

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-nerezidentem, které podléhají srážkové dani, a s dividendami vyplácenými SKIPCP-residentem, které takové dani nepodléhají – Nezbytnost vzít v úvahu situaci podílníků 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,

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. Prete, 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 v věci 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

zákonně ?innosti osvobozeny od dan? z p?íjmu právnických osob. Co se tý?e FCP, nachází se z d?vodu své povahy spoluvlastnictví ze zákona mimo oblast p?sobnosti dan? z p?íjmu právnických osob.

4 ?lánek 119a odst. 2 CGI stanoví:

„Na [dividendy] se uplatní srážková da?, jejíž sazba je stanovena ?lánkem 187, pokud plynou osobám, které nemají da?ový domicil nebo sídlo ve Francii [...]“

5 Podle ?lánku 187 CGI:

„1. Sazba srážkové dan? stanovené v ?lánku 119a je:

[...]

– 25 % pro všechny ostatní p?íjmy.“

Spory v p?vodním ?ízení a p?edb?žné otázky

6 Žalobkyn?mi v p?vodním ?ízení jsou belgické SKIPCP (v?ci C?342/11 a C?346/11), n?mecké (v?ci C?340/11, C?341/11, C?343/11 a C?347/11), špan?lské (v?ci C?338/11 a C?339/11) a SKIPCP ze Spojených stát? (v?ci C?344/11 a C?345/11), které investují zejména do akcií francouzských spole?ností, ze kterých jim plynou dividendy. Tyto dividendy ve Francii podléhají podle ?l. 119a odst. 2 a ?l. 187 odst. 1 CGI srážkové dani ve výši 25 %.

7 P?edkládající soud má za to, že vnitrostátní úprava dot?ená ve v?cech v p?vodních ?ízeních zavádí rozdílné da?ové zacházení v neprosp?ch SKIPCP-nerezident?, jelikož dividendy francouzského p?vodu, které t?mto subjekt?m plynou, podléhají srážkové dani, zatímco dividendy stejného p?vodu vyplácené SKIPCP-rezident?m této dani nepodléhají. Toto rozdílné zacházení podle p?edkládajícího soudu p?edstavuje omezení volného pohybu kapitálu ve smyslu ?lánku 63 SFEU, které s ohledem na ?lánek 65 SFEU m?že být dovoleno, pouze pokud se rozdílné zacházení týká situací, které nejsou objektivn? srovnatelné, nebo pokud je omezení od?vodn?no naléhavým d?vodem obecného zájmu. Podle p?edkládajícího soudu je pro posouzení srovnatelnosti situací zásadní otázka, zda musí být vedle situace SKIPCP brána v úvahu i situace podílník?.

8 P?edkládající soud vysv?tluje, že pokud by byla brána v úvahu pouze situace SKIPCP, bylo by nutno konstatovat, že se nacházejí v objektivn? srovnatelné situaci, a? jsou rezidenty ve Francii, nebo v jiném ?lenském stát?. V tomto p?ípad? by rozdílné zacházení nemohlo být považováno za od?vodn?né ani naléhavým d?vodem obecného zájmu.

9 Naproti tomu, pokud je t?eba vzhledem k výlu?nému cíli SKIPCP, jímž je zajiš?ovat v postavení prostých prost?edník?, kte?í nutn? nejsou právníckými osobami, investování na ú?et investor?, a dále s ohledem na skute?né zdan?ní dividend, jež p?ímo na základ? da?ového režimu SKIPCP-rezident? nebo nep?ímo na základ? srážkové dan? uplat?ované na SKIPCP-nerezidenty zat?žuje podílníky, a? již jsou, ?i nejsou rezidenty, brát v úvahu nejen situaci SKIPCP, nýbrž i situaci jejich podílník?, mohl by být soulad srážkové dan? se zásadou volného pohybu kapitálu uznán ve všech p?ípadech, kdy bu? nelze dot?ené situace s p?ihlédnutím k celému použitelnému da?ovému režimu považovat za objektivn? srovnatelné, nebo v nichž je rozdílné zacházení od?vodn?no naléhavým obecným zájmem na ú?innosti da?ových kontrol.

10 Za t?chto podmínek se tribunal administratif de Montreuil rozhodl p?erušit ?ízení a položit Soudnímu dvoru následující p?edb?žné otázky:

„1) Musí být vedle situace SKIPCP brána v úvahu i situace podílník??

2) Pokud je tomu tak, za jakých podmínek lze spornou srážkovou da? považovat za slu?itelnou se zásadou volného pohybu kapitálu?“

11 Usnesením p?edsedy Soudního dvora ze dne 4. srpna 2011 byly v?ci C?338/11 až C?347/11 spojeny pro ú?ely písemné a ústní ?ásti ?ízení, jakož i rozsudku.

K p?edb?žným otázkám

12 Úvodem je t?eba up?esnit, že by? se ?l. 119a odst. 2 a ?lánek 187 CGI použijí obecn? na osoby, které nemají da?ový domicil nebo sídlo ?i bydlišt? ve Francii, položené otázky se týkají pouze da?ového zacházení se SKIPCP, které vyplývá z použití uvedených ustanovení.

13 Podstatou otázek p?edkládajícího soudu je, zda ?lánky 63 SFEU a 65 SFEU musí být vykládány v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úprav?, jako je úprava dot?ená ve v?cech v p?vodních ?ízeních, která pod?izuje dividendy vnitrostátního p?vodu vyplácené SKIPCP jinému da?ovému zacházení v závislosti na míst?, kde je subjekt, kterému plynou, rezidentem. Zejména se snaží zjistit, zda v p?ípad? zdan?ní dividend vyplácených spole?nostmi-rezidenty SKIPCP-nerezident?m, musí být srovnání situací s cílem ur?it, zda existuje rozdílné zacházení, které p?edstavuje p?ekážku volného pohybu kapitálu, provedeno jen na úrovni investičního nástroje, nebo zda musí rovnž brát v úvahu situaci podílník?.

14 Je t?eba p?ipomenout, že podle ustálené judikatury p?ímé dan? sice spadají do pravomoci ?lenských stát?, ty však musí p?i jejím výkonu dodržovat unijní právo (rozsudky ze dne 4. b?ezna 2004, Komise v. Francie, C?334/02, Recueil, s. I?2229, bod 21; ze dne 20. ledna 2011, Komise v. ?ecko, C?155/09, Sb. rozh. s. I?65, bod 39, a ze dne 16. ?ervna 2011, Komise v. Rakousko, C?10/10, Sb. rozh. s. I?5389, bod 23).

15 Z ustálené judikatury rovnž vyplývá, že opat?eními zakázanými podle ?l. 63 odst. 1 SFEU z d?vodu, že jsou omezeními pohybu kapitálu, jsou také ta, která mohou odradit od investování v n?kterém ?lenském stát? osoby, které nemají v tomto stát? bydlišt? nebo sídlo, nebo odradit osoby s bydlišt?m nebo sídlem v tomto ?lenském stát? 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 tý?e otázky, zda taková právní úprava ?lenského státu, jako je úprava dot?ená v p?vodních ?ízeních, p?edstavuje omezení volného pohybu kapitálu, je nutno p?ipomenout, že podle této úpravy dividendy vyplácené spole?ností-rezidentem SKIPCP-nerezidentovi, a? už je usazen v jiném ?lenském stát? nebo ve t?etím stát?, jsou zda?ovány srážkovou daní sazbou ve výši 25 %, zatímco takové dividendy zda?ovány nejsou, jsou-li vyplaceny SKIPCP-rezidentovi.

17 Takový rozdíl v da?ovém zacházení s dividendy mezi SKIPCP v závislosti na míst? jejich usazení by mohl odradit SKIPCP-nerezidenty, aby investovali do spole?ností usazených ve Francii, a také investory, kte?í jsou rezidenty ve Francii od nabytí podíl? ve SKIPCP-nerezidentech.

18 Uvedená právní úprava tudíž p?edstavuje omezení volného pohybu kapitálu, které je v zásad? zakázáno ?lánkem 63 SFEU.

19 Je třeba nicméně prozkoumat, zda toto omezení může být odvodeno z hlediska ustanovení Smlouvy o FEU.

20 Za tím účelem je nutno připomenout, že podle čl. 65 odst. 1 písm. a) SFEU „[čl.]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 v členském 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 „nesmí představit 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 povodním 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 odvodeno 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 jednají 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 International a Denkavit France*, C-170/05, Sb. rozh. s. I-11949, body 34 a 35; ze dne 18. března 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, irrelevantní.

29 Co se týče daňové právní úpravy dotčené v předvodních řízeních, je nutno konstatovat, že stanoví rozlišovací kritérium založené na místě, kde je SKIPCP rezidentem, když podléhá srážkové dani z dividend, které jim plynou, pouze SKIPCP-nerezidenty.

30 Francouzskou vládou připomínaná spojitost mezi nezdaněným dividend, které plynou SKIPCP-rezidentům, a zdaněným uvedených dividend u podílníků těchto subjektů, je také nesprávná. Osvobození od daně, ze kterého mají prospěch SKIPCP-rezidenti, není totiž podřízeno zdanění 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 předvodních 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 zaručí 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 v?cech v p?vodních ?ízeních p?itom vyplývá, že dividendy vnitrostátního p?vodu vyplacené SKIPCP, který vyplácí dividendy a je rezidentem, jsou osvobozeny od dan? i v p?ípad?, že Francouzská republika neuplatní svou da?ovou pravomoc na dividendy vyplacené takovým SKIPCP, zejména pokud jsou vyplaceny podílník?m, kte?í jsou da?ovými rezidenty v jiném ?lenském stát? nebo t?etí zemi.

36 Dividendy vnitrostátního p?vodu vyplacené SKIPCP, který vyplácí dividendy a není rezidentem, jsou krom toho zda?ovány sazbou ve výši 25 % nezávisle na da?ovém postavení jeho podílník?.

37 Co se tý?e podílník?-nerezident? takových SKIPCP, platí, že i když ur?ité dvoustranné úmluvy o zamezení dvojího zdan?ní uzav?ené mezi Francouzskou republikou a doty?ným ?lenským státem nebo t?etí zemí stanoví, že stát, v n?mž jsou tito podílníci rezidenty, vezme v úvahu srážkovou da? vybranou ve Francii, nelze z toho vyvodit, že právní úprava dotčená v p?vodních ?ízeních bere v úvahu da?ové postavení uvedených podílník?. Naopak stát, v n?mž jsou podílníci rezidenty, vezme podle takových úmluv v úvahu da?ové zacházení s dividendami na úrovni SKIPCP ve Francii.

38 I když existuje, jak tvrdí francouzská vláda, v p?ípad? osoby, která je rezidentem ve Francii a která je podílníkem SKIPCP-nerezidenta, správní praxe, která jí umož?uje v ur?itých p?ípadech získat da?ový kredit na srážkovou da? vybranou na úrovni SKIPCP-nerezidenta, nem?ní to nic na tom, že právní úprava dotčená v p?vodních ?ízeních stanoví zdan?ní dividend vnitrostátního p?vodu vyplácených SKIPCP-nerezident?m sazbou ve výši 25 % pouze z d?vodu místa usazení uvedeného subjektu, a tedy nezávisle na da?ovém postavení podílník? uvedených SKIPCP.

39 S ohledem na rozlišovací kritérium stanovené touto právní úpravou, založené pouze na míst? usazení SKIPCP, musí být posouzení srovnatelnosti situací za ú?elem ur?ení toho, zda má uvedená právní úprava diskrimina?ní povahu, ?i nikoliv, provedeno pouze na úrovni investičního nástroje.

40 Tento záv?r není vyvrácen skute?ností, že Soudní dv?r ve svém rozsudku ze dne 20. kv?tna 2008, Orange European Smallcap Fund (C?194/06, Sb. rozh. s. I?3747), týkajícím se nizozemského da?ového režimu SKIPCP, vzal za ú?elem posouzení slu?itelnosti takového da?ového režimu, jako byl režim dotčený v uvedené v?ci, s volným pohybem kapitálu, v úvahu da?ový režim použitelný na fyzické osoby, které byly podílníky. Uvedený da?ový režim totiž, oproti režimu dotčenému v p?vodních ?ízeních, pod?ízoval da?ové osvobození SKIPCP podmínce, že celý zisk t?chto subjekt? bude vyplacen jejich podílník?m, a to za ú?elem sblížení da?ového zatížení p?íjm? z investic uskute?ňovaných prostřednictvím t?chto subjekt? a zatížení p?ímých investic soukromých investor? (rozsudek Orange European Smallcap Fund, citovaný výše, body 8, 33 a 60). V této posledn? citované v?ci tedy vnitrostátní zákonodárce za rozlišovací kritérium pro použitelné da?ové zacházení považoval da?ové postavení podílník?.

41 Ve v?cech v p?vodních ?ízeních oproti tomu rozlišovacím kritériem pro použitelné da?ové zacházení, stanoveným dotčenou vnitrostátní právní úpravou, není da?ové postavení podílník?, ale pouze status SKIPCP, tj. zda je rezidentem, ?i nikoliv.

42 Jak dále zdůrazňuje předkládající soud, s ohledem na takovou vnitrostátní právní úpravu, jako je úprava dotčená v povodních řízeních, jejímž cílem je předcházet etzovému 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. Nemecko, 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 daní, 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 povodu zároveň pro přijímající společnosti-rezidenty a přijímající společnosti-nerezidenty. Uvedená právní úprava stanovila pouze způsob vybírání daní odlišné v závislosti na místě, kde jsou přijímající společnosti rezidenty, které byly odvodněné objektivně rozdílnou situací, ve které se nacházely společnosti-rezidenti a společnosti-nerezidenti. Ve věcech v povodních řízeních se nicméně dotčená právní úprava neomezuje na stanovení odlišných způsobů vybírání daní v závislosti na místě, kde jsou rezidenty příjemci dividend vnitrostátního povodu. Stanoví naopak zdanění uvedených dividend pouze v případě SKIPCP-nerezidentů.

44 Rozdílné zacházení mezi SKIPCP-rezidenty, které jsou osvobozeny od daní z dividend vnitrostátního povodu, které jim plynou, a SKIPCP-nerezidenty, kterým je na takové dividendy uložena srážková daň, nemůže být tedy odvodněno rozdílností příslušné situace.

45 Dále je třeba přezkoumat, zda omezení vyplývající z takové vnitrostátní právní úpravy, jako je právní úprava dotčená v povodním řízení, je odvodněno 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 povodních řízeních. Co se týče zejména odvodnění omezení volného pohybu kapitálu s těmito 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 činností 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. Nemecko, citovaný výše, bod 77).

48 Nicméně pokud se členský stát rozhodl nezatížit daní SKIPCP-rezidenty, kteří jsou příjemci dividend vnitrostátního povodu, nemůže se dovolávat nutnosti zajistit vyvážené rozdělení daňové pravomoci mezi členské státy, aby odvodnil zdanění SKIPCP-nerezidentů, kteří jsou příjemci takových výnosů (viz výše uvedené rozsudky Amurta, bod 59, Aberdeen Property Fininvest Alpha, bod 67, a Komise v. Nemecko, bod 78).

49 Vnitrostátní právní úprava dotčená v povodních řízeních nemůže být odvodněna ani nutností zajistit účinnost daňových kontrol. Jak ostatně uvádí předkládající soud, účinnost daňových kontrol totiž nemůže odvodnit zdanění zatěžující jedině 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 odvodnit 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 odvodnění, je podle ustálené judikatury nutné splnit 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 povodu plynoucích SKIPCP-rezidentovi od srážkové daně a zdaněním uvedených dividend jako příjmu podílníků uvedeného SKIPCP.

54 Co se konečně týče zejména odvodnění 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 odvodněna 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 dostatečně poukázat na to, že francouzská vláda nepředložila důkazy prokazující, proč by měla být účinnost daňových kontrol důvodem pro zdanění zatěžující jedině 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 povodních řízeních, mohlo být odvodněno 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 povodu 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 povodních 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 soudem (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, Kalinev, 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 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 Kalinev, 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, neodvodují 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 Kalinev, 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 republiky 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 převodu 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.

* Jednací jazyk: francouzština.