



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

10. května 2012*

„Články 63 SFEU a 65 SFEU — Subjekty kolektivního investování do převoditelných cenných papírů (dále jen ‚SKIPCP‘) — Rozdílné zacházení s dividendami vyplácenými SKIPCP-nerezidentům, které podléhají srážkové dani, a s dividendami vyplácenými SKIPCP-residentům, které takové dani nepodléhají — Nezbytnost vzít v úvahu situaci podniků při posouzení slučitelnosti vnitrostátního opatření s volným pohybem kapitálu — Neexistence“

Ve spojených věcech C-338/11 až C-347/11,

jejímž předmětem jsou žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podané rozhodnutími tribunal administratif de Montreuil (Francie) ze dne 1. července 2011, došlými Soudnímu dvoru dne 4. července 2011, v řízeních

Santander Asset Management SGIIC SA jménem FIM Santander Top 25 Euro Fi (C-338/11)

proti

Directeur des résidents à l'étranger et des services généraux

a

Santander Asset Management SGIIC SA jménem Cartera Mobiliaria SA SICAV (C-339/11),

Kapitalanlagegesellschaft mbH jménem Alltri Inka (C-340/11),

Allianz Global Investors Kapitalanlagegesellschaft mbH jménem DBI-Fonds APT n° 737 (C-341/11),

SICAV KBC Select Immo (C-342/11),

SGSS Deutschland Kapitalanlagegesellschaft mbH (C-343/11),

International Values Series of the DFA Investment Trust Co. (C-344/11),

Continental Small Co. Series of the DFA Investment Trust Co. (C-345/11),

SICAV GA Fund B (C-346/11),

Generali Investments Deutschland Kapitalanlagegesellschaft mbH jménem AMB Generali Aktien Euroland (C-347/11)

proti

Ministre du budget, des comptes publics, de la fonction publique et de la réforme de l'État,

* Jednací jazyk: francouzština.

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení K. Lenaerts (zpravodaj), předseda senátu, J. Malenovský, G. Arestis, T. von Danwitz a D. Šváby, soudci,

generální advokát: J. Mazák,

vedoucí soudní kanceláře: R. Šereš, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 16. února 2012,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Santander Asset Management SGIIC SA jménem FIM Santander Top 25 Euro Fi, a za Santander Asset Management SGIIC SA jménem de Cartera Mobiliaria SA SICAV C. Charpentier, N. Gelli, P. Van den Perre a C. Profitosem, avocats,
- za Kapitalanlagegesellschaft mbH jménem Alltri Inka, za International Values Series of the DFA Investment Trust Co., Continental Small Co. Series of the DFA Investment Trust Co. a za Generali Investments Deutschland Kapitalanlagegesellschaft mbH jménem AMB Generali Aktien Euroland Y. Robertem a S. Lauratet, avocats,
- za Allianz Global Investors Kapitalanlagegesellschaft mbH jménem DBI-Fonds APT n° 737 P. Schultzem a A. Feger, avocats,
- za SICAV KBC Select Immo V. Louvel a S. Defert, avocats,
- za SGSS Deutschland Kapitalanlagegesellschaft mbH A. Lagarriguem a B. Hardeck, avocats,
- za SICAV GA Fund B P. Le Rouxem a L. Bogeyem, avocats,
- za francouzskou vládu G. de Berguesem a J.-S. Pilczerem, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi C. Soulay a W. Roelsem, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce se týkají výkladu článků 63 SFEU a 65 SFEU.
- 2 Tyto žádosti byly předloženy v rámci sporů mezi subjekty kolektivního investování do převoditelných cenných papírů (dále jen „SKIPCP“), které nejsou rezidenty, a francouzskými daňovými orgány ve věci srážkové daně vybrané z dividend vnitrostátního původu vyplacených uvedeným SKIPCP.

Vnitrostátní právní rámec

- 3 Ve francouzském právu SKIPCP zahrnují investiční společnosti s proměnným základním kapitálem (sociétés d'investissement à capital variable, SICAV) a podílové investiční fondy (fonds communs de placement, FCP). Podle čl. 208 odst. 1a A francouzského všeobecného daňového zákoníku (code général des impôts, dále jen „CGI“) jsou zisky SICAV dosažené v rámci jejich zákonné činnosti osvobozeny od daně z příjmu právnických osob. Co se týče FCP, nachází se z důvodu své povahy spoluvlastnictví ze zákona mimo oblast působnosti daně z příjmu právnických osob.

4 Článek 119a odst. 2 CGI stanoví:

„Na [dividendy] se uplatní srážková daň, jejíž sazba je stanovena článkem 187, pokud plynou osobám, které nemají daňový domicil nebo sídlo ve Francii [...]“

5 Podle článku 187 CGI:

„1. Sazba srážkové daně stanovené v článku 119a je:

[...]

— 25 % pro všechny ostatní příjmy.“

Spory v původním řízení a předběžné otázky

- 6 Žalobkyněmi v původním řízení jsou belgické SKIPCP (věci C-342/11 a C-346/11), německé (věci C-340/11, C-341/11, C-343/11 a C-347/11), španělské (věci C-338/11 a C-339/11) a SKIPCP ze Spojených států (věci C-344/11 a C-345/11), které investují zejména do akcií francouzských společností, ze kterých jim plynou dividendy. Tyto dividendy ve Francii podléhají podle čl. 119a odst. 2 a čl. 187 odst. 1 CGI srážkové dani ve výši 25 %.
- 7 Předkládající soud má za to, že vnitrostátní úprava dotčená ve věcech v původních řízeních zavádí rozdílné daňové zacházení v neprospěch SKIPCP-nerezidentů, jelikož dividendy francouzského původu, které těmto subjektům plynou, podléhají srážkové dani, zatímco dividendy stejného původu vyplácené SKIPCP-rezidentům této dani nepodléhají. Toto rozdílné zacházení podle předkládajícího soudu představuje omezení volného pohybu kapitálu ve smyslu článku 63 SFEU, které s ohledem na článek 65 SFEU může být dovoleno, pouze pokud se rozdílné zacházení týká situací, které nejsou objektivně srovnatelné, nebo pokud je omezení odůvodněno naléhavým důvodem obecného zájmu. Podle předkládajícího soudu je pro posouzení srovnatelnosti situací zásadní otázka, zda musí být vedle situace SKIPCP brána v úvahu i situace podílníků.
- 8 Předkládající soud vysvětluje, že pokud by byla brána v úvahu pouze situace SKIPCP, bylo by nutno konstatovat, že se nacházejí v objektivně srovnatelné situaci, ať jsou rezidenty ve Francii, nebo v jiném členském státě. V tomto případě by rozdílné zacházení nemohlo být považováno za odůvodněné ani naléhavým důvodem obecného zájmu.
- 9 Naproti tomu, pokud je třeba vzhledem k výlučnému cíli SKIPCP, jímž je zajišťovat v postavení prostých prostředníků, kteří nutně nejsou právníckými osobami, investování na účet investorů, a dále s ohledem na skutečné zdanění dividend, jež přímo na základě daňového režimu SKIPCP-rezidentů nebo nepřímo na základě srážkové daně uplatňované na SKIPCP-nerezidenty zatěžuje podílníky, ať již jsou, či nejsou rezidenty, brát v úvahu nejen situaci SKIPCP, nýbrž i situaci jejich podílníků, mohl by být soulad srážkové daně se zásadou volného pohybu kapitálu uznán ve všech případech, kdy buď nelze dotčené situace s přihlédnutím k celému použitelnému daňovému režimu považovat za objektivně srovnatelné, nebo v nichž je rozdílné zacházení odůvodněno naléhavým obecným zájmem na účinnosti daňových kontrol.
- 10 Za těchto podmínek se tribunal administratif de Montreuil rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:
- „1) Musí být vedle situace SKIPCP brána v úvahu i situace podílníků?
- 2) Pokud je tomu tak, za jakých podmínek lze spornou srážkovou daň považovat za slučitelnou se zásadou volného pohybu kapitálu?“
- 11 Usnesením předsedy Soudního dvora ze dne 4. srpna 2011 byly věci C-338/11 až C-347/11 spojeny pro účely písemné a ústní části řízení, jakož i rozsudku.

K předběžným otázkám

- 12 Úvodem je třeba upřesnit, že byt se čl. 119a odst. 2 a článek 187 CGI použijí obecně na osoby, které nemají daňový domicil nebo sídlo či bydliště ve Francii, položené otázky se týkají pouze daňového zacházení se SKIPCP, které vyplývá z použití uvedených ustanovení.
- 13 Podstatou otázek předkládajícího soudu je, zda články 63 SFEU a 65 SFEU musí být vykládány v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je úprava dotčená ve věcech v původních řízeních, která podřizuje dividendy vnitrostátního původu vyplácené SKIPCP jinému daňovému zacházení v závislosti na místě, kde je subjekt, kterému plynou, rezidentem. Zejména se snaží zjistit, zda v případě zdanění dividend vyplácených společnostmi-rezidenty SKIPCP-nerezidentům, musí být srovnání situací s cílem určit, zda existuje rozdílné zacházení, které představuje překážku volného pohybu kapitálu, provedeno jen na úrovni investičního nástroje, nebo zda musí rovněž brát v úvahu situaci podílníků.
- 14 Je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury přímé daně sice spadají do pravomoci členských států, ty však musí při jejím výkonu dodržovat unijní právo (rozsudky ze dne 4. března 2004, Komise v. Francie, C-334/02, Recueil, s. I-2229, bod 21; ze dne 20. ledna 2011, Komise v. Řecko, C-155/09, Sb. rozh. s. I-65, bod 39, a ze dne 16. června 2011, Komise v. Rakousko, C-10/10, Sb. rozh. s. I-5389, bod 23).
- 15 Z ustálené judikatury rovněž vyplývá, že opatřeními zakázanými podle čl. 63 odst. 1 SFEU z důvodu, že jsou omezeními pohybu kapitálu, jsou také ta, která mohou odradit od investování v některém členském státě osoby, které nemají v tomto státě bydliště nebo sídlo, nebo odradit osoby s bydlištěm nebo sídlem v tomto členském státě od investování v jiných státech (rozsudky ze dne 25. ledna 2007, Festersen, C-370/05, Sb. rozh. s. I-1129, bod 24, a ze dne 18. prosince 2007, A, C-101/05, Sb. rozh. s. I-11531, bod 40, jakož i ze dne 10. února 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen, C-436/08 a C-437/08, Sb. rozh. s. I-305, bod 50).
- 16 Co se týče otázky, zda taková právní úprava členského státu, jako je úprava dotčená v původních řízeních, představuje omezení volného pohybu kapitálu, je nutno připomenout, že podle této úpravy dividendy vyplácené společnostmi-rezidentem SKIPCP-nerezidentovi, ať už je usazen v jiném členském státě nebo ve třetím státě, jsou zdaňovány srážkovou daní sazbou ve výši 25 %, zatímco takové dividendy zdaňovány nejsou, jsou-li vyplaceny SKIPCP-rezidentovi.
- 17 Takový rozdíl v daňovém zacházení s dividendy mezi SKIPCP v závislosti na místě jejich usazení by mohl odradit SKIPCP-nerezidenty, aby investovali do společností usazených ve Francii, a také investory, kteří jsou rezidenty ve Francii od nabytí podílů ve SKIPCP-nerezidentech.
- 18 Uvedená právní úprava tudíž představuje omezení volného pohybu kapitálu, které je v zásadě zakázáno článkem 63 SFEU.
- 19 Je třeba nicméně přezkoumat, zda toto omezení může být odůvodněno z hlediska ustanovení Smlouvy o FEU.
- 20 Za tím účelem je nutno připomenout, že podle čl. 65 odst. 1 písm. a) SFEU „[č]lánkem 63 [SFEU] není dotčeno právo členských států [...] uplatňovat příslušná ustanovení svých daňových předpisů, která rozlišují mezi daňovými poplatníky podle místa bydliště nebo podle místa, kde je jejich kapitál investován“.
- 21 Toto ustanovení musí být jakožto výjimka ze základní zásady volného pohybu kapitálu vykládáno striktně. Nemůže tudíž být vykládáno v tom smyslu, že jakékoli daňové právní předpisy obsahující rozlišení mezi daňovými poplatníky podle místa bydliště či členského státu, kde investují svůj kapitál, jsou automaticky slučitelné se Smlouvou (viz rozsudky ze dne 11. září 2008, Eckelkamp a další, C-11/07, Sb. rozh. s. I-6845, bod 57; ze dne 22. dubna 2010, Mattner, C-510/08, Sb. rozh. s. I-3553, bod 32, jakož i Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen, citovaný výše, bod 56).

- 22 Výjimka upravená v uvedeném ustanovení je totiž sama omezena článkem 65 odst. 3 SFEU, který stanoví, že vnitrostátní ustanovení uvedená v odstavci 1 tohoto článku „nesmějí představovat ani prostředek svévolné diskriminace, ani zastřené omezování volného pohybu kapitálu a plateb ve smyslu článku 63“.
- 23 Je tedy třeba odlišit rozdílné zacházení přípustné na základě čl. 65 odst. 1 písm. a) SFEU od diskriminace zakázané v odstavci 3 téhož článku. Z judikatury přitom vyplývá, že aby taková vnitrostátní daňová právní úprava, jako je právní úprava dotčená v původním řízení, mohla být považována za slučitelnou s ustanoveními Smlouvy týkajícími se volného pohybu kapitálu, je třeba, aby se rozdílné zacházení týkalo situací, které nejsou objektivně srovnatelné, anebo bylo odůvodněno naléhavým důvodem obecného zájmu (viz rozsudky ze dne 6. června 2000, Verkooijen, C-35/98, Recueil, s. I-4071, bod 43; ze dne 7. září 2004, Manninen, C-319/02, Sb. rozh. s. I-7477, bod 29, a ze dne 1. prosince 2011, Komise v. Belgie, C-250/08, Sb. rozh. s. I-12341, bod 51).
- 24 Za účelem posouzení srovnatelnosti situací se předkládající soud táže, zda je nutno vedle situace SKIPCP brát v úvahu i situaci podílníků.
- 25 Francouzská vláda v tomto ohledu trvá na skutečnosti, že SKIPCP nejsou investory ve vlastním slova smyslu, ale nástroji kolektivního investování, které jednájí na účet svých podílníků. Jelikož je v daňové rovině prostřednictvím SKIPCP neutrální, dividendy, které jim plynou, nejsou zdaňovány. Podle francouzské vlády je tedy za účelem zjištění toho, zda se rozdíl mezi zacházením vyhrazeným dividendám vyplaceným SKIPCP-nerezidentům a zacházením vyhrazeným dividendám vyplaceným SKIPCP-rezidentům týká situací, které nejsou objektivně srovnatelné, třeba brát v úvahu rovněž situaci podílníků.
- 26 Tuto argumentaci nicméně nelze přijmout.
- 27 Každému členskému státu zajisté přísluší, aby při dodržení práva Unie uspořádal svůj systém zdanění rozdělovaných zisků. Pokud však vnitrostátní daňová právní úprava stanoví pro zdanění rozdělovaných zisků rozlišovací kritérium, musí se při posouzení srovnatelnosti situací vzít uvedené kritérium v úvahu (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 14. prosince 2006, Denkavit Internationaal a Denkavit France, C-170/05, Sb. rozh. s. I-11949, body 34 a 35; ze dne 18. června 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07, Sb. rozh. s. I-5145, body 51 až 54; ze dne 19. listopadu 2009, Komise v. Itálie, C-540/07, Sb. rozh. s. I-10983, bod 43, jakož i ze dne 20. října 2011, Komise v. Německo, C-284/09, Sb. rozh. s. I-9879, bod 60).
- 28 Kromě toho musí být za účelem posouzení, zda rozdílné zacházení vyplývající z dotčené právní úpravy odráží rozdíl v objektivních situacích, brány v úvahu pouze relevantní rozlišovací kritéria stanovená takovou právní úpravou. Pokud se tedy členský stát rozhodne uplatňovat svou daňovou pravomoc na dividendy vyplácené společnostmi-rezidenty v závislosti na místě, kde jsou SKIPCP, které jsou příjemci, rezidenty, je daňová situace podílníků těchto subjektů za účelem posouzení toho, zda je uvedená právní úprava diskriminační, či nikoliv, irelevantní.
- 29 Co se týče daňové právní úpravy dotčené v původních řízeních, je nutno konstatovat, že stanoví rozlišovací kritérium založené na místě, kde je SKIPCP rezidentem, když podřizuje srážkové dani z dividend, které jim plynou, pouze SKIPCP-nerezidenty.
- 30 Francouzskou vládou připomínaná spojitost mezi nezdaněním dividend, které plynou SKIPCP-rezidentům, a zdaněním uvedených dividend u podílníků těchto subjektů, je také nesprávná. Osvobození od daně, ze kterého mají prospěch SKIPCP-rezidenti, není totiž podřízeno zdaněním vyplacených zisků na straně podílníků.
- 31 V této souvislosti je třeba poukázat na to, že co se týče SKIPCP, které provádějí kapitalizaci vyplacených dividend, nedochází k žádnému dalšímu rozdělení dividend, které by mohly být předmětem pozdějšího zdanění u podílníků. Vnitrostátní úprava dotčená v původních řízeních tedy nestanoví žádnou spojitost mezi daňovým zacházením s dividendami vnitrostátního původu, které plynou SKIPCP, které provádějí kapitalizaci – ať již jsou rezidenty nebo nerezidenty – a daňovou situací jejich podílníků.

- 32 Co se týče SKIPCP, které provádějí výplatu jim plynoucích dividend, ani v jejich případě nebere dotčená právní úprava v úvahu daňovou situaci jejich podílníků.
- 33 Je třeba v tomto ohledu konstatovat, že argumentace francouzské vlády je založena na předpokladu, že sami podílníci SKIPCP-rezidentů jsou rovněž daňovými rezidenty ve Francii, zatímco podílníci SKIPCP-nerezidentů jsou daňovými rezidenty ve státě, v němž je usazen dotyčný SKIPCP. Dvoustranné úmluvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené mezi Francouzskou republikou a dotyčným členským státem nebo třetí zemí tedy podle francouzské vlády zaručují obdobné daňové zacházení s podílníky SKIPCP-rezidentů a podílníky SKIPCP-nerezidentů.
- 34 Takový předpoklad je nicméně nesprávný kvůli zevšeobecnění, které obsahuje. Není totiž neobvyklé, že podílník SKIPCP-nerezidenta ve Francii je daňovým rezidentem ve Francii, nebo že podílník SKIPCP-nerezidenta ve Francii, je daňovým rezidentem v jiném členském státě nebo třetí zemi.
- 35 Z právní úpravy dotčené ve věcech v původních řízeních přitom vyplývá, že dividendy vnitrostátního původu vyplacené SKIPCP, který vyplácí dividendy a je rezidentem, jsou osvobozeny od daně i v případě, že Francouzská republika neuplatní svou daňovou pravomoc na dividendy vyplacené takovým SKIPCP, zejména pokud jsou vyplaceny podílníkům, kteří jsou daňovými rezidenty v jiném členském státě nebo třetí zemi.
- 36 Dividendy vnitrostátního původu vyplacené SKIPCP, který vyplácí dividendy a není rezidentem, jsou krom toho zdaňovány sazbou ve výši 25 % nezávisle na daňovém postavení jeho podílníků.
- 37 Co se týče podílníků-nerezidentů takových SKIPCP, platí, že i když určité dvoustranné úmluvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené mezi Francouzskou republikou a dotyčným členským státem nebo třetí zemí stanoví, že stát, v němž jsou tito podílníci rezidenty, vezme v úvahu srážkovou daň vybranou ve Francii, nelze z toho vyvodit, že právní úprava dotčená v původních řízeních bere v úvahu daňové postavení uvedených podílníků. Naopak stát, v němž jsou podílníci rezidenty, vezme podle takových úmluv v úvahu daňové zacházení s dividendami na úrovni SKIPCP ve Francii.
- 38 I když existuje, jak tvrdí francouzská vláda, v případě osoby, která je rezidentem ve Francii a která je podílníkem SKIPCP-nerezidenta, správná praxe, která jí umožňuje v určitých případech získat daňový kredit na srážkovou daň vybranou na úrovni SKIPCP-nerezidenta, nemění to nic na tom, že právní úprava dotčená v původních řízeních stanoví zdanění dividend vnitrostátního původu vyplácených SKIPCP-nerezidentům sazbou ve výši 25 % pouze z důvodu místa usazení uvedeného subjektu, a tedy nezávisle na daňovém postavení podílníků uvedených SKIPCP.
- 39 S ohledem na rozlišovací kritérium stanovené touto právní úpravou, založené pouze na místě usazení SKIPCP, musí být posouzení srovnatelnosti situací za účelem určení toho, zda má uvedená právní úprava diskriminační povahu, či nikoliv, provedeno pouze na úrovni investičního nástroje.
- 40 Tento závěr není vyvrácen skutečností, že Soudní dvůr ve svém rozsudku ze dne 20. května 2008, Orange European Smallcap Fund (C-194/06, Sb. rozh. s. I-3747), týkajícím se nizozemského daňového režimu SKIPCP, vzal za účelem posouzení slučitelnosti takového daňového režimu, jako byl režim dotčený v uvedené věci, s volným pohybem kapitálu, v úvahu daňový režim použitelný na fyzické osoby, které byly podílníky. Uvedený daňový režim totiž, oproti režimu dotčenému v původních řízeních, podřizoval daňové osvobození SKIPCP podmínce, že celý zisk těchto subjektů bude vyplacen jejich podílníkům, a to za účelem sblížení daňového zatížení příjmů z investic uskutečňovaných prostřednictvím těchto subjektů a zatížení přímých investic soukromých investorů (rozsudek Orange European Smallcap Fund, citovaný výše, body 8, 33 a 60). V této posledně citované věci tedy vnitrostátní zákonodárce za rozlišovací kritérium pro použitelné daňové zacházení považoval daňové postavení podílníků.
- 41 Ve věcech v původních řízeních oproti tomu rozlišovacím kritériem pro použitelné daňové zacházení, stanoveným dotčenou vnitrostátní právní úpravou, není daňové postavení podílníků, ale pouze status SKIPCP, tj. zda je rezidentem, či nikoliv.

- 42 Jak dále zdůrazňuje předkládající soud, s ohledem na takovou vnitrostátní právní úpravu, jako je úprava dotčená v původních řízeních, jejímž cílem je předcházet řetězovému zdanění dividend, které jsou vypláceny společnostmi-rezidenty, je postavení SKIPCP, kteří jsou příjemci a rezidenty, srovnatelné s postavením SKIPCP, kteří jsou příjemci a nejsou rezidenty (viz výše citované rozsudky Aberdeen Property Fininvest Alpha, body 43 a 44, jakož i Komise v. Německo, bod 58).
- 43 Argument francouzské vlády vycházející z rozsudku ze dne 22. prosince 2008, Truck Center (C-282/07, Sb. rozh. s. I-10767, bod 47), podle kterého rozdílné zacházení se SKIPCP-rezidenty a SKIPCP-nerezidenty pouze odráží odlišné situace, ve kterých se nachází uvedené subjekty ohledně vybírání daně, musí být odmítnut. V tomto ohledu je nutno připomenout, že ve věci, v níž byl vydán výše citovaný rozsudek Truck Center, dotčená vnitrostátní právní úprava stanovila zdanění určitých příjmů tuzemského původu zároveň pro přijímající společnosti-rezidenty a přijímající společnosti-nerezidenty. Uvedená právní úprava stanovila pouze způsoby vybírání daně odlišné v závislosti na místě, kde jsou přijímající společnosti rezidenty, které byly odůvodněné objektivně rozdílnou situací, ve které se nacházely společnosti-rezidenti a společnosti-nerezidenti. Ve věcech v původních řízeních se nicméně dotčená právní úprava neomezuje na stanovení odlišných způsobů vybírání daně v závislosti na místě, kde jsou rezidenty příjemci dividend vnitrostátního původu. Stanoví naopak zdanění uvedených dividend pouze v případě SKIPCP-nerezidentů.
- 44 Rozdílné zacházení mezi SKIPCP-rezidenty, které jsou osvobozeny od daně z dividend vnitrostátního původu, které jim plynou, a SKIPCP-nerezidenty, kterým je na takové dividendy uložena srážková daň, nemůže být tedy odůvodněno rozdílností příslušné situace.
- 45 Dále je třeba přezkoumat, zda omezení vyplývající z takové vnitrostátní právní úpravy, jako je právní úprava dotčená v původním řízení, je odůvodněno naléhavými důvody obecného zájmu (viz rozsudky ze dne 11. října 2007, ELISA, C-451/05, Sb. rozh. s. I-8251, bod 79; Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen, citovaný výše, bod 63, jakož i Komise v. Belgie, citovaný výše, bod 68).
- 46 Francouzskou vládou byly před Soudním dvorem uvedeny různé důvody, a sice nutnost ochrany vyváženého rozdělení daňové pravomoci mezi členskými státy, nutnost zajistit účinnost daňových kontrol, jakož i zachování soudržnosti daňového režimu dotčeného v původních řízeních. Co se týče zejména odůvodnění omezení volného pohybu kapitálu s třetími zeměmi, opírá se francouzská vláda o tvrzení, že v tomto konkrétním kontextu jsou dotčená pravidla nezbytná pro zajištění účinnosti daňových kontrol, a dále o čl. 64 odst. 1 SFEU.
- 47 Je třeba připomenout, že nutnost ochrany vyváženého rozdělení daňové pravomoci mezi členské státy může být uznána, zejména pokud má dotčený režim za cíl předcházet jednáním, která mohou ohrozit právo členského státu uplatňovat svou daňovou pravomoc ve vztahu k činnostem vykonávaným na jeho území (viz rozsudky ze dne 18. července 2007, Oy AA, C-231/05, Sb. rozh. s. I-6373, bod 54; ze dne 8. listopadu 2007, Amurta, C-379/05, Sb. rozh.s. I-9569, bod 58, rozsudek Aberdeen Property Fininvest Alpha, citovaný výše, bod 66, a Komise v. Německo, citovaný výše, bod 77).
- 48 Nicméně pokud se členský stát rozhodl nezatížit daní SKIPCP-rezidenty, kteří jsou příjemci dividend vnitrostátního původu, nemůže se dovolávat nutnosti zajistit vyvážené rozdělení daňové pravomoci mezi členské státy, aby odůvodnil zdanění SKIPCP-nerezidentů, kteří jsou příjemci takových výnosů (viz výše uvedené rozsudky Amurta, bod 59, Aberdeen Property Fininvest Alpha, bod 67, a Komise v. Německo, bod 78).
- 49 Vnitrostátní právní úprava dotčená v původních řízeních nemůže být odůvodněna ani nutností zajistit účinnost daňových kontrol. Jak ostatně uvádí předkládající soud, účinnost daňových kontrol totiž nemůže odůvodnit zdanění zatěžující jediné a konkrétně nerezidenty.

- 50 Co se týče argumentu týkajícího se zachování soudržnosti francouzského daňového režimu, je třeba připomenout, že Soudní dvůr již rozhodl, že nezbytnost zaručit takovou soudržnost může odůvodnit právní úpravu, která může omezit základní svobody (viz rozsudky ze dne 28. ledna 1992, Bachmann, C-204/90, Recueil, s. I-249, bod 21; rozsudek ze dne 23. října 2008, Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C-157/07, Sb. rozh. s. I-8061, bod 43, a Komise v. Belgie, citovaný výše, bod 70).
- 51 Má-li však obstat argument založený na takovémto odůvodnění, je podle ustálené judikatury nutné splnění podmínky bezprostřední souvislosti mezi dotčenou daňovou výhodou a kompenzací této výhody určitou daňovou zátěží (rozsudek Komise v. Belgie, citovaný výše, bod 71 a citovaná judikatura), přitom bezprostřednost této souvislosti musí být posuzována se zřetelem na cíl dotčené daňové právní úpravy (rozsudky ze dne 27. listopadu 2008, Papillon, C-418/07, Sb. rozh. s. I-8947, bod 44, a Aberdeen Property Fininvest Alpha, citovaný výše, bod 72).
- 52 Jak však vyplývá z bodu 30 tohoto rozsudku, osvobození dividend od srážkové daně nepodléhá podmínce, aby dividendy plynoucí dotčenému SKIPCP byly tímto subjektem vyplaceny, a aby jejich zdanění na straně podílníků uvedeného SKIPCP umožnilo kompenzovat osvobození od srážkové daně.
- 53 V důsledku toho neexistuje ve smyslu judikatury citované v bodě 51 tohoto rozsudku bezprostřední souvislost mezi osvobozením dividend vnitrostátního původu plynoucích SKIPCP-rezidentovi od srážkové daně a zdaněním uvedených dividend jako příjmu podílníků uvedeného SKIPCP.
- 54 Co se konečně týče zejména odůvodnění omezení volného pohybu kapitálu ve vztahu ke třetím zemím, je třeba poukázat na to, že se francouzská vláda omezila na tvrzení, že v rámci takového pohybu při neexistenci daňových dohod upravujících vzájemnou správní pomoc, musí být sporná omezení odůvodněna nutností zajistit účinnost daňových kontrol. Podle judikatury takové pohyby kapitálu zajisté patří do jiného právního kontextu než ve vztazích mezi členskými státy (rozsudek A, citovaný výše, bod 60). V tomto ohledu je však dostatečné poukázat na to, že francouzská vláda nepředložila důkazy prokazující, proč by měla být účinnost daňových kontrol důvodem pro zdanění zatěžující jediné a konkrétně SKIPCP-nerezidenty. Dále, jelikož předmětem žádostí o rozhodnutí o předběžné otázce není výklad čl. 64 odst. 1 SFEU, není třeba zkoumat, zda by omezení pohybu kapitálu do třetích zemí či z nich, plynoucí z takové vnitrostátní právní úpravy, jako je úprava dotčená v původních řízeních, mohlo být odůvodněno tímto ustanovením.
- 55 Vzhledem k výše uvedenému je třeba na položené otázky odpovědět tak, že články 63 SFEU a 65 SFEU musí být vykládány v tom smyslu, že brání právní úpravě členského státu, která stanoví zdanění dividend vnitrostátního původu srážkovou daní, pokud plynou SKIPCP, které jsou rezidenty v jiném členském státě, zatímco takové dividendy jsou od daně osvobozeny v případě SKIPCP, které jsou rezidenty v prvně uvedeném státě.

K časovým účinkům tohoto rozsudku

- 56 Francouzská vláda ve svém ústním vyjádření navrhla Soudnímu dvoru, aby v případě, že dojde k závěru, že vnitrostátní právní úprava, která je předmětem původních řízení, je neslučitelná s články 63 SFEU a 65 SFEU, omezil časové účinky tohoto rozsudku.
- 57 Na podporu své žádosti uvedená vláda Soudní dvůr upozornila na to, že rozsudek obsahující takové zjištění by měl závažné finanční následky. Rovněž uvedla, že s ohledem na chování Evropské komise a ostatních členských států mohla mít Francouzská republika za to, že právní úprava dotčená v původních řízeních je v souladu s unijním právem.

- 58 V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury platí, že výklad ustanovení unijního práva, který učiní Soudní dvůr při výkonu své pravomoci, kterou mu přiznává článek 267 SFEU, objasňuje a upřesňuje význam a dosah tohoto ustanovení tak, jak musí být nebo mělo být chápáno a používáno od okamžiku jeho vstupu v platnost. Z toho vyplývá, že takto vyložené ustanovení může a musí být soudem použito i na právní vztahy vzniklé a založené před rozsudkem, jímž je rozhodnuto o žádosti o výklad, pokud jsou splněny ostatní podmínky pro předložení sporu týkajícího se použití uvedeného ustanovení příslušným soudům (viz zejména rozsudky ze dne 3. října 2002, Barreira Pérez, C-347/00, Recueil, s. I-8191, bod 44, a ze dne 17. února 2005, Linneweber a Akritidis, C-453/02 a C-462/02, Sb. rozh. s. I-1131, bod 41, jakož i ze dne 6. března 2007, Meilicke a další, C-292/04, Sb. rozh. s. I-1835, bod 34).
- 59 Jen zcela výjimečně mohou okolnosti přimět Soudní dvůr k tomu, aby na základě obecné zásady právní jistoty, která je vlastní unijnímu právnímu řádu, omezil možnost všech zúčastněných osob dovolávat se ustanovení, jehož výklad podal, za účelem zpochybnění právních vztahů založených v dobré víře. Aby bylo možné o takovém omezení rozhodnout, je nezbytné, aby byla splněna dvě podstatná kritéria, a to dobrá víra zúčastněných kruhů a riziko závažných obtíží (viz zejména rozsudky ze dne 10. ledna 2006, Skov a Bilka, C-402/03, Sb. rozh. s. I-199, bod 51, jakož i ze 3. června 2010, Kalinčev, C-2/09, Sb. rozh. s. I-4939, bod 50).
- 60 Konkrétně, Soudní dvůr toto řešení použil pouze za přesně vymezených okolností, zejména když existovalo riziko závažných hospodářských dopadů způsobených obzvláště vysokým počtem právních vztahů založených v dobré víře na základě právní úpravy považované za platnou a účinnou a když se jevílo, že jednotlivci a vnitrostátní orgány byly vedeny k chování, které nebylo v souladu s unijním právem, z důvodu objektivní a závažné nejistoty ohledně smyslu ustanovení unijního práva, ke které případně přispělo i chování jiných členských států nebo Komise (viz zejména rozsudky ze dne 27. dubna 2006, Richards, C-423/04, Sb. rozh. s. I-3585, bod 42, a Kalinčev, citovaný výše, bod 51).
- 61 Co se týče argumentu francouzské vlády vycházejícího z objektivní a závažné nejistoty ohledně smyslu ustanovení unijního práva, uvedená vláda neupřesnila, v čem chování Komise nebo jiných členských států přispělo k takové nejistotě. Ve věcech v původních řízeních každopádně nelze objektivní a závažnou nejistotu ohledně smyslu ustanovení unijního práva shledat. Z ustálené judikatury Soudního dvora, citované v bodě 27 tohoto rozsudku, totiž vyplývá, že za účelem určení slučitelnosti takové právní úpravy, jako je úprava v původních řízeních, s články 63 SFEU a 65 SFEU, musí být posouzení srovnatelnosti situací provedeno na úrovni zvolené samotným členským státem, v projednávané věci na úrovni SKIPCP. Jak kromě toho konstatuje předkládající soud, posouzení slučitelnosti takové právní úpravy, jako je úprava v původních řízeních, s články 63 SFEU a 65 SFEU, nepředstavuje, pokud musí být srovnání provedeno na úrovni SKIPCP, žádný zvláštní problém.
- 62 Ohledně odkazu francouzské vlády na značné rozpočtové dopady rozsudku Soudního dvora je nutno připomenout, že podle ustálené judikatury platí, že finanční důsledky, které mohou vyplývat pro členský stát z rozsudku vydaného v řízení o předběžné otázce, neodůvodňují samy o sobě omezení časových účinků tohoto rozsudku (rozsudky ze dne 20. září 2001, Grzelczyk, C-184/99, Recueil, s. I-6193, bod 52; ze dne 15. března 2005, Bidar, C-209/03, Sb. rozh. s. I-2119, bod 68, a Kalinčev, citovaný výše, bod 52). V projednávané věci přitom Francouzská republika, která požádala o časové omezení účinků tohoto rozsudku teprve při jednání, nepředložila během tohoto jednání údaje, které by Soudnímu dvoru umožnily dojít k závěru, že Francouzské republice skutečně hrozí závažné hospodářské dopady.
- 63 Z těchto úvah vyplývá, že omezit časové účinky tohoto rozsudku není namístě.

K nákladům řízení

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

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

Články 63 SFEU a 65 SFEU musí být vykládány v tom smyslu, že brání právní úpravě členského státu, která stanoví zdanění dividend vnitrostátního původu srážkovou daní, pokud plynou subjektům kolektivního investování do převoditelných cenných papírů, které jsou rezidenty v jiném členském státě, zatímco takové dividendy jsou od daně osvobozeny v případě subjektů kolektivního investování do převoditelných cenných papírů, které jsou rezidenty v prvně uvedeném státě.

Podpisy.