

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)

z 10. mája 2012 (*)

„?lánky 63 ZFEÚ a 65 ZFEÚ – Podniky kolektívneho investovania do prevoditeľných cenných papierov (PKIPCP) – Rozdielne zaobchádzanie medzi dividendami vyplácanými PKIPCP nerezidentom podliehajúcim zrážkovej dani a dividendami vyplácanými PKIPCP rezidentom nepodliehajúcim takejto dani – Potreba zohľadniť situáciu vlastníkov podielov na posúdenie súladu vnútroštátneho opatrenia s voľným pohybom kapitálu – Neexistencia“

V spojených veciach C-338/11 až C-347/11,

ktorých predmetom sú návrhy na začatie prejudiciálneho konania podľa ?lánku 267 ZFEÚ, podané rozhodnutiami Tribunal administratif de Montreuil (Francúzsko) z 1. júla 2011 a doručené Súdnemu dvoru 4. júla 2011, ktoré súvisia s konaniami:

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

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

Allianz Global Investors Kapitalanlagegesellschaft mbH, v mene DBI-Fonds APT ? 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, v mene 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,

SÚDNY DVOR (tretia komora),

v zložení: predseda tretej komory K. Lenaerts (spravodajca), sudcovia J. Malenovský, G. Arestis,

T. von Danwitz a D. Šváby,

generálny advokát: J. Mazák,

tajomník: R. Čerešňáková, referentka,

so zreteňom na písomnú časť konania a po pojednávaní zo 16. februára 2012,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- Santander Asset Management SGIIC SA, v mene FIM Santander Top 25 Euro Fi, a Santander Asset Management SGIIC SA, v mene Cartera Mobiliaria SA SICAV, v zastúpení: C. Charpentier, N. Gelli, P. Van den Perre a C. Profitos, avocats,
- Kapitalanlagegesellschaft mbH, v mene Alltri Inka, International Values Series of the DFA Investment Trust Co., Continental Small Co. Series of the DFA Investment Trust Co. a Generali Investments Deutschland Kapitalanlagegesellschaft mbH, v mene AMB Generali Aktien Euroland, v zastúpení: Y. Robert a S. Lauratet, avocats,
- Allianz Global Investors Kapitalanlagegesellschaft mbH, v mene DBI-Fonds APT 737, v zastúpení: P. Schultze a A. Feger, avocats,
- SICAV KBC Select Immo, v zastúpení: V. Louvel a S. Defert, avocats,
- SGSS Deutschland Kapitalanlagegesellschaft mbH, v zastúpení: A. Lagarrigue a B. Hardeck, avocats,
- SICAV GA Fund B, v zastúpení: P. Le Roux a L. Bogey, avocats,
- francúzska vláda, v zastúpení: G. de Bergues a J.-S. Pilczner, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: C. Soulay a W. Roels, splnomocnení zástupcovia,

so zreteňom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrhy na začatie prejudiciálneho konania sa týkajú výkladu článkov 63 ZFEÚ a 65 ZFEÚ.

2 Tieto návrhy boli podané v rámci sporov medzi podnikmi kolektívneho investovania do prevoditeľných cenných papierov (PKIPCP) nerezidentmi a francúzskymi daňovými úradmi vo veci zrážkovej dane vyberanej z dividend vnútroštátneho pôvodu rozdelených v prospech PKIPCP.

Vnútroštátny právny rámec

3 Vo francúzskom práve združujú PKIPCP investičné spoločnosti s variabilným kapitálom (sociétés d'investissement à capital variable, SICAV) a spoločné investičné fondy (fonds communs de placement, FCP). Podľa článku 208b ods. 1 zákona A code général des impôts (všeobecný daňový zákonník, ďalej len „CGI“) sú SICAV oslobodené od dane z príjmov právnických osôb za zisky dosiahnuté v rámci ich predmetu podnikania. Pokiaľ ide o FCP, ich spoluvlastníctvo ich stavia úplne mimo pôsobnosti dane z príjmov právnických osôb.

4 Článok 119a ods. 2 CGI znie:

„Za dividendy sa vyberá zrážková daň, ktorej sadzba je stanovená v článku 187, ak boli vyplatené osobám, ktoré nemajú svoj daňový domicil alebo sídlo vo Francúzsku...”

5 V zmysle článku 187 CGI:

„1. Sadzba zrážkovej dane stanovenej v článku 119b sa určuje vo výške:

...

– 25 % pre všetky ostatné príjmy.“

Spory vo veciach samých a prejudiciálne otázky

6 Žalobkyne vo veci samej sú belgickými PKIPCP (veci C-342/11 a C-346/11), nemeckými PKIPCP (veci C-340/11, C-341/11, C-343/11 a C-347/11), španielskymi PKIPCP (veci C-338/11 a C-339/11) a PKIPCP Spojených štátov (veci C-344/11 a C-345/11), ktoré investujú predovšetkým do akcií francúzskych spoločností a z tohto titulu nadobúdajú dividendy. Tieto dividendy podliehajú vo Francúzsku v zmysle článku 119a ods. 2 a článku 187 ods. 1 CGI zrážkovej dani vo výške 25 %.

7 Vnútroštátny súd sa domnieva, že dotknutá vnútroštátna právna úprava vo veci samej zavádza rozdielne zaobchádzanie v oblasti daní na ujmu PKIPCP nerezidentov, pretože dividendy pochádzajúce z Francúzska, ktoré nadobúdajú tieto subjekty, podliehajú zrážkovej dani, zatiaľ čo dividendy s rovnakým pôvodom vyplácané PKIPCP rezidentom takejto dani nepodliehajú. Toto rozdielne zaobchádzanie predstavuje podľa vnútroštátneho súdu obmedzenie voľného pohybu kapitálu v zmysle článku 63 ZFEÚ, ktoré je s ohľadom na článok 65 ZFEÚ neprípustné, okrem prípadov, ak sa rozdielne zaobchádzanie týka situácií, ktoré nie sú objektívne porovnateľné, alebo ak je obmedzenie odôvodnené naliehavým dôvodom všeobecného záujmu. Podľa vnútroštátneho súdu otázka, či spolu so situáciou PKIPCP treba zohľadniť aj situáciu vlastníkov podielov, má na posúdenie porovnateľnosti situácií zásadný význam.

8 Vnútroštátny súd vysvetľuje, že ak by sa zohľadnila iba situácia PKIPCP, muselo by sa konštatovať, že sa PKIPCP, či už ako rezidenti vo Francúzsku alebo ako rezidenti v inom členskom štáte, nachádzajú v objektívne porovnateľnej situácii. V takomto prípade nemožno rozdielne zaobchádzanie považovať za odôvodnené naliehavým dôvodom všeobecného záujmu.

9 Naopak, v prípade, keď by jednak s ohľadom na to, že jediným cieľom PKIPCP v postavení jednoduchých sprostredkovateľov, ktorí nemusia nevyhnutne disponovať právnou subjektivitou, je zaobstarať na úžitok investora uskutočnenie investícií a jednak s ohľadom na úhrnné zdanenie dividend, buď priamo prostredníctvom daňového režimu PKIPCP rezidentov alebo nepriamo prostredníctvom zrážkovej dane uplatnenej na PKIPCP nerezidentov, ktoré zaisťuje vlastníkov podielov tak rezidentov, ako aj nerezidentov, bolo potrebné zohľadniť nielen situáciu PKIPCP, ale aj situáciu vlastníkov ich podielov, bolo by možné súlad zrážkovej dane so zásadou voľného pohybu kapitálu pripustiť buď vtedy, ak by situácie s ohľadom na celkový uplatniteľný daňový

režim nebolo možné posúdiť ako objektívne porovnateľné, alebo ak by vyšší naliehavý dôvod všeobecného záujmu založený na účinnosti daňovej kontroly odôvodňoval rozdielne zaobchádzanie.

10 Za týchto podmienok tribunal administratif de Montreuil (správny súd v Montreuil) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru nasledujúce prejudiciálne otázky:

„1. Musí byť spolu so situáciou PKIPCP zohľadnená aj situácia vlastníkov podielov?

2. Ak áno, za akých podmienok možno spornú zrážkovú daň považovať za zlučiteľnú so zásadou voľného pohybu kapitálu?“

11 Uznesením predsedu Súdneho dvora zo 4. augusta 2011 boli veci C-338/11 až C-347/11 spojené na spoločné konanie tak na účely písomnej a ústnej časti konania, ako aj vyhlásenia rozsudku.

O prejudiciálnych otázkach

12 V prvom rade treba spresniť, že aj v prípade, ak sa článok 119a ods. 2 a článok 187 CGI uplatňujú všeobecne na osoby, ktoré nemajú svoj daňový domicil alebo bydlisko vo Francúzsku, položené otázky sa týkajú výlučne daňového zaobchádzania s PKIPCP, ktoré vyplýva z uplatnenia uvedených ustanovení.

13 Vnútroštátny súd sa svojimi otázkami v podstate pýta, či články 63 ZFEÚ a 65 ZFEÚ treba vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave, akou je právna úprava dotknutá vo veci samej, ktorá na dividendy vnútroštátneho pôvodu rozdelené v prospech PKIPCP uplatňuje rozdielne daňové zaobchádzanie v závislosti od miesta pobytu príjemcu. Predovšetkým sa pýta, či pokiaľ ide o zdanenie dividend rozdelených spoločnosťami rezidentmi v prospech PKIPCP nerezidentov, je na účely určení, či existuje rozdielne zaobchádzanie, ktoré predstavuje prekážku voľného pohybu kapitálu, potrebné porovnať tieto situácie iba na úrovni investičných nástrojov, alebo treba zohľadniť aj situáciu vlastníkov podielov.

14 V tejto súvislosti treba predovšetkým pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry síce priame dane patria do právomoci členských štátov, tie však pri jej výkone musia dodržiavať právo Únie (rozsudky zo 4. marca 2004, Komisia/Francúzsko, C-334/02, Zb. s. I-2229, bod 21; z 20. januára 2011, Komisia/Grécko, C-155/09, Zb. s. I-65, bod 39, a zo 16. júna 2011, Komisia/Rakúsko, C-10/10, Zb. s. I-5389, bod 23).

15 Z ustálenej judikatúry tiež vyplýva, že opatrenia zakázané článkom 63 ods. 1 ZFEÚ ako obmedzenia pohybu kapitálu zahŕňajú opatrenia, ktoré môžu odradiť osoby bez bydliska v členskom štáte od investovania v ňom alebo odradiť osoby s bydliskom v predmetnom členskom štáte od investovania v iných štátoch (rozsudky z 25. januára 2007, Festersen, C-370/05, Zb. s. I-1129, bod 24; z 18. decembra 2007, A, C-101/05, Zb. s. I-11531, bod 40, ako aj z 10. februára 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen, C-436/08 a C-437/08, Zb. s. I-305, bod 50).

16 Pokiaľ ide o otázku, či právna úprava členského štátu, o akú ide vo veci samej, predstavuje obmedzenie pohybu kapitálu, treba pripomenúť, že podľa tejto právnej úpravy sú dividendy rozdelené spoločnosťou rezidentom v prospech PKIPCP nerezidentov, ktorí sú usadení v inom členskom štáte alebo v treťom štáte, zdaňované zrážkovou daňou so sadzbou 25 %, hoci v prípade, ak sa vyplácajú PKIPCP rezidentom, sa takéto dividendy nezdaňujú.

17 Takéto rozdielne daňové zaobchádzanie s dividendami medzi PKIPCP v závislosti od

miesta ich sídla môže jednak odradiť PKIPCP nerezidentov, aby pokračovali v investovaní do spoločností usídlených vo Francúzsku a jednak investorov usídlených vo Francúzsku, aby nadobúdali podiely PKIPCP nerezidentov.

18 Uvedená právna úprava preto predstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu, ktoré článok 63 ZFEÚ v zásade zakazuje.

19 Treba však preskúmať, či takéto obmedzenie môže byť odôvodnené z hľadiska ustanovení Zmluvy o FEÚ.

20 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že v súlade s článkom 65 ods. 1 písm. a) ZFEÚ „článkom 63 [ZFEÚ] nie sú dotknuté práva členských štátov... uplatňovať príslušné ustanovenia ich daňových zákonov, ktoré rozlišujú daňových poplatníkov podľa miesta bydliska alebo podľa miesta, kde investovali kapitál“.

21 Toto ustanovenie predstavuje výnimku zo základnej zásady voľného pohybu kapitálu a musí sa vykladať doslovne. Preto ho nemožno vykladať v tom zmysle, že akákoľvek daňová právna úprava rozlišujúca medzi daňovými poplatníkmi v závislosti od miesta, kde majú bydlisko, alebo od členského štátu, v ktorom investujú svoj kapitál, je automaticky zlužiteľná so Zmluvou (pozri rozsudky z 11. septembra 2008, Eckelkamp a i., C-11/07, Zb. s. I-6845, bod 57; z 22. apríla 2010, Mattner, C-510/08, Zb. s. I-3553, bod 32, ako aj Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen, už citovaný, bod 56).

22 Výnimka stanovená v uvedenom článku je však sama obmedzená článkom 65 ods. 3 ZFEÚ, ktorý stanovuje, že vnútroštátne ustanovenia uvedené v odseku 1 tohto článku „nesmú byť prostriedkom na svojvoľnú diskrimináciu alebo skryté obmedzovanie voľného pohybu kapitálu a platieb vymedzených v článku 63“.

23 Treba teda rozlišovať medzi rozdielnym zaobchádzaním, ktoré je podľa článku 65 ods. 1 písm. a) ZFEÚ prípustné, a diskrimináciou, ktorú zakazuje odsek 3 tohto článku. Z judikatúry pritom vyplýva, že na to, aby sa mohla vnútroštátna daňová právna úprava, o akú ide vo veci samej, považovať za zlužiteľnú s ustanoveniami Zmluvy týkajúcimi sa voľného pohybu kapitálu, je potrebné, aby sa rozdiel v zaobchádzaní týkal situácií, ktoré nie sú objektívne porovnateľné, alebo aby bol odôvodnený naliehavým dôvodom všeobecného záujmu (pozri rozsudky zo 6. júna 2000, Verkooijen, C-35/98, Zb. s. I-4071, bod 43; zo 7. septembra 2004, Manninen, C-319/02, Zb. s. I-7477, bod 29, a z 1. decembra 2011, Komisia/Belgicko, C-250/08, Zb. s. I-12341, bod 51).

24 Na účely posúdenia porovnateľnosti situácií sa vnútroštátny súd pýta, či spolu so situáciou PKIPCP treba zohľadniť aj situáciu vlastníkov podielov.

25 Francúzska vláda trvá v tejto súvislosti na tom, že PKIPCP nie sú investormi vo vlastnom mene, ale len nástrojmi kolektívneho investovania konajúcimi na účet vlastníkov ich podielov. Keďže je z daňového hľadiska postavenie PKIPCP neutrálne, dividendy, ktoré nadobudnú, nebudú zdanené. Preto s cieľom určiť, či sa rozdielne zaobchádzanie s dividendami vyplácanými PKIPCP nerezidentom v porovnaní so zaobchádzaním s dividendami vyplácanými PKIPCP rezidentom, týka situácií, ktoré nie sú objektívne porovnateľné, bude potrebné zohľadniť aj situáciu vlastníkov podielov.

26 S touto argumentáciou však nemožno súhlasiť.

27 Je pravda, že každému členskému štátu prináleží, aby v súlade s právom Únie upravil svoj systém zdaňovania rozdeľovaných ziskov. Ak však vnútroštátna právna úprava zavádza

rozlišovacie kritérium pri zdanení vyplatených ziskov, posúdenie porovnateľnosti situácií sa musí vykonať s ohľadom na uvedené kritérium (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 14. decembra 2006, Denkavit Internationaal a Denkavit France, C-170/05, Zb. s. I-11949, body 34 a 35; z 18. júna 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07, Zb. s. I-5145, body 51 až 54; z 19. novembra 2009, Komisia/Taliansko, C-540/07, Zb. s. I-10983, bod 43, ako aj z 20. októbra 2011, Komisia/Nemecko, C-284/09, Zb. s. I-9879, bod 60).

28 Okrem toho na účely posúdenia, či je rozdielne zaobchádzanie vyplývajúce z takejto právnej úpravy odrazom objektívne rozdielných situácií, treba vziať do úvahy iba relevantné rozlišujúce kritériá stanovené dotknutou právnou úpravou. Teda ak sa členský štát rozhodne pre uplatnenie svojej daňovej právomoci na dividendy vyplácané spoločnosťami rezidentmi výlučne na základe kritéria sídla prijímajúcich PKIPCP, daňové postavenie vlastníkov podielov týchto subjektov by na posúdenie, či má, alebo nemá uvedená právna úprava diskriminačnú povahu, nemalo žiadny význam.

29 Čo sa týka dotknutej daňovej právnej úpravy vo veci samej, treba konštatovať, že táto zavádza rozlišovacie kritérium založené na sídle PKIPCP tak, že povinnosť zaplatiť zrážkovú daň z dividend, ktoré nadobudnú, ukladá len PKIPCP nerezidentom.

30 Okrem toho súvislosť medzi nezdanením dividend vyplatených v prospech PKIPCP rezidentov a zdanením uvedených dividend na úrovni vlastníkov podielov týchto subjektov, na ktorú poukazuje francúzska vláda, neexistuje. V skutočnosti oslobodenie od dane priznané PKIPCP rezidentom nie je podmienené zdanením príjmov rozdelených na úrovni vlastníkov ich podielov.

31 V tejto súvislosti treba poznamenať, že pokiaľ ide o PKIPCP, ktoré pristúpili ku kapitalizácii nadobudnutých dividend, na úrovni vlastníkov podielov sa nevykoná žiadne ďalšie prerozdelenie dividend, ktoré by mohlo podliehať neskoršiemu zdaneniu. Dotknutá vnútroštátna právna úprava vo veci samej teda nestanovuje žiadnu súvislosť medzi daňovým zaobchádzaním s dividendami vnútroštátneho pôvodu nadobudnutými kapitálovými PKIPCP, či už rezidentmi alebo nerezidentmi, a daňovou situáciou vlastníkov ich podielov.

32 Pokiaľ ide o PKIPCP, ktoré pristúpili k rozdeleniu vyplatených dividend, dotknutá právna úprava nezohľadňuje daňové postavenie vlastníkov ich podielov.

33 V tejto súvislosti treba konštatovať, že argumentácia francúzskej vlády je založená na predpoklade, že vlastníci podielov PKIPCP rezidentov majú svoju daňovú rezidenciu vo Francúzsku, kým vlastníci podielov PKIPCP nerezidentov majú svoju daňovú rezidenciu v štáte, v ktorom majú sídlo dotknuté PKIPCP. Dvojstranné dohovy o zamedzení dvojitého zdanenia uzavreté medzi Francúzskou republikou a členským štátom alebo tretím štátom tak podľa francúzskej vlády zabezpečujú podobné daňové zaobchádzanie vlastníkom podielov PKIPCP rezidentom aj nerezidentom.

34 Takýto predpoklad je však z dôvodu zovšeobecnenia, ktoré obsahuje, nepresný. V skutočnosti nie je neobvyklé, že vlastníci podielov PKIPCP francúzskych nerezidentov má daňovú rezidenciu vo Francúzsku alebo že vlastníci podielov PKIPCP rezidentov má daňovú rezidenciu v inom členskom štáte alebo v treťom štáte.

35 Z dotknutej právnej úpravy vo veci samej však vyplýva, že dividendy vnútroštátneho pôvodu vyplatené distribu?ným PKIPCP rezidentom budú oslobodené od dane aj v tom prípade, ak Francúzska republika nebude vykonáva? svoju da?ovú právomoc nad dividendami prerozdelenými takýmto PKIPCP, predovšetkým ak sú vyplatené vlastníkom podielov, ktorí majú svoju da?ovú rezidenciu v inom ?lenskom štáte alebo v tre?om štáte.

36 Okrem toho dividendy vnútroštátneho pôvodu vyplatené distribu?ným PKIPCP nerezidentom sú zdanené sadzbou dane 25 % bez oh?adu na da?ové postavenie vlastníkov ich podielov.

37 Pokia? ide o vlastníkov podielov nerezidentov takýchto PKIPCP, ak aj ur?ité dvojstranné dohovory o zamedzení dvojitého zdanenia uzavreté medzi Francúzskou republikou a ?lenským štátom alebo dotknutým tretím štátom stanovujú povinnos? ?lenského štátu sídla týchto vlastníkov podielov zoh?adni? zrážkovú da? uplatnenú vo Francúzsku, nemožno z toho vyvodi?, že dotknutá právna úprava vo veci samej zoh?ad?uje da?ové postavenie uvedených vlastníkov podielov. Naopak, je to ?lenský štát vlastníkov podielov, ktorý bude na základe uvedených dohovorov zoh?ad?ova? da?ové zaobchádzanie s dividendami na úrovni PKIPCP vo Francúzsku.

38 Ak by aj v prospech vlastníka podielov, ktorý je francúzsky rezident, v PKIPCP nerezidentovi existoval, ako tvrdí francúzska vláda, správny postup, ktorý by mu v ur?itých prípadoch umožnil získa? da?ový kredit na zrážkovú da? vyrubenú na úrovni PKIPCP nerezidentov, uvedené ni? nemení na skuto?nosti, že dotknutá právna úprava vo veci samej stanovuje zdanenie vnútroštátnych dividend vyplatených PKIPCP nerezidentom da?ou vo výške 25 % výlu?ne na základe ich sídla, a teda bez oh?adu na da?ové postavenie vlastníkov podielov uvedených PKIPCP.

39 S oh?adom na rozlišovacie kritérium stanovené touto vnútroštátnou právnou úpravou, ktoré je založené výlu?ne na sídle PKIPCP, sa na ú?ely ur?enia, či uvedená právna úprava má, alebo nemá diskrimina?nú povahu, musí posúdenie porovnate?nosti situácií vykona? iba na úrovni investi?ného nástroja.

40 Tento záver nespochyb?uje skuto?nos?, že v rozsudku z 20. mája 2008, Orange European Smallcap Fund (C?194/06, Zb. s. I?3747), týkajúcom sa da?ového režimu PKIPCP, Súdny dvor zoh?adnil režim zdanenia uplatnite?ný na vlastníkov podielov fyzické osoby na ú?ely posúdenia zlu?ite?nosti systému zdanenia, akým bol dotknutý systém zdanenia v uvedenej veci, s vo?ným pohybom kapitálu. Uvedený da?ový režim totiž na rozdiel od da?ového režimu dotknutého vo veci samej viazal oslobodenie PKIPCP od dane na podmienku, aby všetky zisky týchto subjektov boli vyplatené vlastníkom podielov týchto subjektov s cie?om priblíži? da?ové za?aženia príjmov z investícií plynúcich prostredníctvom týchto da?ových subjektov kolektívneho investovania da?ovému za?aženiu investícií vynaložených priamo jednotlivcami (rozsudok Orange European Smallcap Fund, už citovaný, body 8, 33 a 60). V tejto veci teda vnútroštátny zákonodarca použil ako rozlišujúce kritérium uplatnite?né na da?ové zaobchádzanie da?ové postavenie vlastníka podielov.

41 Na rozdiel od uvedeného vo veci samej nie je rozlišujúcim kritériom uplatnite?ným na da?ové zaobchádzanie stanovené v dotknutej vnútroštátnej právnej úprave da?ové postavenie vlastníka podielov, ale len postavenie PKIPCP pod?a toho, či sú alebo nie sú rezidentmi.

42 Napokon tak, ako tvrdí aj vnútroštátny súd, ?o sa týka vnútroštátnej právnej úpravy, o akú ide vo veci samej, ktorou sa má zamedzi? re?azovému zdaneniu dividend rozdelených spoločnosťami rezidentmi, situácia PKIPCP rezidentov je porovnate?ná so situáciou PKIPCP nerezidentov (pozri rozsudky Aberdeen Property Fininvest Alpha, už citovaný, body 43 a 44, ako

aj Komisia/Nemecko, už citovaný, bod 58).

43 Tvrdenie francúzskej vlády založené na rozsudku z 22. decembra 2008, *Truck Center* (C-282/07, Zb. s. I-10767, bod 47), v zmysle ktorého, pokiaľ ide o vymáhanie dane, rozdielne zaobchádzanie s PKIPCP rezidentmi a PKIPCP nerezidentmi iba odráža rozdiel v situácii, v ktorej sa tieto subjekty nachádzajú, treba zamietnuť. V tejto súvislosti treba pripomenúť, že vo veci, ktorá viedla k vyhláseniu už citovaného rozsudku *Truck Center*, dotknutá vnútroštátna právna úprava stanovovala na úrovni spoločností príjemcov rezidentov a na úrovni spoločností príjemcov nerezidentov zdanenie určitých príjmov vnútroštátneho pôvodu. Uvedená právna úprava stanovovala výlučne rozdielne podmienky výberu dane v závislosti od miesta sídla spoločnosti príjemcu, ktoré boli odôvodnené objektívne odlišnou situáciou, v ktorej sa nachádzali spoločnosti rezidenti a spoločnosti nerezidenti. Vo veci samej sa však dotknutá právna úprava neobmedzuje iba na stanovenie rozdielných podmienok výberu dane v závislosti od miesta sídla príjemcu dividend vnútroštátneho pôvodu. Táto právna úprava naopak stanovuje zdanenie týchto dividend iba v prípade PKIPCP nerezidentov.

44 Rozdiely v zaobchádzaní medzi PKIPCP rezidentmi, ktorým sa priznáva oslobodenie od dane, pokiaľ ide o dividendy vnútroštátneho pôvodu, ktoré nadobudnú, a PKIPCP nerezidentmi, ktoré podliehajú zrážkovej dani z týchto dividend, teda nemôžu byť odôvodnené rozdielnou relevantnou situáciou.

45 Ďalej treba preskúmať, či obmedzenie vyplývajúce z vnútroštátnej právnej úpravy, o akú ide vo veci samej, je odôvodnené naliehavým dôvodom všeobecného záujmu (pozri rozsudky z 11. októbra 2007, *ELISA*, C-451/05, Zb. s. I-8251, bod 79; *Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen*, už citovaný, bod 63, ako aj Komisia/Belgicko, už citovaný, bod 68).

46 Pred Súdnym dvorom uviedla francúzska vláda rôzne odôvodnenia, konkrétne potrebu zachovať rovnovážnu úlohu daňovej právomoci medzi členskými štátmi, potrebu zaistiť účinnosť daňových kontrol, ako aj zachovanie koherentnosti daňového systému dotknutého vo veciach samých. Čo sa týka predovšetkým odôvodnení týkajúcich sa obmedzení pohybu kapitálu vo vzťahu k tretím štátom, francúzska vláda vychádza jednak z predpokladu, že v tomto osobitnom kontexte sú sporné pravidlá nevyhnutné na zaistenie účinnosti daňových kontrol, a jednak z článku 64 ods. 1 ZFEÚ.

47 Treba pripomenúť, že nevyhnutnosť zachovania vyváženého rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi možno pripustiť najmä vtedy, ak sa predmetným režimom usiluje o zabránenie konaniam, ktoré by mohli ohroziť právo niektorého členského štátu vykonávať svoju daňovú právomoc vo vzťahu k štátom, ktorým sú územiami uskutočňovaným na jeho území (pozri rozsudky z 18. júla 2007, *Oy AA*, C-231/05, Zb. s. I-6373, bod 54; z 8. novembra 2007, *Amurta*, C-379/05, Zb. s. I-9569, bod 58; *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, už citovaný, bod 66, a Komisia/Nemecko, už citovaný, bod 77).

48 Ak sa však členský štát rozhodne nezdaniť PKIPCP rezidentov poberajúcich dividendy vnútroštátneho pôvodu, nemôže sa odvolávať na potrebu zabezpečenia vyváženého rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi, aby tým odôvodnil zdanenie PKIPCP nerezidentov poberajúcich takéto príjmy (pozri rozsudky *Amurta*, už citovaný, bod 59; *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, už citovaný, bod 67, a Komisia/Nemecko, už citovaný, bod 78).

49 Dotknutá vnútroštátna právna úprava vo veci samej nemôže byť odôvodnená potrebou zaistiť účinnosť daňových kontrol. Ako okrem iného uvádza vnútroštátny súd, účinnosť daňových kontrol totiž nemôže odôvodniť zdanenia týkajúce sa výlučne a osobitne nerezidentov.

50 Čo sa týka tvrdenia založeného na zachovaní koherentnosti francúzskeho daňového

systému, treba pripomenúť, že Súdny dvor už rozhodol, že nevyhnutnosť zachovať takúto koherenciu môže odôvodniť právnu úpravu, ktorou sa obmedzia základné slobody (pozri rozsudky z 28. januára 1992, Bachmann, C-204/90, Zb. s. I-249, bod 21; z 23. októbra 2008, Krankenhaus Ruhesteitz am Wannsee/Seniorenheimstatt, C-157/07, Zb. s. I-8061, bod 43, a Komisia/Belgicko, už citovaný, bod 70).

51 Podľa ustálenej judikatúry sa však na to, aby mohlo byť tvrdenie založené na takomto odôvodnení úspešné, vyžaduje, aby existoval priamy vzťah medzi dotknutou daňovou výhodou a kompenzáciou tejto výhody vo forme stanoveného daňového odvodu (rozsudok Komisia/Belgicko, už citovaný, bod 71 a citovaná judikatúra), keďže priamy charakter tohto vzťahu musí byť posudzovaný vzhľadom na cieľ sledovaný predmetnou právnou úpravou (rozsudky z 27. novembra 2008, Papillon, C-418/07, Zb. s. I-8947, bod 44, a Aberdeen Property Fininvest Alpha, už citovaný, bod 72).

52 Ako však vyplýva z bodu 30 tohto rozsudku, oslobodenie dividend od zrážkovej dane sa neviaže na podmienku, aby boli predmetné dividendy nadobudnuté PKIPCP prerozdelené týmto subjektom a aby ich zdanením na úrovni vlastníkov podielov uvedených PKIPCP bolo možné kompenzovať oslobodenie od zrážkovej dane.

53 V zmysle judikatúry citovanej v bode 51 tohto rozsudku preto neexistuje priamy vzťah medzi oslobodením dividend vnútroštátneho pôvodu nadobudnutých PKIPCP rezidentmi od zrážkovej dane a zdanením uvedených dividend ako príjmov vlastníkov podielov v uvedených PKIPCP.

54 Napokon, pokiaľ ide osobitne o odôvodnenia týkajúce sa obmedzení pohybu kapitálu vo vzťahu k tretím štátom, treba na jednej strane poznamenať, že francúzska vláda sa obmedzila na tvrdenie, že v prípade takýchto pohybov a pri neexistencii dohôd v oblasti daní, ktoré by stanovovali vzájomnú správnu spoluprácu, musia byť sporné obmedzenia odôvodnené nevyhnutnosťou zaistiť účinnosť daňových kontrol. Je pravda, že z judikatúry vyplýva, že takéto pohyby kapitálu sa odohrávajú v odlišnom právnom kontexte, ako sú vzťahy medzi členskými štátmi (rozsudok A, už citovaný, bod 60). V tomto ohľade preto stačí poznamenať, že francúzska vláda nepredložila dôkazy, ktoré by preukazovali, z akých dôvodov by účinnosť daňových kontrol mala odôvodňovať zdanenia týkajúce sa výlučne a osobitne PKIPCP nerezidentov. Na druhej strane, keďže sa návrhy na začatie prejudiciálneho konania netýkajú výkladu článku 64 ods. 1 ZFEÚ, netreba preskúmať, či obmedzenie pohybu kapitálu do alebo z tretích krajín vyplývajúce z vnútroštátnej právnej úpravy, o akú ide vo veci samej, môže byť odôvodnené na základe tohto ustanovenia.

55 S ohľadom na všetky tieto úvahy treba na položené otázky odpovedať tak, že články 63 ZFEÚ a 65 ZFEÚ treba vykladať v tom zmysle, že bránia právnej úprave členského štátu, ktorá stanovuje zdanenie dividend vnútroštátneho pôvodu zrážkovou daňou v prípade, ak ich nadobudnú PKIPCP, ktorí sú rezidenti v inom členskom štáte, hoci v prípade PKIPCP rezidentov prvého uvedeného členského štátu sú tieto dividendy od dane oslobodené.

O časovej účinnosti tohto rozsudku

56 Vo svojich ústnych pripomienkach francúzska vláda žiadala, aby Súdny dvor, v prípade, ak rozhodne, že vnútroštátna právna úprava, o akú ide vo veciach samých, je nezlučiteľná s článkami 63 ZFEÚ a 65 ZFEÚ, obmedzil časovú účinnosť tohto rozsudku.

57 Na podporu svojho návrhu uvedená vláda jednak upriamila pozornosť Súdneho dvora na vážne finančné dôsledky, ktoré by mal rozsudok s takým výrokom. Jednak uviedla, že s ohľadom na postup Európskej komisie a ostatných členských štátov sa Francúzska republika mohla domnievať, že dotknutá právna úprava vo veci samej je v súlade s právom Únie.

58 V tomto ohľade treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry výklad pravidla práva Únie, ktorý uskutoční Súdny dvor pri výkone svojej právomoci podľa článku 267 ZFEÚ, objasňuje a spresňuje význam a dosah tohto pravidla tak, ako sa musí alebo by sa malo chápať a uplatňovať od okamihu, keď nadobudlo účinnosť. Z toho vyplýva, že takto vykladané pravidlo súd môže a musí uplatňovať aj na právne vzťahy, ktoré vznikli a boli vytvorené pred vydaním rozsudku, ktorým sa rozhodlo o návrhu na výklad, ak sú inak splnené podmienky umožňujúce predložiť príslušnému súdu spor, ktorý sa týka uplatnenia uvedeného pravidla (pozri najmä rozsudky z 3. októbra 2002, Barreira Pérez, C-347/00, Zb. s. I-8191, bod 44; zo 17. februára 2005, Linneweber a Akritidis, C-453/02 a C-462/02, Zb. s. I-1131, bod 41, ako aj zo 6. marca 2007, Meilicke a i., C-292/04, Zb. s. I-1835, bod 34).

59 Súdny dvor môže iba výnimočne pri uplatňovaní všeobecnej zásady právnej istoty obsiahnutej v právnom poriadku Únie pristúpiť k obmedzeniu možnosti všetkých dotknutých osôb dovoľávať sa ustanovenia, ktoré vyložil, aby sa spochybnili právne vzťahy, ktoré vznikli v dobrej viere. Na rozhodnutie o takom obmedzení je nevyhnutné, aby boli splnené dve podstatné kritériá, a to dobrá viera dotknutých osôb a riziko vážnych ťažkostí (pozri najmä rozsudky z 10. januára 2006, Skov a Bilka, C-402/03, Zb. s. I-199, bod 51, ako aj z 3. júna 2010, Kalinčev, C-2/09, Zb. s. I-4939, bod 50).

60 Konkrétnejšie, Súdny dvor sa uchýlil k takémuto riešeniu len za presne stanovených okolností, a to najmä vtedy, keď existovalo riziko vážnych ekonomických dôsledkov, predovšetkým vzhľadom na veľký počet právnych vzťahov, ktoré vznikli v dobrej viere na základe právnej úpravy, ktorá sa oprávnenne považovala za platnú, a keď sa zdalo, že jednotlivci a vnútroštátne orgány boli nabádaní k správaniu, ktoré nie je v súlade s právom Únie z dôvodu vážnej a objektívnej neistoty týkajúcej sa dosahu ustanovení práva Únie, ku ktorej prípadne prispelo i správanie iných členských štátov alebo Komisie (pozri najmä rozsudky z 27. apríla 2006, Richards, C-423/04, Zb. s. I-3585, bod 42, a Kalinčev, už citovaný, bod 51).

61 Pokiaľ ide o tvrdenie francúzskej vlády založené na vážnej a objektívnej neistote týkajúcej sa dosahu ustanovení práva Únie, uvedená vláda nespresnila, akým spôsobom prispelo konanie Komisie a ostatných členských štátov k takejto neistote. V každom prípade, vážna a objektívna neistota nemôže, pokiaľ ide o dosah ustanovení práva Únie, byť prijatá vo veciach, o aké ide vo veci samej. Z ustálenej judikatúry Súdneho dvora citovanej v bode 27 tohto rozsudku totiž vyplýva, že na účely posúdenia zlučiteľnosti právnej úpravy, o akú ide vo veci samej, sa musí s ohľadom na články 63 ZFEÚ a 65 ZFEÚ vykonať posúdenie porovnateľnosti situácií na úrovni, ktorú si sám zvolí členský štát, v prejednávanej veci situácie na úrovni PKIPCP. Okrem toho, ako konštatuje vnútroštátny súd, ak sa má porovnanie situácií vykonať na úrovni PKIPCP, posúdenie zlučiteľnosti právnej úpravy, o akú ide vo veci samej, nepredstavuje s ohľadom na články 63 ZFEÚ a 65 ZFEÚ žiadny osobitný problém.

62 Keďže sa týka odkazu francúzskej vlády na vážne dôsledky tohto rozsudku Súdneho dvora na štátny rozpočet, treba pripomenúť, že z ustálenej judikatúry vyplýva, že finančné dôsledky, ktoré by mohli vyplývať pre členský štát z rozsudku vydaného v prejudiciálnom konaní, neodôvodňujú samy osebe obmedzenie časovej účinnosti tohto rozsudku (rozsudky z 20. septembra 2001, Grzelczyk, C-184/99, Zb. s. I-6193, bod 52; z 15. marca 2005, Bidar, C-209/03, Zb. s. I-2119, bod 68, a Kalinčev, už citovaný, bod 52). V tomto prípade však Francúzska republika, ktorá o obmedzenie časovej účinnosti tohto rozsudku požiadala až na pojednávaní, nepredložila počas

tohto pojednávania informácie, ktoré by Súdnemu dvoru umožnili posúdiť, či Francúzskej republike skutočne hrozia vážne ekonomické dôsledky.

63 Z toho vyplýva, že nie je potrebné obmedziť časovú účinnosť tohto rozsudku.

O trovách

64 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (tretia komora) rozhodol takto:

Články 63 ZFEÚ a 65 ZFEÚ treba vykladať v tom zmysle, že bránia právnej úprave členského štátu, ktorá stanovuje zdanenie dividend vnútroštátneho pôvodu zrážkovou daňou v prípade, ak ich nadobudnú podniky kolektívneho investovania do prevoditeľných cenných papierov rezidenti v inom členskom štáte, hoci v prípade podnikov kolektívneho investovania do prevoditeľných cenných papierov rezidentov prvého uvedeného členského štátu sú tieto dividendy od dane oslobodené.

Podpisy

* Jazyk konania: francúzština.