 ES nebrání tomu, aby Spojené království používalo ustanovení svých SDZ a nepřiznalo nárok na částečnou slevu na dani společnostem-rezidentům Nizozemska, pokud jsou ovládány rezidentem Spolkové republiky Německo nebo třetí země, zatímco přiznává nárok na částečnou slevu na dani, pokud jde o relevantní dividendy, i) společností-rezidentů Nizozemska, jež je ovládána jiným rezidentem Nizozemska, ii) společností-rezidentů Nizozemska, jež je ovládána rezidentem takového členského státu, jako je Itálie, jestliže smlouva o zamezení dvojího zdanění uzavřená mezi Itálií a Nizozemskem obsahuje ustanovení o částečné slevě na dani, nebo iii) společnostem-rezidentům Itálie, bez ohledu na to, kým jsou ovládány.