



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

10. dubna 2014*

„Řízení o předběžné otázce — Svoboda usazování — Volný pohyb kapitálu — Články 63 SFEU a 64 SFEU — Korporační daň — Rozdílné zacházení s dividendami vyplacenými investičním fondům rezidentům a dividendami vyplacenými investičním fondům nerezidentům — Vyloučení z daňového osvobození — Neodůvodněné omezení“

Ve věci C-190/12,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (Polsko) ze dne 28. března 2012, došlým Soudnímu dvoru dne 23. dubna 2012, v řízení

Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company

proti

Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení A. Tizzano, předseda senátu, A. Borg Barthet, E. Levits (zpravodaj), M. Berger, a S. Rodin, soudci,

generální advokát: P. Mengozzi,

vedoucí soudní kanceláře: K. Malacek, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 5. září 2013,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company M. Rudnickim, právním poradcem,
- za polskou vládu B. Majczenou a M. Szpunarem, jakož i A. Kramarczyk, jako zmocněnci,
- za německou vládu T. Henzem a K. Petersen, jako zmocněnci,
- za španělskou vládu A. Rubio Gonzálezem, jako zmocněncem,
- za francouzskou vládu G. de Berguesem, J.-S. Pilczerem a D. Colasem, jako zmocněnci,

* Jednací jazyk: polština.

- za italskou vládu G. Palmieri, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s A. De Stefanem, avvocato dello Stato,
 - za finskou vládu M. Pere, jako zmocněnkyní,
 - za Evropskou komisi K. Herrmann a W. Roelsem, jako zmocněnci,
- po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 6. listopadu 2013,
vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 49 SFEU, 63 SFEU a 65 SFEU.
- 2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi investičním fondem Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, se sídlem ve Spojených státech amerických, a Dyrektor Izba Skarbowa w Bydgoszczy (daňové ředitelství v Bydgoszczy; dále jen „Dyrektor“) ve věci odmítnutí ze strany tohoto správního orgánu konstatovat a vrátit přeplatek paušální korporální daně za roky 2005 a 2006, která byla odvedena jakožto daň z dividend vyplacených žalobkyni v původním řízení kapitálovou společností, jejíž sídlo se nachází na polském území.

Právní rámec

Polské právo

- 3 Článek 6 odst. 1 bod 10 zákona ze dne 15. února 1992 o korporální dani (ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych; Dz. U., č. 54, položka 654), ve znění použitelném na skutkové okolnosti věci v původním řízení, tedy v letech 2005 a 2006 (dále jen „zákon o korporální dani“), stanovil:

„Od daně jsou osvobozeny:

[...]

- 10) investiční fondy, které vykonávají činnost na základě ustanovení [zákonu ze dne 27. května 2004 o investičních fondech (ustawa o funduszach inwestycyjnych, Dz. U., č. 146, položka 1546; dále jen „zákon o investičních fondech“)].“

- 4 Článek 6 odst. 1 zákona o korporální dani byl změněn zákonem ze dne 25. listopadu 2010 o změně zákona o dani z příjmů fyzických osob, zákona o korporální dani a zákona o paušální dani z určitých příjmů fyzických osob (ustawa – Zmiana ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiągniętych przez osoby fizyczne; Dz. U. 2010, č. 226, položka 1478). Toto ustanovení, které vstoupilo v platnost dne 1. ledna 2011, stanoví:

„Od daně jsou osvobozeny:

[...]

- 10) investiční fondy, které vykonávají činnost na základě ustanovení zákona [o investičních fondech];

10a) subjekty kolektivního investování se sídlem v jiném členském státě Evropské unie, než je Polská republika, nebo v jiném státě Evropského hospodářského prostoru [EHP], pokud tyto subjekty kumulativně splňují následující podmínky:

- a) ve státě, kde mají sídlo, podléhají korporační dani ze všech příjmů bez ohledu na jejich původ,
- b) jediným předmětem jejich činnosti je kolektivní investování do nemovitostí, nástrojů peněžního trhu a jiných majetkových práv, finančních zdrojů shromážděných na základě veřejné nebo neveřejné nabídky jejich cenných papírů,
- c) svoji činnost vykonávají na základě povolení uděleného orgány příslušnými k finančnímu dohledu ve státě, kde mají sídlo [...],
- d) jejich činnost je přímo kontrolována orgány příslušnými k finančnímu dohledu ve státě, kde mají subjekty sídlo,
- e) určily depozitáře pro úschovu akcií,
- f) jsou řízeny subjekty, které za účelem výkonu činnosti disponují povolením od orgánů příslušných k finančnímu dohledu ve státě, kde mají sídlo.“

5 Článek 22 zákona o korporační dani zní takto:

„1. Korporační daň z příjmů z dividend a ostatních příjmů plynoucích z podílů na zisku právnických osob se sídlem na území Polsk[a] je s výhradou odst. 2 stanovena na 19 % z dosažených příjmů.

2. Korporační daň z příjmů ve smyslu odstavce 1 u osob uvedených v čl. 3 odst. 2 se stanoví na 19 % z příjmů, ledaže smlouva o zamezení dvojímu zdanění uzavřená se státem, v němž se nachází sídlo nebo správa osoby povinné k dani, stanoví jinak.“

6 V souladu s článkem 1 zákona o investičních fondech v platném znění:

„Tento zákon stanoví pravidla použitelná na zakládání a činnost investičních fondů se sídlem na území Polské republiky, jakož i pravidla upravující činnost zahraničních fondů a správcovských společností na území Polské republiky.“

7 Článek 2 body 7 a 9 tohoto zákona stanoví:

„Pro účely tohoto zákona se rozumí:

[...]

7) členskými státy: členské státy Evropské unie kromě Polsk[é republiky];

[...]

9) zahraničním fondem: otevřený investiční fond nebo investiční společnost se sídlem v členském státě, které vykonávají činnost podle právních předpisů Společenství o zásadách kolektivního investování do cenných papírů;

[...]“

8 Článek 3 odst. 1 uvedeného zákona stanoví:

„Investiční fond je právnická osoba, jejímž jediným předmětem činnosti je kolektivní investování do nemovitostí, do nástrojů peněžního trhu a jiných majetkových práv stanovených zákonem, a do finančních zdrojů shromážděných na základě veřejné nebo neveřejné nabídky jejich cenných papírů.“

Dohoda o zamezení dvojímu zdanění

9 V souladu s článkem 11 úmluvy uzavřené mezi vládou [Polské republiky] a vládou Spojených států amerických za účelem zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovým únikům (Umowa między Rządem [Polskiej] Rzeczypospolitej Ludowej a Rządem Stanów Zjednoczonych Ameryki o uniknięciu podwójnego opodatkowania i zapobieżeniu uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu), která byla podepsána ve Washingtonu dne 8. října 1974 (Dz. U. z roku 1976, částka 31, položka 178; dále jen „úmluva o zamezení dvojímu zdanění“):

„1. Dividendy pocházející z některého smluvního státu vyplácené rezidentovi druhého smluvního státu podléhají zdanění v tomto druhém státě.

2. Smluvní stát, na jehož území je sídlo společnosti, může rovněž tyto dividendy zdanit v souladu se svými právními předpisy, ale tato daň nesmí přesáhnout:

- a) 5 % hrubé částky dividend, jestliže příjemce je právnickou osobou, která disponuje nejméně 10 % akcií s hlasovacím právem právnické osoby, která vyplácí dividendy,
- b) 15 % hrubé částky dividend ve všech ostatních případech.

Tento odstavec se netýká zdanění právnické osoby, pokud jde o zisk, z něhož jsou vypláceny dividendy.

[...]“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

10 V prosinci 2010 žalobkyně v původním řízení, investiční fond se sídlem na území Spojených států amerických, jehož činnost spočívá zejména v účasti v polských společnostech, požádala polskou daňovou správu o vrácení přeplatku paušální korporální daně zatěžující ve výši 15 % dividendy, které jí byly vyplaceny uvedenými společnostmi se sídlem v Polsku. Žalobkyně v původním řízení měla za to, že jí mělo být toto navrácení přiznáno na základě čl. 22 odst. 1 zákona o korporální dani, ve spojení s čl. 11 odst. 2 písm. b) úmluvy o zamezení dvojímu zdanění.

11 Tato žádost byla zamítnuta rozhodnutím ze dne 2. května 2011 s odůvodněním, že žalobkyně v původním řízení jakožto investiční fond usazený ve Spojených státech amerických nespĺňuje podmínky pro osvobození stanovené v čl. 6 odst. 1 bodě 10 zákona o korporální dani.

12 Vzhledem k tomu, že Dyrektor toto rozhodnutí dne 6. října 2011 potvrdil, podala žalobkyně v původním řízení k předkládajícímu soudu žalobu na neplatnost a tvrdila, že ustanovení zákona o korporální dani zavádí diskriminaci mezi investičními fondy se sídlem ve třetích státech a investičními fondy usazenými v Polsku.

13 Předkládající soud se táže, zda s ohledem na zvláštní povahu osvobození od daně stanoveného v zákoně o korporální dani, které se rovná úplnému osobnímu osvobození od korporální daně vyhrazenému investičním fondům, které splňují požadavky stanovené zákonem o investičních fondech, a na úzkou

vazbu mezi ustanoveními posledně uvedeného zákona a daným osvobozením, je třeba toto ustanovení polského zákona přezkoumat nikoli z hlediska zásady volného pohybu kapitálu, ale z hlediska svobody usazování.

- 14 Za předpokladu, že je tento přezkum třeba provést z hlediska zásady volného pohybu kapitálu, táže se předkládající soud, zda právní úprava dotčená v původním řízení vede k neodůvodněnému omezení této svobody.
- 15 Konkrétně se předkládající soud táže, zda podobnost způsobů výkonu činnosti a oblastí vykonávaných činností postačuje k učinění závěru, že investiční fond se sídlem v Polsku je srovnatelný s investičním fondem se sídlem ve Spojených státech amerických, ačkoli požadavky stanovené unijním právem v oblasti zakládání a fungování investičních fondů se liší od požadavků stanovených právem třetích států a nevztahují se na ně.
- 16 Kromě toho má předkládající soud za to, že případné omezení by mohlo být odůvodněno nutností zajistit účinnou daňovou kontrolu kvůli osobní povaze osvobození a je rovněž přiměřené.
- 17 Za těchto podmínek se Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:
 - „1) Je článek [63 SFEU] použitelný, když má soud rozhodující ve věci určit, zda v rámci obecného osobního osvobození od daně může členský stát použít vnitrostátní právní předpisy, které právního činí rozdíly v postavení osob povinných k dani v tom smyslu, že investičním fondům se sídlem v členském státě [...] [U]nie poskytují osvobození od paušální korporační daně z obdržených dividend, avšak takové osvobození nepřiznávají investičnímu fondu, který je daňovým rezidentem ve Spojených státech amerických?
 - 2) Lze rozdílné zacházení s fondy se sídlem ve třetím státě a s fondy se sídlem v členském státě Evropské unie, které je upraveno ve vnitrostátním právu v souvislosti s osvobozením od korporační daně, považovat za odůvodněné z hlediska [čl. 65 odst. 1 písm. a) SFEU ve spojení s čl. 65 odst. 3 SFEU]?”

K žádosti o znovuotevření ústní části řízení

- 18 Ústní část řízení byla ukončena dne 6. listopadu 2013 po přednesení stanoviska generálního advokáta.
- 19 Dopisem ze dne 6. prosince 2013, došlým kanceláři Soudního dvora dne 9. prosince 2013, žalobkyně v původním řízení odkázala na článek 83 jednacího řádu Soudního dvora a požádala o znovuotevření ústní části řízení, přičemž poukazovala na nové skutečnosti, které by mohly mít rozhodující vliv na rozhodnutí Soudního dvora. Podle uvedené účastnice řízení byly daňové orgány Spojených států amerických informovány, že polské daňové orgány zahájily postup výměny informací ve věci, která se jí týká a má stejný předmět jako věc v původním řízení.
- 20 V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle článku 83 jednacího řádu může Soudní dvůr kdykoli po vyslechnutí generálního advokáta nařídit znovuotevření ústní části řízení, zejména má-li za to, že věc není dostatečně objasněna, nebo předložil-li některý z účastníků řízení po ukončení této části řízení novou skutečnost, která může mít rozhodující vliv na rozhodnutí Soudního dvora (viz rozsudek ze dne 18. července 2013, Vodafone Omnitel a další, C-228/12 až C-232/12 a C-254/12 až C-258/12, bod 26).
- 21 V projednávané věci má Soudní dvůr po vyslechnutí generálního advokáta za to, že disponuje všemi poznatky nezbytnými pro zodpovězení otázky položené předkládajícím soudem a že nová skutečnost uvedená žalobkyní v původním řízení nemůže mít rozhodující vliv na rozhodnutí Soudního dvora o předběžné otázce.

- 22 Není proto třeba vyhovět žádosti žalobkyně v původním řízení o znovuotevření ústní části řízení.

K předběžným otázkám

K první otázce

- 23 První otázka předkládajícího soudu směřuje k určení, zda se článek 63 SFEU použije v situaci, jako je situace dotčená v původním řízení, kdy na základě daňové právní úpravy členského státu nelze uplatnit daňové osvobození na dividendy vyplácené společnostmi usazenými v tomto členském státě ve prospěch investičního fondu se sídlem ve třetí zemi, kdežto na investiční fondy se sídlem v uvedeném členském státě se takové osvobození vztahuje.
- 24 Pouze polská vláda má za to, že tato vnitrostátní právní úprava musí být posuzována nikoli ve světle volného pohybu kapitálu, ale buď ve světle svobody usazování, nebo volného pohybu služeb. Podle uvedené vlády má osobní osvobození dotčené v původním řízení, které se vztahuje na všechny příjmy určitých hospodářských subjektů bez ohledu na druh uskutečněného plnění, za cíl nikoli zavedení rozlišujícího kritéria podle sídla, ale pobízení spotřebitelů k využívání služeb investičních fondů, které vykonávají činnost v přesně vymezeném právním rámci. Kromě toho činnost investičních fondů je poskytováním služby finančního zprostředkování nebo správy portfolia aktiv ve smyslu článku 49 SFEU nebo článku 56 SFEU.
- 25 V tomto ohledu z judikatury Soudního dvora vyplývá, že na daňové zacházení s dividendami se může vztahovat článek 49 SFEU týkající se svobody usazování a článek 63 SFEU týkající se volného pohybu kapitálu, a že pokud jde o otázku, zda se na vnitrostátní právní předpisy vztahuje ta či ona svoboda pohybu, z ustálené judikatury vyplývá, že je třeba zohlednit předmět dotčených právních předpisů (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 13. listopadu 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, body 89 a 90 a citovaná judikatura).
- 26 Do působnosti svobody usazování spadají zejména vnitrostátní právní předpisy, které se mají použít pouze na podíly umožňující vykonávat nepochybný vliv na rozhodování společnosti a určovat její činnost (viz výše uvedený rozsudek *Test Claimants in the FII Group Litigation*, bod 91 a citovaná judikatura).
- 27 Z toho vyplývá, že pokud jde o dividendy původem ze třetí země, nelze se dovolávat ani článku 49 SFEU ani článku 63 SFEU, jestliže z předmětu takových vnitrostátních právních předpisů vyplývá, že se použijí pouze na podíly umožňující vykonávat nepochybný vliv na rozhodování dotčené společnosti a určovat její činnost (viz výše uvedený rozsudek *Test Claimants in the FII Group Litigation*, bod 98).
- 28 Naproti tomu vnitrostátní ustanovení, která se použijí na podíly nabyté pouze s cílem investovat bez úmyslu ovlivňovat řízení a kontrolu podniku, musí být zkoumána výlučně z hlediska volného pohybu kapitálu (viz výše uvedený rozsudek *Test Claimants in the FII Group Litigation*, bod 92).
- 29 V kontextu, kdy se jedná o daňové zacházení s dividendami pocházejícími ze třetích zemí, je třeba mít za to, že k posouzení toho, zda daňové zacházení s dividendami pocházejícími ze třetích zemí spadá do působnosti ustanovení Smlouvy o FEU týkajících se volného pohybu kapitálu, postačuje prozkoumání předmětu vnitrostátních právních předpisů (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek *Test Claimants in the FII Group Litigation*, bod 96).
- 30 V tomto ohledu Soudní dvůr uvedl, že vnitrostátní právní úprava týkající se daňového zacházení s dividendami ze třetí země, která se nevztahuje výlučně na situace, kdy mateřská společnost vykonává rozhodující vliv na společnost vyplácející dividendy, musí být posuzována z hlediska

článku 63 SFEU. Společnost se sídlem v členském státě může v důsledku toho, bez ohledu na rozsah své účasti ve společnosti, která vyplácí dividendy a je usazena ve třetí zemi, na základě tohoto ustanovení zpochybnit legalitu takové právní úpravy (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek *Test Claimants in the FII Group Litigation*, bod 99).

- 31 Je však nutno zamezit tomu, aby výklad čl. 63 odst. 1 SFEU – pokud jde o vztahy se třetími zeměmi – umožňoval hospodářským subjektům, které nespádají do rámce územní působnosti svobody usazování, těžit z této svobody (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek *Test Claimants in the FII Group Litigation*, bod 100).
- 32 Jak přitom uvedl generální advokát v bodě 21 stanoviska, posouzení týkající se daňového zacházení s dividendami vyplácenými společnostmi ze třetí země ve prospěch osoby se sídlem na území členského státu, lze rovněž vztáhnout na situaci, v níž jsou dividendy vyplácené společnostmi rezidentem členského státu ve prospěch svého akcionáře se sídlem ve třetí zemi, jako je tomu v původním řízení.
- 33 Osvobození dotčené v původním řízení, upravené v čl. 6 odst. 1 zákona o korporální dani, přitom nerozlišuje v závislosti na druhu podílu, který generoval dividendy vyplácené investičním fondům. Dále neexistuje riziko, že by hospodářský subjekt, který nespádá do územní působnosti svobody usazování, mohl těžit z této svobody prospěch, neboť daňová právní úprava dotčená v původním řízení se týká daňového zacházení s dividendami, a nikoli podmínek přístupu subjektů ze třetích zemí na vnitrostátní trh.
- 34 Takové zjištění není zpochybněno argumenty vznesenými zejména polskou vládou, jak jsou připomenuty v bodě 24 tohoto rozsudku, neboť pro účely určení toho, zda tato právní úprava spadá do působnosti článku 63 SFEU, není třeba zkoumat povahu osvobození stanoveného uvedenou právní úpravou ani povahu činnosti investičních fondů, nýbrž formu účasti investičních fondů ve společnostech – rezidentech.
- 35 S ohledem na výše uvedené je třeba na první otázku odpovědět tak, že článek 63 SFEU, týkající se volného pohybu kapitálu, se vztahuje na situaci, jako je situace dotčená v původním řízení, kdy na základě vnitrostátní daňové právní úpravy nelze uplatnit daňové osvobození na dividendy vyplácené společnostmi usazenými v tomto členském státě ve prospěch investičního fondu se sídlem ve třetí zemi, zatímco takové osvobození se uplatní na investiční fondy se sídlem v uvedeném členském státě.

Ke druhé otázce

- 36 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda musí být články 63 SFEU a 65 SFEU vykládány v tom smyslu, že brání takové daňové právní úpravě členského státu, jako je právní úprava dotčená v původním řízení, podle které nelze uplatnit daňové osvobození na dividendy vyplácené společnostmi usazenými v tomto členském státě ve prospěch investičního fondu se sídlem ve třetí zemi.
- 37 Konkrétně podle zákona o korporální dani, ve znění použitelném na skutkové okolnosti sporu v původním řízení, tedy v letech 2005 a 2006 a až do ledna 2011, byly dividendy vyplácené společnostmi-rezidentem investičnímu fondu se sídlem ve třetí zemi v zásadě zdaněny srážkovou daní se sazbou ve výši 19 %, nepoužije-li se jiná sazba na základě dohody o zamezení dvojímu zdanění, zatímco tyto dividendy byly od daně osvobozeny, pokud byly vyplaceny investičnímu fondu rezidentovi, splnil-li takový fond rovněž podmínky stanovené zákonem o investičních fondech.

K existenci omezení volného pohybu kapitálu

- 38 Je třeba bez dalšího připomenout, že přímé daně sice spadají do pravomoci členských států, ty však musí při jejím výkonu dodržovat unijní právo (rozsudek ze dne 10. května 2012, Santander Asset Management SGIIC a další, C-338/11 až C-347/11, bod 14 a citovaná judikatura).
- 39 V tomto ohledu z ustálené judikatury Soudního dvora 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 nerezidenty nebo odradit rezidenty uvedeného členského státu od investování v jiných státech (rozsudky ze dne 18. prosince 2007, A, C-101/05, Sb. rozh. s. I-11531, bod 40; 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, jakož i výše uvedený rozsudek Santander Asset Management SGIIC a další, bod 15).
- 40 V projednávané věci bylo osvobození od daně stanovené vnitrostátní daňovou právní úpravou dotčenou v původním řízení poskytnuto výhradně investičním fondům, které vykonávají činnost v souladu se zákonem o investičních fondech.
- 41 Z předkládacího rozhodnutí rovněž vyplývá, že podle vnitrostátní právní úpravy dotčené v původním řízení mají investiční fondy nárok na osvobození, pouze pokud se jejich sídlo nachází na polském území. Dividendy vyplacené investičním fondům nerezidentům proto nemohou být osvobozeny od srážkové daně již z důvodu umístění sídla těchto fondů, i kdyby bylo možné použít na tyto dividendy snížení daňové sazby na základě úmluvy o zamezení dvojímu zdanění.
- 42 Přitom takový rozdíl v daňovém zacházení s dividendy mezi investičními fondy rezidenty a investičními fondy nerezidenty by mohl odradit jednak investiční fondy nerezidenty, aby investovaly do společností usazených v tomto členském státě, a jednak investory, kteří jsou rezidenty v tomto členském státě od nabytí podílů v investičních fondech nerezidentech (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Santander Asset Management SGIIC a další, bod 17).
- 43 Z toho plyne, že vnitrostátní právní úprava, jako je právní úprava dotčená v původním řízení, může vést k omezení volného pohybu kapitálu, v zásadě v rozporu s článkem 63 SFEU.
- 44 Je třeba nicméně přezkoumat, zda toto omezení může být odůvodněno z hlediska ustanovení Smlouvy o FEU.

K použitelnosti čl. 64 odst. 1 SFEU

- 45 Podle čl. 64 odst. 1 SFEU není článkem 63 SFEU dotčeno používání omezení vůči třetím státům existujících ke dni 31. prosince 1993 podle vnitrostátního práva nebo unijního práva ve vztahu k pohybu kapitálu do nebo ze třetích zemí, pokud zahrnuje přímé investice, včetně investic do nemovitostí, usazování, poskytování finančních služeb či přijetí cenných papírů na kapitálové trhy.
- 46 V tomto ohledu polská a německá vláda ve svých vyjádřeních a na jednání tvrdily, že zaprvé vnitrostátní ustanovení dotčené v původním řízení, které stanoví zdanění dividend vyplacených polskými společnostmi investičním fondům nerezidentům, bylo v platnosti již před dnem 31. prosince 1993 a způsoby tohoto zdanění nebyly později změněny, a zadruhé že vzhledem k tomu, že se uvedené ustanovení uplatní bez rozdílů, tedy bez ohledu na počet vlastněných akcií polských společností, může pohyb kapitálu dotčený v původním řízení rovněž spadat pod pojem „přímé investice“ upřesněný v judikatuře Soudního dvora. V každém případě se dané omezení podle těchto vlád dotýká poskytování finančních služeb.

- 47 Pokud jde o časové kritérium stanovené čl. 64 odst. 1 SFEU, z ustálené judikatury Soudního dvora vyplývá, že i když je v zásadě na vnitrostátním soudu, aby určil obsah právních předpisů existujících k datu stanovenému aktem Unie, Soudnímu dvoru přísluší, aby poskytl součásti výkladu toho unijního pojmu, který představuje referenční pojem pro použití odchylného režimu, upraveného tímto právem, na vnitrostátní právní předpisy „existující“ ke stanovenému datu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. prosince 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, Sb. rozh. 2006, s. I-11753, bod 191).
- 48 V tomto kontextu již Soudní dvůr rozhodl, že jakékoli vnitrostátní opatření přijaté následně po takto stanoveném datu není z tohoto samotného důvodu automaticky vyloučeno z odchylného režimu zavedeného dotčeným unijním aktem. Na ustanovení, které je svou podstatou totožné s předchozími právními předpisy nebo které se omezuje na to, aby omezilo nebo zrušilo překážku výkonu práv a svobod Unie stanovenou v předchozích právních předpisech, se totiž odchylka vztahuje. Naopak právní předpisy, které vycházejí z logiky odlišné od logiky předchozího práva a zavádějí nové postupy, nemohou být pokládány za právní předpisy existující k datu stanovenému dotčeným aktem Unie (viz výše uvedený rozsudek *Test Claimants in the FII Group Litigation*, bod 192, a rozsudek ze dne 24. května 2007, *Holböck*, C-157/05, Sb. rozh. s. I-4051, bod 41).
- 49 V tomto ohledu z vyjádření Komise vyplývá, aniž by to polská vláda zpochybnila, že daňové osvobození stanovené v čl. 6 odst. 1 bod 10 zákona o korporační dani bylo zavedeno zákonem ze dne 28. srpna 1997.
- 50 Proto, jak uvedl generální advokát v bodě 57 stanoviska, „omezení“ ve smyslu ustanovení Smlouvy o volném pohybu kapitálu, které bylo zachováno po dni 31. prosincem 1993, před tímto datem neexistovalo.
- 51 Ke dni 31. prosince 1993 totiž dividendy vyplácené polskými společnostmi subjektům nerezidentům podléhaly buď stejné srážkové dani jako dividendy vyplácené subjektům usazeným v Polsku, nebo snížené daňové sazbě na základě úmluvy o zamezení dvojímu zdanění uzavřené mezi Polskou republikou a příslušným státem. První omezení bylo zavedeno zákonem ze dne 28. srpna 1997, zmíněným v bodě 49 tohoto rozsudku, který stanovil rozdílné zacházení s investičními fondy rezidenty a investičními fondy nerezidenty, když ty první osvobodil od srážkové daně a správních postupů spojených s paušálním zdaněním dividend, které jsou jim vypláceny.
- 52 Z toho důvodu nelze vnitrostátní právní úpravu dotčenou v původním řízení považovat za omezení existující ke dni 31. prosince 1993, neboť skutečnost zakládající omezení volného pohybu kapitálu, tedy daňové osvobození stanovené v čl. 6 odst. 1 bodu 10 zákona o korporační dani, byla zavedena později, vycházela z logiky předchozí právní úpravy a zaváděla nový postup, ve smyslu judikatury citované v bodě 48 tohoto rozsudku.
- 53 Vzhledem k tomu, že není splněno časové kritérium a že obě kritéria, časové a materiální, stanovená v čl. 64 odst. 1 SFEU, musí být splněna kumulativně, posledně uvedený článek se na věc v původním řízení nepoužije, přičemž není nutné zkoumat splnění materiálního kritéria.

K odůvodnění omezení

- 54 Podle čl. 65 odst. 1 písm. a) SFEU není článkem 63 dotčeno právo členských států uplatňovat příslušná ustanovení svých daňových předpisů, která rozlišují mezi daňovými poplatníky, kteří se nenacházejí ve stejné situaci, pokud jde o místo bydliště nebo místo, kde je investován jejich kapitál.
- 55 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 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, a výše uvedený rozsudek Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen, bod 56).

- 56 Sama výjimka podle tohoto ustanovení je totiž omezena čl. 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“ (viz výše uvedený rozsudek Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen, bod 57).
- 57 Rozdílné zacházení přípustné na základě čl. 65 odst. 1 písm. a) SFEU je tudíž třeba odlišit od diskriminace zakázané v odstavci 3 téhož článku. Z judikatury přitom vyplývá, že aby mohla být taková vnitrostátní daňověprávní úprava, jako je úprava dotčená v původním řízení, považována za slučitelnou s ustanoveními Smlouvy týkajícími se volného pohybu kapitálu, je třeba, aby se rozdílné zacházení, které stanoví, týkalo situací, které nejsou objektivně srovnatelné, nebo aby bylo odůvodněno naléhavým důvodem obecného zájmu (viz výše uvedený rozsudek Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen, bod 58 a citovaná judikatura).

K objektivní srovnatelnosti situací

- 58 Pokud jde o otázku srovnatelnosti, je třeba zaprvé uvést, že s ohledem na daňové pravidlo, jako je pravidlo dotčené v původním řízení, jehož cílem je nepodřídit zdanění příjmy, které jsou vyplácené společnostmi – rezidenty, je situace investičního fondu, který je příjemcem rezidentem, srovnatelná se situací investičního fondu, který je příjemcem nerezidentem, neboť v obou případech mohou být dosažené příjmy předmětem ekonomického dvojího zdanění nebo řetězového zdanění (v tomto smyslu viz výše uvedené rozsudky ze dne 12. prosince 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, bod 62; Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen, bod 113; ze dne 20. října 2011, Komise v. Německo, C-284/09, Sb. rozh. s. I-9879, bod 56, jakož i výše uvedený rozsudek Santander Asset Management SGIIC a další, bod 42 a citovaná judikatura).
- 59 Přitom v rozsahu, v jakém je nebezpečí řetězového zdanění nebo ekonomického dvojího zdanění nezávisle na jakémkoli zdanění ve třetím státě způsobeno samotným výkonem daňové pravomoci dotčeným státem, článek 63 SFEU ukládá témuž státu, který stanovil daňové osvobození pro dividendy vyplácené hospodářským subjektům – rezidentům jinými společnostmi – rezidenty, poskytnout rovnocenné zacházení dividendám vypláceným hospodářským subjektům usazeným ve třetích zemích (v tomto smyslu viz výše uvedené rozsudky Test Claimants in the FII Group Litigation, bod 72 ; Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen, bod 60, Komise v. Německo, bod 57).
- 60 Vnitrostátní právní úprava dotčená v původním řízení přitom takové rovnocenné zacházení nestanoví. I když tato právní úprava předchází ekonomickému dvojímu zdanění dividend vnitrostátního původu vyplácených investičním fondům – rezidentům, přičemž slaďuje situaci podílníků takových fondů se situací individuálních investorů, neodstraňuje ani nezmiňuje dvojí zdanění, kterému mohou podléhat investiční fondy nerezidenti, když jsou jim takové dividendy vyplaceny.
- 61 Z druhého je třeba připomenout, že za účelem posouzení objektivní srovnatelnosti situací, se kterými je zacházeno odlišně, musí být brána v úvahu pouze rozlišovací kritéria pro zdanění vyplácených zisků stanovená vnitrostátní daňovou právní úpravou dotčenou v původním řízení (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Santander Asset Management SGIIC a další, bod 28).

- 62 V tomto ohledu je nesporné, že jediné rozlišovací kritérium stanovené daňovou právní úpravou dotčenou v původním řízení je založeno na místě sídla investičních fondů, neboť nárok na osvobození vyplácených dividend od srážkové daně mohou mít pouze investiční fondy se sídlem v Polsku. Osvobození od daně, na něž mají nárok investiční fondy rezidenti, není totiž podřízeno zdanění příjmů vyplácených jejich podílníkům.
- 63 S ohledem na toto rozlišovací kritérium, musí být posouzení srovnatelnosti situací provedeno pouze na úrovni investičního nástroje, v rozsahu, v jakém dotčená právní úprava nezohledňuje daňovou situaci jejich podílníků (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Santander Asset Management SGIIC a další, body 32, 39 a 41).
- 64 Nelze proto přijmout argument předložený německou vládou, podle kterého mohou být účinky omezení obecně neutralizovány, jestliže investor může ve státě rezidence započíst na svoji osobní daňovou povinnost srážkovou daň, které podléhá investiční fond nerezident, nebo ji odečíst při stanovení základu daně, které podléhá ve svém státě rezidence.
- 65 Zatřetí z předkládajícího rozhodnutí a z vyjádření polské, německé, španělské, francouzské, italské a finské vlády, jakož i Komise vyplývá, že situace investičního fondu se sídlem ve třetím státě není srovnatelná se situací investičních fondů usazených v Polsku a podléhajících zákonu o investičních fondech a dokonce ani se situací těch investičních fondů, které mají sídlo v jiném členském státě.
- 66 Přesněji řečeno, rozdíl mezi investičními fondy, jejichž sídlo se nachází ve Spojených státech amerických, a investičními fondy, jejichž sídlo se nachází v členských státech Unie, tkví v podstatě v tom, že posledně uvedené podléhají jednotné právní úpravě, která se vztahuje na zakládání a činnost evropských investičních fondů, tedy směrnici Rady 85/611/EHS ze dne 20. prosince 1985 o koordinaci právních a správních předpisů týkajících se subjektů kolektivního investování do převoditelných cenných papírů (SKIPCP) (Úř. věst. L 375, s. 3, dále jen „směrnice SKIPCP“), jejíž požadavky jsou v podstatě převzaty zákonem o investičních fondech. Jelikož prospěch z osvobození stanoveného zákonem o korporální dani mohou mít pouze investiční fondy splňující tyto požadavky, nacházejí se následkem toho investiční fondy nerezidenti nepodléhající směrnici SKIPCP v právní a faktické situaci naprosto odlišné od situace investičních fondů usazených v členských státech Unie.
- 67 Přitom okolnost, že investiční fondy nerezidenti nejsou součástí jednotného právního rámce Unie, zavedeného směrnicí SKIPCP, kterou se řídí zakládání a fungování investičních fondů v rámci Unie, jak byla provedena do vnitrostátního práva polským zákonem o investičních fondech, sama o sobě nepostačuje k prokázání skutečnosti, že situace uvedených fondů se liší. V rozsahu, v jakém se směrnice SKIPCP nevztahuje na investiční fondy usazené ve třetích zemích, protože se nacházejí mimo působnost unijního práva, požadavek, aby byly posledně uvedené fondy právně regulovány stejným způsobem jako investiční fondy rezidenti, by vedl k tomu, že by volný pohyb kapitálu byl zbaven jakéhokoli užitečného účinku.
- 68 V každém případě, jak uvedl generální advokát v bodech 37 a 38 stanoviska a jak již bylo uvedeno v bodě 62 tohoto rozsudku, v rozsahu, v jakém je základní kritérium stanovené vnitrostátní právní daňovou úpravou dotčenou v původním řízení založeno na místě sídla investičních fondů, přičemž pouze investiční fondy usazené v Polsku mají nárok na osvobození od daně, je srovnání mezi právním rámcem upravujícím fondy usazené ve třetí zemi a jednotným právním rámcem uplatňovaným v rámci Unie – pokud jde o věc v původním řízení – irelevantní, neboť nevychází z použitelné právní úpravy dotčené v této věci.
- 69 S ohledem na výše uvedené, pokud jde o takové daňové právní předpisy členského státu, jako je zákon o korporální dani, které jako hlavní rozlišovací kritérium stanoví sídlo investičních fondů, což vede, či nikoli, k výběru srážkové daně na dividendy, jež byly těmto fondům vyplaceny polskými společnostmi, se investiční fondy – nerezidenti nacházejí v situaci objektivně srovnatelné se situací investičních fondů se sídlem na polském území.

70 V návaznosti na tento závěr je třeba zkoumat, zda je omezení vyplývající z takové vnitrostátní právní úpravy, jako je právní úprava dotčená v původním řízení, odůvodněno naléhavými důvody obecného zájmu (viz výše uvedený rozsudek Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen, bod 63 a citovaná judikatura).

K existenci naléhavého důvodu obecného zájmu

– Potřeba zajistit účinnost daňových kontrol

71 Z ustálené judikatury plyne, že nutnost zajistit účinnost daňových kontrol představuje naléhavý důvod obecného zájmu, který může odůvodnit omezení výkonu základních svobod zaručených Smlouvou (rozsudek ze dne 6. října 2011, Komise v. Portugalsko, C-493/09, Sb. rozh. s. I-9247, bod 42 a citovaná judikatura).

72 V tomto ohledu, jak vyplývá z předkládacího rozhodnutí a jak tvrdily všechny vlády, jakož i Komise v rámci vyjádření před Soudním dvorem, při neexistenci společného právního rámce v oblasti správní spolupráce se třetími státy, podobnému – jako v rámci Unie – směrnici Rady 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní (Úř. věst. L 336, s. 15), není polská daňová správa schopna v případě investičních fondů nerezidentů ověřit dodržování zvláštních podmínek uložených polskou právní úpravou a posoudit dosah a účinnost dohledu nad takovýmto fondem ve srovnání s mechanismy posílené spolupráce stanovené směrnicí SKIPCP v rámci Unie.

73 K argumentu týkajícímu se neexistence právního nástroje umožňujícího polským daňovým orgánům ověřit důkazy a informace předložené investičními fondy se sídlem ve Spojených státech amerických za účelem prokázání srovnatelnosti jejich situace se situací investičních fondů usazených v Polsku nebo v jiném členském státě je třeba bez dalšího uvést, že mechanismus výměny informací mezi členskými státy zavedený směrnicí SKIPCP tvoří součást systému spolupráce zavedeného mezi jejich orgány pro povolování a dohled nad investičními fondy pro účely splnění jejich úkolu, jehož rozsah je stanoven v čl. 50 odst. 5 dané směrnice.

74 Podle výše uvedeného článku příslušné orgány, které přijímají důvěrné informace, mohou tyto informace použít při výkonu svých povinností, pouze k tomu, aby ověřily, že jsou splněny podmínky pro přístup k činnosti SKIPCP nebo podniků podílejících se na jejich činnosti, a aby usnadnily kontrolu podmínek této činnosti, administrativních a účetních postupů a mechanismů vnitřní kontroly, nebo k ukládání sankcí buď v rámci odvolání ve správním řízení proti rozhodnutím příslušných orgánů, nebo v soudním řízení zahájeném na základě čl. 51 odst. 2 směrnice SKIPCP.

75 Kromě toho další ustanovení směrnice SKIPCP týkající se tohoto systému výměny informací kladou důraz na potřebu zachování profesního tajemství v tomto kontextu.

76 Z článku 50 odst. 5 směrnice SKIPCP a její obecné systematiky vyplývá, že uvedený systém výměny informací je součástí systému kontroly zavedeného uvedenou směrnicí. Tato forma spolupráce zavedená mezi členskými státy se tedy netýká daňové oblasti, ale pouze souvisí s činností investičních fondů v oblasti SKIPCP.

77 Směrnice SKIPCP tedy nemůže polské daňové správě přiznávat pravomoc provést kontrolu za účelem ověření toho, zda investiční fondy splnily povinnosti, které jim přísluší na základě zákona o investičních fondech, neboť tato pravomoc je vyhrazena orgánům dohledu, kterým tuto pravomoc svěřila uvedená směrnice.

- 78 Na základě směrnice SKIPCP rovněž nemůže být orgánu dohledu členského státu dovoleno, aby si vyměnil s orgánem dohledu členského státu, kde dochází ke zdanění, informace získané při kontrole provedené prvním orgánem u investičních fondů usazených na jeho území s cílem umožnit orgánu dohledu členského státu, kde dochází ke zdanění, předat tyto informace vnitrostátním daňovým orgánům.
- 79 Z výše uvedeného vyplývá, že okolnost, že režim výměny informací zavedený směrnicí SKIPCP není použitelný na investiční fondy nerezidenty, nemůže odůvodnit omezení dotčené v původním řízení.
- 80 Mimoto vyloučením investičních fondů nerezidentů z daňového osvobození jen proto, že mají sídlo na území třetího státu, nedává vnitrostátní právní úprava dotčená v původním řízení těmto daňovým poplatníkům možnost prokázat, že splňují požadavky rovnocenné požadavkům obsaženým v zákoně o investičních fondech.
- 81 Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že ve vztazích mezi členskými státy Unie nelze *a priori* vyloučit, že plátce daně bude s to předložit příslušné doklady umožňující daňovým orgánům členského státu jasným a přesným způsobem ověřit, že ve státě, v němž je rezidentem, splňuje požadavky rovnocenné s požadavky stanovenými dotčenou vnitrostátní právní úpravou (v tomto smyslu viz výše uvedené rozsudky A, bod 59; a Komise v. Portugalsko, bod 46).
- 82 Nicméně tato judikatura nemůže být v celém rozsahu přenesena na pohyb kapitálu mezi členskými státy a třetími státy, jelikož takový pohyb probíhá v odlišném právním kontextu (výše uvedený rozsudek A, bod 60; ze dne 19. prosince 2009, Komise v. Itálie, C-540/07, Sb. rozh. s. I-10983, bod 69; ze dne 28. října 2010, Établissements Rimbaud, C-72/09, Sb. rozh. s. I-10659, bod 40, jakož i Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen, bod 65).
- 83 Je třeba uvést, že rámec spolupráce mezi příslušnými orgány členských států zavedený směrnicí 77/799 neexistuje mezi těmito orgány a příslušnými orgány třetího státu, pokud třetí stát nepřijal žádný závazek vzájemné pomoci (výše uvedené rozsudky Komise v. Itálie, bod 70; Établissements Rimbaud, bod 41, jakož i Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen, bod 66).
- 84 Z předchozích úvah vyplývá, že odůvodnění vycházející z nutnosti chránit účinnost daňové kontroly je přípustné, pouze pokud podle právní úpravy členského státu závisí poskytnutí daňového zvýhodnění na splnění podmínek, jejichž dodržení může být ověřeno pouze získáním údajů od příslušných orgánů třetího státu, a pokud se ukáže nemožným tyto údaje z uvedeného třetího státu získat z důvodu neexistence smluvní povinnosti posledně uvedeného státu údaje poskytnout (viz výše uvedený rozsudek Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen, bod 67 a citovaná judikatura).
- 85 Na rozdíl od věcí, ve kterých byly vydány rozsudky uvedené v bodě 82 tohoto rozsudku, v rámci kterých neexistovala žádná smluvní povinnost dotčených třetích států poskytnout informace, takže Soudní dvůr vyloučil možnost, aby sám plátce daně předložil důkazy potřebné ke správnému stanovení dotčených daní, ve věci v původním řízení existuje právní rámec vzájemné pomoci ve správních věcech zavedený mezi Polskou republikou a Spojenými státy americkými, který umožňuje výměnu informací nezbytných pro uplatnění daňové právní úpravy.
- 86 Přesněji tento rámec spolupráce vyplývá z článku 23 úmluvy o zamezení dvojímu zdanění, jakož i z článku 4 úmluvy týkající se vzájemné správní pomoci v daňových věcech vypracované Organizací pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OHSR) a Radou Evropy a podepsané ve Štrasburku dne 25. ledna 1988.
- 87 Z toho plyne, že s ohledem na existenci těchto smluvních závazků mezi Polskou republikou a Spojenými státy americkými, které stanoví společný právní rámec pro spolupráci a mechanismus výměny informací mezi dotčenými vnitrostátními orgány, nelze *a priori* vyloučit, že investiční fondy se sídlem na území Spojených států amerických mohou mít povinnost předložit příslušné doklady

umožňující polským daňovým orgánům ověřit, ve spolupráci s příslušnými orgány Spojených států amerických, že vykonávají činnost za podmínek rovnocenných podmínkám platným pro investiční fondy se sídlem na území Unie.

88 Předkládajícímu soudu však přísluší přezkoumat, zda smluvní závazky mezi Polskou republikou a Spojenými státy americkými, které stanoví společný právní rámec pro spolupráci a mechanismus výměny informací mezi dotčenými vnitrostátními orgány, skutečně mohou polským daňovým orgánům umožnit případně ověřit informace poskytnuté investičními fondy se sídlem na území Spojených států amerických týkající se podmínek jejich zakládání a výkonu činnosti k prokázání toho, že fungují v právním rámci rovnocenném s právním rámcem Unie.

– Nutnost ochrany soudržnosti daňového systému

89 Na podporu argumentu, podle kterého je omezení plynoucí z vnitrostátní právní úpravy dotčené v původním řízení odůvodněno nutností chránit soudržnost daňového systému, polská vláda tvrdí, že osvobození stanovené danou právní úpravou je úzce spojeno se zdaněním plateb uskutečněných investičními fondy ve prospěch jejich podílníků. Soudržnost daňového systému vyžaduje zajištění jednotného a účinného zdanění příjmů určitého subjektu – bez ohledu na to, ve kterém členském státě byly vyplaceny –, které zohlední výši daní odvedených v ostatních členských státech.

90 Mimoto německá vláda tvrdí, že v situacích zahrnujících třetí státy, zejména pokud jde o investiční fondy, je potřeba rozšířit pojem daňové soudržnosti a zkoumat společně jednotlivé fáze zdanění, pokud jsou dividendy vypláceny podílníkům usazeným v zahraničí.

91 Je třeba připomenout, že Soudní dvůr již rozhodl, že nezbytnost zaručit takovou soudržnost může odůvodnit právní úpravu, která může omezit základní svobody (výše uvedený rozsudek Santander Asset Management SGIIC a další, bod 50 a citovaná judikatura).

92 Má-li však obstát argument založený na takovém odůvodnění, je podle ustálené judikatury nutné splnění podmínky bezprostřední souvislosti mezi dotčenou daňovou výhodou a kompenzací této výhody určitou daňovou zátěží, přičemž bezprostřednost této souvislosti musí být posuzována s ohledem na cíl dotčené daňové právní úpravy (výše uvedený rozsudek Santander Asset Management SGIIC a další, bod 51 a citovaná judikatura).

93 Přitom, jak již bylo uvedeno v bodě 62 tohoto rozsudku, osvobození dividend dotčených v původním řízení od srážkové daně nepodléhá podmínce, aby dividendy vyplacené dotčenému investičnímu fondu byly tímto fondem redistribuovány a aby jejich zdanění na straně podílníků tohoto fondu umožňovalo kompenzovat osvobození od srážkové daně.

94 Kromě toho, jak zdůraznil generální advokát v bodě 113 stanoviska, široký výklad pojmu daňová soudržnost navrhovaný německou vládou spočívá na neprokázaném předpokladu, že podílníci investičních fondů se sídlem ve třetích zemích jsou sami rovněž usazení v těchto zemích nebo přinejmenším mimo vnitrostátní území. Přezkum důvodu daňové soudržnosti musí být zásadně prováděn z hlediska jednoho a téhož daňového režimu.

95 Proto při neexistenci přímé vazby, ve smyslu judikatury citované v bodě 92 tohoto rozsudku, mezi osvobozením od srážkové daně dividend vnitrostátního původu vyplacených investičním fondům rezidentům a zdaněním uvedených dividend jakožto příjmu podílníků uvedených investičních fondů, nelze vnitrostátní právní úpravu dotčenou v původním řízení odůvodnit nutností chránit soudržnost daňového systému.

– Rozdělení daňových pravomocí a ochrana daňových příjmů

- 96 Německá vláda mimoto jako důvody pro předmětné omezení uvedla nutnost chránit rozdělení daňových pravomocí mezi Polskou republiku a Spojené státy americké, jakož i nutnost chránit daňové příjmy, přičemž tyto důvody je potřeba přezkoumat společně, neboť byly vůči nim uplatněny podobné argumenty.
- 97 Na jedné straně německá vláda ohledně rozdělení daňových pravomocí tvrdí, že judikaturu týkající se odůvodnění lze uplatnit pouze na interní situace v Unii, neboť v případech pohybu kapitálu do a ze třetích zemí, se dotčené osoby nemohou dovolávat pravidel vnitřního trhu, jelikož omezení daňové svrchovanosti členského státu účinkem volného pohybu kapitálu by měla za přímý následek přesun daňového základu do třetí země.
- 98 Podle ustálené judikatury Soudního dvora může být nutnost ochrany vyváženého rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členské státy uznána, zejména pokud má dotčený režim za cíl předcházet jednáním, která mohou ohrozit právo členského státu uplatňovat zdaňovací pravomoc ve vztahu k činnostem vykonávaným na svém území (výše uvedený rozsudek Santander Asset Management SGIIC a další, bod 47 a citovaná judikatura).
- 99 Nicméně pokud se členský stát rozhodl nezatížit daní investiční fondy rezidenty, kteří jsou příjemci dividend vnitrostátního původu, nemůže se dovolávat nutnosti zajistit vyvážené rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členské státy, aby odůvodnil zdanění investičních fondů nerezidentů, kteří jsou příjemci takových výnosů (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Santander Asset Management SGIIC a další, bod 48 a citovaná judikatura).
- 100 V tomto ohledu nelze platně tvrdit, že se tato judikatura neuplatní na vztahy mezi členskými státy a třetími státy, neboť neexistence vzájemnosti v rámci takových vztahů, kterou uplatňuje německá vláda, nemůže odůvodnit omezení pohybu kapitálu mezi členskými státy a uvedenými třetími státy (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen, bod 128).
- 101 Pokud jde o ochranu vnitrostátních daňových příjmů, německá vláda tvrdí, že volný pohyb kapitálu by neměl členské státy nutit k tomu, aby se vzdaly daňových příjmů ve prospěch třetích států. Vnitřní trh má totiž zaručit efektivní alokaci zdrojů v rámci Unie, při zachování daňové neutrality v rámci uvedeného trhu. Třetí státy, které nejsou součástí tohoto trhu, tudíž nemají povinnost akceptovat srovnatelnou ztrátu daňových příjmů vůči členským státům.
- 102 V tomto ohledu postačí připomenut, že podle ustálené judikatury Soudního dvora nelze snížení daňových příjmů považovat za naléhavý důvod obecného zájmu, kterého by bylo možné se dovolávat za účelem odůvodnění opatření v zásadě odporujícího základní svobodě (výše uvedený rozsudek Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen, bod 126).
- 103 Tato judikatura se vztahuje jak na případ, kdy se dotčený členský stát vzdá daňových příjmů ve prospěch jiného členského státu, tak na případ vzdání se ve prospěch třetího státu. V každém případě, jak poznamenal generální advokát v bodě 127 stanoviska, jsou polské společnosti nadále podrobeny dani z příjmů a unijní právo nebrání dotčenému členskému státu vzdát se v dlouhodobějším horizontu možnosti zamezení dvojímu zdanění tím, že by mu ukládalo přijmout či zachovat opatření zaměřená na vyloučení případů takového zdanění.
- 104 Z výše uvedeného vyplývá, že omezení vyplývající z vnitrostátní právní úpravy, jako je úprava dotčená v původním řízení, není odůvodněné potřebou chránit rozdělení zdaňovací pravomoci a ochránit daňové příjmy dotčeného členského státu.

105 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na druhou položenou otázku odpovědět tak, že články 63 SFEU a 65 SFEU musí být vykládány v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní daňové právní úpravě členského státu, jako je úprava dotčená v původním řízení, na základě které nemohou být od daně osvobozeny dividendy vyplácené společnostmi se sídlem v tomto členském státě ve prospěch investičních fondů na území třetích států, existuje-li mezi tímto členským státem a dotčeným třetím státem smluvní závazek vzájemné správní pomoci, který umožňuje vnitrostátním daňovým orgánům ověřit informace případně předané investičními fondy. Přísluší předkládajícímu soudu, aby v rámci původního řízení přezkoumal, zda mechanismus výměny informací stanovený tímto rámcem spolupráce skutečně polským daňovým orgánům umožní ověřit v případě potřeby informace poskytnuté investičními fondy se sídlem na území Spojených států amerických týkající se podmínek jejich zakládání a výkonu činnosti za účelem prokázání toho, že fungují v právním rámci rovnocenném s právním rámcem Unie.

K časovým účinkům tohoto rozsudku

106 V písemných vyjádřeních polská vláda požádala Soudní dvůr o omezení časových účinků tohoto rozsudku v případě, že konstatuje, že články 63 SFEU a 65 SFEU brání daňové úpravě dotčené v původním řízení.

107 Na podporu své žádosti uvedená vláda upozornila Soudní dvůr na nebezpečí závažných finančních obtíží, které by měl za následek rozsudek konstatující takové zjištění, vzhledem k významnému počtu případů, na které byl použit čl. 22 odst. 1 zákona o korporální dani. Polská vláda uvádí, že Polská republika měla v dobré víře za to, že ustanovení zákona o korporální dani byla v souladu s unijním právem, přičemž Komise nezpochybnila uvedená ustanovení ve vztahu k volnému pohybu kapitálu se třetími státy, ale výhradně ve vztahu k ostatním členským státům Unie a Evropského hospodářského prostoru.

108 V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury platí, že výklad ustanovení unijního práva, který podá Soudní dvůr při výkonu 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 (výše uvedený rozsudek Santander Asset Management SGIIC a další, bod 58 a citovaná judikatura).

109 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 (výše uvedený rozsudek Santander Asset Management SGIIC a další, bod 59 a citovaná judikatura).

110 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 (výše uvedený rozsudek Santander Asset Management SGIIC a další, bod 60 a citovaná judikatura).

- 111 Pokud jde o argument polské vlády týkající se značných dopadů, které by rozsudek, který bude vydán, mohl přivodit pro rozpočet polského státu, z ustálené judikatury vyplývá, 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 (výše uvedený rozsudek Santander Asset Management SGIIC a další, bod 62 a citovaná judikatura).
- 112 Polská vláda přitom ani v písemných vyjádřeních ani na jednání neposkytla údaje, které by Soudnímu dvoru umožnily posoudit, zda by členský stát mohl skutečně být z hospodářského hlediska vážně postižen účinky rozsudku, který bude vydán.
- 113 V tomto rozsahu, aniž je třeba přezkoumat, zda měla Polská republika v dobré víře za to, že ustanovení zákona o korporáční dani byla v souladu s unijním právem, není namístě vyhovět žádosti tohoto členského státu směřující k omezení časových účinků tohoto rozsudku, jelikož neuvádí žádnou skutečnost, která by mohla podpořit její argumentaci, podle které by tento rozsudek mohl přivodit vážné finanční potíže, pokud by jeho účinky nebyly časově omezeny.

K nákladům řízení

- 114 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 (první senát) rozhodl takto:

- 1) **Článek 63 SFEU, týkající se volného pohybu kapitálu, se vztahuje na situaci, jako je situace dotčená v původním řízení, kdy na základě vnitrostátní daňové právní úpravy nelze uplatnit daňové osvobození na dividendy vyplácené společnostmi usazenými v tomto členském státě ve prospěch investičního fondu se sídlem ve třetí zemi, zatímco takové osvobození se uplatní na investiční fondy se sídlem v uvedeném členském státě.**
- 2) **Články 63 SFEU a 65 SFEU musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní takové daňové právní úpravě členského státu, jako je úprava dotčená v původním řízení, na základě které nemohou být osvobozeny od daně dividendy vyplácené společnostmi se sídlem v tomto členském státě ve prospěch investičních fondů na území třetích států, existuje-li mezi tímto členským státem a dotčeným třetím státem smluvní závazek vzájemné správní pomoci, který umožňuje vnitrostátním daňovým orgánům ověřit informace případně předané investičními fondy. Přísluší předkládajícímu soudu, aby v rámci původního řízení přezkoumal, zda mechanismus výměny informací stanovený tímto rámcem spolupráce skutečně polským daňovým orgánům umožní ověřit v případě potřeby informace poskytnuté investičními fondy se sídlem na území Spojených států amerických týkající se podmínek jejich zakládání a výkonu činnosti za účelem prokázání toho, že fungují v právním rámci rovnocenném s právním rámcem Unie.**

Podpisy.