Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (pátého senátu)

22. listopadu 2018 *

„Řízení o předběžné otázce – Volný pohyb kapitálu – Srážková daň z hrubé částky dividend vnitrostátního původu vyplácených společnostem-nerezidentům – Odklad zdanění dividend v případě ztrátového zdaňovacího období – Rozdílné zacházení – Odůvodnění – Srovnatelnost – Vyvážené rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členskými státy – Účinnost vymáhání daní – Proporcionalita – Diskriminace“

Ve věci C-575/17,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Conseil d'État (Státní rada, Francie) ze dne 20. září 2017, došlým Soudnímu dvoru dne 28. září 2017, v řízení

Sofina SA,

Rebelco SA,

Sidro SA

proti

Ministre de l'Action et des Comptes publics (Ministr financí a veřejných rozpočtů),

SOUDNÍ DVŮR (pátý senát),

ve složení K. Lenaerts, předseda Soudního dvora vykonávající funkci předsedy pátého senátu, F. Biltgen a E. Levits (zpravodaj), soudci,

generální advokát: M. Wathelet,

vedoucí soudní kanceláře: R. Schiano, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 25. června 2018,

s ohledem na vyjádření předložená:

– za Sofina SA C. Valentinem, avocat,

– za francouzskou vládu D. Colasem, jakož i A. Alidière a E. de Moustier, jako zmocněnci,

– za belgickou vládu P. Cottinem a J.-C. Halleuxem, jako zmocněnci,

* Jednací jazyk: francouzština.

– za německou vládu T. Henzem a R. Kanitzem, jako zmocněnci,

– za nizozemskou vládu M. K. Bulterman a M. H. S. Gijzen, jakož i J. Langerem a J. M. Hoogveldem, jako zmocněnci,

– za švédskou vládu A. Falk, H. Shev, C. Meyer-Seitz, L. Zettergren a A. Alriksson, jako zmocněnkyněmi,

– za vládu Spojeného království Z. Lavery, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s J. Rivettem, barrister,

– za Evropskou komisi N. Gossement a W. Roelsem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 7. srpna 2018,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 63 a 65 SFEU.

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Sofina SA, Rebelco SA a Sidro SA, společnostmi založenými podle belgického práva, na straně jedné a Ministre de l'Action et des Comptes publics (Ministr financí a veřejných rozpočtů, Francie) na straně druhé ve věci odmítnutí posledně uvedeného vrátit jim srážkovou daň, jež byla vybrána z dividend, které jim byly vyplaceny v období let 2008 až 2011.

Právní rámec

Francouzské právo

3 Článek 38 odst. 1 Code général des impôts (obecný daňový zákoník, dále jen „CGI“) stanoví:

„[…] [z]danitelný zisk je čistý zisk stanovený podle celkového výsledku veškerých operací uskutečněných podniky, včetně jakýchkoli obchodů s aktivy, a to jak probíhajícími, tak při ukončení využívání.“

4 Článek 39 odst. 1 CGI dále stanoví:

„Čistý zisk je zisk po odečtení všech nákladů […]“

5 Článek 119a odst. 2 CGI mimo jiné stanoví, že výnosy uvedené v článcích 108 až 117a uvedeného zákoníku podléhají srážkové dani, jejíž sazba je stanovena v článku 187 uvedeného zákoníku, pokud jsou jejich příjemcem osoby, které nejsou daňovými rezidenty nebo nemají sídlo ve Francii.

6 Dividendy patří mezi výnosy uvedené v článcích 108 až 117b CGI.

7 Ve znění použitelném na skutkový stav v původním řízení stanoví čl. 187 odst. 1 CGI sazbu srážkové daně ve výši 25 %.

8 Ve znění účinném do 21. září 2011 čl. 209 odst. 1 třetí pododstavec CGI stanovil:

„[…] [V] případě ztráty vykázané za zdaňovací období je tato ztráta považována za daňové zatížení pro další období a je odečtena ze zisku uskutečněného v tomto dalším období. Pokud není tento zisk dostatečný pro to, aby mohl být proveden úplný odpočet, je přebytek ztráty převeden do dalších zdaňovacích období.“

9 Znění článku 209 odst. 1 třetího pododstavce CGI je ode dne 21. září 2011 následující:

„[…] [V] případě ztráty za zdaňovací období je tato ztráta považována za zátěž v následujícím období a je odečtena ze zisku uskutečněného v tomto následujícím období do výše částky 1 000 000 [eur] navýšené o 60 % částky odpovídající zdanitelnému zisku za toto období, jež přesahuje prvně uvedenou částku. Pokud není tento zisk dostatečný k tomu, aby mohl být proveden úplný odpočet, je zbývající ztráta převedena do dalších zdaňovacích období. Totéž platí pro část ztráty nezpůsobilé k odpočtu podle první věty tohoto pododstavce.“

Francouzsko-belgická smlouva

10 V článku 15 odst. 1 a 2 smlouvy mezi Francií a Belgií o zamezení dvojímu zdanění a stanovení pravidel vzájemné správní a právní pomoci v oblasti daní z příjmů, podepsané dne 10. března 1964, ve znění dodatků ze dne 15. února 1971, 8. února 1999, 12. prosince 2008 a 7. července 2009 (dále jen „francouzsko-belgická smlouva“), se stanoví:

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

2. S výhradou ustanovení odstavce 3 však mohou být tyto dividendy zdaněny ve smluvním státě, jehož rezidentem je společnost, která vyplácí dividendy, podle právních předpisů tohoto státu, přičemž takto stanovená daň nesmí přesáhnout:

a) 10 [%] hrubé hodnoty dividend, pokud je příjemcem společnost, která je výhradním vlastníkem alespoň 10 [%] kapitálu společnosti vyplácející dividendy od počátku posledního hospodářského roku této společnosti uzavřeného před vyplacením dividend;

b) 15 [%] hrubé hodnoty dividend v ostatních případech.

Tento odstavec se netýká zdanění zisku společnosti, který slouží k výplatě dividend.“

11 Článek 19 A francouzsko-belgické smlouvy dále stanoví:

„Dvojímu zdanění se zamezuje takto:

A. Pokud jde o Belgii:

1. Příjmy a výnosy z kapitálového majetku, na něž se vztahuje režim vymezený v čl. 15 odst. 2 až 4, ze kterých byla skutečně ve Francii odvedena srážková daň u zdroje a které obdrží společnosti-rezidenti v Belgii podléhající korporační dani, jsou za předpokladu výběru zálohové daně z příjmů z kapitálového majetku podle běžné sazby z jejich čisté částky po odečtení francouzské daně osvobozeny od korporační daně a od daně z dividend za podmínek stanovených belgickými vnitrostátními právními předpisy.

[…]“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

12 Společnosti Sofina, Rebelco a Sidro obdržely v letech 2008 až 2011 dividendy plynoucí z jejich kapitálové účasti ve francouzských společnostech.

13 Podle čl. 119a odst. 2 CGI ve spojení s čl. 15 odst. 2 francouzsko-belgické smlouvy byly tyto dividendy daněny srážkovou daní se sazbou 15 %.

14 Navrhovatelky v původním řízení, které uzavřely zdaňovací období 2008 až 2011 se ztrátovým hospodářským výsledkem, zaslaly francouzským daňovým orgánům stížnosti, kterými se domáhaly vrácení vybraných srážkových daní.

15 Po zamítnutí těchto stížností se navrhovatelky v původním řízení obrátily na příslušné soudy, které v řízení v prvním stupni ani v odvolacím řízení nevyhověly jejich návrhům znějícím na vrácení daně.

16 Navrhovatelky v původním řízení proto podaly kasační opravný prostředek k předkládajícímu soudu.

17 Conseil d'État (Státní rada, Francie) zaprvé konstatovala, že použití srážkové daně pouze na dividendy, které byly vyplaceny z důvodu kapitálové účasti společností-nerezidentů ve společnostech-rezidentech nerezidentským společnostem ve ztrátě, může pro posledně uvedené společnosti představovat znevýhodnění oproti společnostem-rezidentům ve ztrátě, pokud jde o hotovostní toky. Uvedený soud však hledá odpověď na otázku, zda tato okolnost představuje sama o sobě rozdílné zacházení, které je omezením volného pohybu kapitálu, jež je v zásadě zakázané podle článku 63 SFEU.

18 Pokud by vnitrostátní právní úprava dotčená v původním řízení byla takovým omezením, Conseil d'État (Státní rada) se zadruhé táže, zda by s ohledem na cíl této právní úpravy, kterým je zajistit účinnost výběru daní, mohlo být uvedené omezení odůvodněno.

19 Zatřetí se uvedený soud za předpokladu, že by byla zásada výběru srážkové daně dotčená v projednávané věci připuštěna, podpůrně táže, zda by na posuzování slučitelnosti vnitrostátní právní úpravy dotčené ve věci v původním řízení s články 63 a 65 SFEU mohla mít vliv okolnost, že společnost-rezident ve ztrátě, která ukončí svou činnosti, je *de facto* osvobozena od zdanění dividend, které jí byly vyplaceny během zdaňovacích období, v nichž vykázala ztrátu.

20 Conseil d'État (Státní rada) dále uvádí, že rozdíly ve způsobu výpočtu základu daně z dividend na základě toho, zda je přijímající společnost rezidentem či nikoli, by taktéž mohly představovat omezení volného pohybu kapitálu. Totiž zatímco srážková daň stanovená v článku 119a CGI se vyměřuje z hrubé částky dividend, náklady související se samotným přijetím dividend lze odečíst od daňového základu pro výpočet daně uplatňované na dividendy vyplácené společnosti-rezidentovi.

21 Za těchto okolností se Conseil d'État (Státní rada) rozhodla přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Mají být články [63 a 65 SFEU] vykládány v tom smyslu, že nevýhoda, pokud jde o hotovostní toky, která plyne z uplatnění srážkové daně na dividendy vyplácené ztrátovým společnostem-nerezidentům, zatímco ztrátové společnosti-rezidenti zdaňují přijaté dividendy až za období, kdy případně opět vykáží zisk, představuje sama o sobě rozdílné zacházení charakteristické pro omezení volného pohybu kapitálu?

2) Má být případné omezení volného pohybu kapitálu popsané v předchozí otázce považováno s ohledem na požadavky plynoucí z článků [63 a 65 SFEU] za odůvodněné potřebou zajistit účinnost výběru daní, pokud společnosti-nerezidenti nepodléhají kontrole francouzských daňových orgánů, nebo dokonce potřebou chránit rozdělení daňové pravomoci mezi členské státy?

3) V případě, že uplatnění sporné srážkové daně může být s ohledem na volný pohyb kapitálu v zásadě přípustné:

– brání uvedená ustanovení výběru srážkové daně z dividend vyplácených společností-rezidentem ztrátové společnosti-nerezidentovi se sídlem v jiném členském státě, pokud tato společnost-nerezident ukončí činnost, aniž znovu dosáhla zisku, zatímco v případě společnosti-rezidenta ve stejné situaci nejsou tyto dividendy zdaněny;

– musí být tato ustanovení vykládána v tom smyslu, že při existenci daňových předpisů, které zacházejí s dividendami rozdílně na základě toho, zda jsou vypláceny rezidentům nebo nerezidentům, je třeba porovnat skutečnou daňovou zátěž každého z nich z důvodu vyplacení těchto dividend tak, aby omezení volného pohybu kapitálu vyplývající ze skutečnosti, že tyto předpisy neumožňují odečíst náklady přímo spojené se samotným přijetím těchto dividend pouze nerezidentům, mohlo být považováno za odůvodněné rozdílem v daňové sazbě u daně vybírané od rezidentů v pozdějších zdaňovacích obdobích podle obecné právní úpravy a u srážkové daně vybírané z dividend vyplácených nerezidentům, jestliže tento rozdíl vyrovnává, pokud jde o výši zaplacené daně, rozdíl v základu daně?“

K předběžným otázkám

K první a druhé otázce a k první části třetí otázky

22 Podstatou první, druhé a první části třetí otázky, které je třeba zkoumat společně, je, zda články 63 a 65 SFEU musí být vykládány v tom smyslu, že brání takové právní úpravě členského státu, jako je úprava dotčená ve věci v původním řízení, podle níž podléhají dividendy vyplácené společností-rezidentem srážkové dani, pokud je jejich příjemcem společnost-nerezident, zatímco pokud je jejich příjemce společnost-rezident, k jejich zdanění na základě režimu podle obecné právní úpravy korporační daně dochází na konci zdaňovacího období, ve kterém byly obdrženy, a to pouze tehdy, pokud posledně uvedená společnost dosáhla v tomto zdaňovacím období zisku, přičemž k takovému zdanění nemusí vůbec dojít, pokud uvedená společnost ukončí svou činnost, aniž dosáhla ve zdaňovacích obdobích po přijetí dividend zisku.

K existenci omezení volného pohybu kapitálu ve smyslu čl. 63 odst. 1 SFEU

23 Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že mezi opatření zakázaná podle čl. 63 odst. 1 SFEU jakožto omezení pohybu kapitálu patří taková opatření, která mohou od investování v některém členském státě odradit osoby, které nejsou v tomto státě rezidenty, nebo odradit osoby-rezidenty v uvedeném členském státě od investování v jiných státech (rozsudek ze dne 10. května 2012, Santander Asset Management SGIIC a další, C-338/11 až C-347/11, EU:C:2012:286, bod 15, rozsudek ze dne 17. září 2015, Miljoen a další, C-10/14, C-14/14 a C-17/14, EU:C:2015:608, bod 44, a rozsudek ze dne 2. června 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek, C-252/14, EU:C:2016:402, bod 27).

24 Nepříznivé zacházení členského státu s dividendami vyplácenými společnostem-nerezidentům ve srovnání se zacházením vyhrazeným dividendám vypláceným společnostem-rezidentům může konkrétně společnosti usazené v jiném členském státě, než je tento první stát, odradit od uskutečnění investic v tomto prvním členském státě, a představuje proto omezení volného pohybu kapitálu, které je v zásadě zakázáno článkem 63 SFEU (rozsudek ze dne 2. června 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek, C-252/14, EU:C:2016:402, bod 28 a citovaná judikatura).

25 Podle vnitrostátní právní úpravy dotčené ve věci v původním řízení se na společnosti, které mají podíl ve společnosti se sídlem ve Francii, vztahují, pokud jde o dividendy, které jsou jim z tohoto důvodu vypláceny, dva rozdílné režimy, jež se použijí podle toho, zda prvně uvedené společnosti mají v tomto členském státě postavení rezidenta, či nerezidenta.

26 Z předkládacího rozhodnutí totiž vyplývá, že dividendy, které jsou vypláceny společnostem-nerezidentům francouzskou společností, podléhají podle čl. 119a odst. 2 CGI srážkové dani ve výši 25 % z jejich hrubé částky, avšak tato sazba může být snížena na základě smlouvy o zamezení dvojímu zdanění nezávisle na jejich hospodářských výsledcích. Jak uvádí předkládající soud, na základě takové smlouvy, tj. francouzsko-belgické smlouvy, podléhaly dividendy, které byly vyplaceny navrhovatelkám v původním řízení, srážkové dani ve výši 15 %.

27 Naproti tomu dividendy, které jsou vypláceny společnosti-rezidentovi, jsou zahrnuty do jejího základu daně a podléhají režimu zdanění podle obecné daňové právní úpravy, tj. korporační dani ve výši 33,33 % podle článku 38 CGI. V případě ztrátového hospodářského výsledku na konci dotčeného zdaňovacího období čl. 209 odst. 1 třetím pododstavci CGI ve znění použitelném na skutkový stav v původním řízení stanovil odklad tohoto zdanění do pozdějšího zdaňovacího období, v němž bude dosaženo zisku, neboť vykázané ztráty převoditelné do následujícího zdaňovacího období se započítávají oproti částce přijatých dividend.

28 Z toho vyplývá, že zatímco dividendy vyplacené společnosti-nerezidentovi podléhají okamžitému a konečnému zdanění, zdanění dividend vyplácených společnosti-rezidentovi závisí na tom, zda je čistým výsledkem hospodaření této společnosti zisk nebo ztráta. Pokud je tímto výsledkem ztráta, nejenže se zdanění těchto dividend odkládá do následujícího zdaňovacího období, v němž bude dosaženo zisku, čímž společnost-rezident získává výhodu, pokud jde o hotovostní toky, ale z tohoto důvodu je i nejisté, neboť k tomuto zdanění nedojde, pokud společnost-rezident ukončí svou činnost, aniž by předtím dosáhla ziskového hospodářského výsledku.

29 V této souvislosti nicméně zaprvé platí, že vyloučení zvýhodnění, pokud jde o hotovostní toky v přeshraniční situaci, existuje-li takové zvýhodnění v rovnocenné vnitrostátní situaci, představuje omezení volného pohybu kapitálu (v obdobném smyslu viz rozsudek ze dne 13. prosince 2005, Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, bod 33, a rozsudek ze dne 12. července 2012, Komise v. Španělsko, C-269/09, EU:C:2012:439, bod 59).

30 Zadruhé posouzení existence případného nevýhodného zacházení s dividendami vyplácenými společnostem-nerezidentům musí být provedeno pro každé zdaňovací období jednotlivě (rozsudek ze dne 2. června 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek, C-252/14, EU:C:2016:402, bod 41).

31 Vzhledem k tomu, že dividendy vyplacené společnosti-nerezidentovi byly zdaněny v okamžiku jejich vyplacení, je třeba pro účely porovnání daňového zatížení, kterému podléhají takové dividendy, a daňového zatížení, kterému podléhají dividendy vyplacené společnosti-rezidentovi, zohlednit zdaňovací období, ve kterém došlo k vyplacení dividend.

32 V této souvislosti je přitom třeba konstatovat, že pokud společnost-rezident uzavře takové zdaňovací období se ztrátovým výsledkem, je takové zatížení nulové.

33 Zatřetí takový odklad zdanění bude znamenat konečné daňové osvobození dividend vyplacených společnosti-rezidentovi, pokud posledně uvedená společnost před ukončením své činnosti již nevykáže ziskový hospodářský výsledek.

34 Vnitrostátní právní úprava dotčená ve věci v původním řízení tudíž může zvýhodňovat společnosti-rezidenty ve ztrátě, neboť z ní vyplývá přinejmenším zvýhodnění, pokud jde o hotovostní toky, potažmo daňové osvobození v případě ukončení činnosti, zatímco společnosti-nerezidenti podléhají okamžitému a konečnému zdanění nezávisle na jejich hospodářském výsledku.

35 Francouzská vláda v tomto ohledu připomíná, že dividendy vyplácené společnosti-nerezidentovi podléhají na základě ustanovení čl. 119a odst. 2 CGI, ve spojení s článkem 15 francouzsko-belgické smlouvy, daňovému zatížení ve výši 15 %, zatímco dividendy vyplácené společnosti-rezidentovi podléhají podle článku 38 CGI daňovému zatížení ve výši 33,33 %.

36 V tomto ohledu je třeba nicméně zdůraznit, že sama okolnost, že dividendy vyplácené společnosti-nerezidentovi podléhají ve Francii srážkové dani ve výši 15 %, nebrání Belgickému království, aby tytéž dividendy rovněž z titulu daňové pravomoci, kterou mu přiznává čl. 15 odst. 1 francouzsko-belgické smlouvy, zdanilo až do výše stanovené v čl. 19A odst. 1 této smlouvy.

37 Mimoto okolnost uvedená v bodě 35 tohoto rozsudku každopádně nemůže odstranit znevýhodnění dividend vyplácených společnosti-nerezidentovi.

38 Nepříznivé daňové zacházení, které porušuje základní svobodu, totiž předně nemůže být považováno za slučitelné s unijním právem z důvodu případné existence jiných výhod (rozsudek ze dne 18. července 2007, Lakebrink a Peters-Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, bod 24, jakož i citovaná judikatura, a rozsudek ze dne 13. července 2016, Brisal a KBC Finance Ireland, C-18/15, EU:C:2016:549, bod 32).

39 Dále, méně příznivá sazba zdanění, na kterou poukazuje francouzská vláda v souvislosti s dividendami vyplácenými společnosti-rezidentovi, každopádně není relevantní, neboť se na tyto dividendy vztahuje osvobození od splatné daně, pokud společnost-rezident ukončí svou činnosti a v období po obdržení uvedených dividend nedosáhne zisku. Soudní dvůr přitom již rozhodl, že okolnost, kdy vnitrostátní právní úprava znevýhodňuje nerezidenty, nemůže být vyvážena skutečností, že v jiných situacích tato právní úprava nerezidenty oproti rezidentům neznevýhodňuje (rozsudek ze dne 18. července 2007, Lakebrink a Peters-Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, bod 23, a rozsudek ze dne 2. června 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek, C-252/14, EU:C:2016:402, bod 38).

40 Takový rozdíl v daňovém zacházení s dividendy podle rezidentské příslušnosti společností, na které se toto zacházení vztahuje, by mohl odradit jednak společnosti-nerezidenty, aby investovaly do společností usazených ve Francii, a jednak investory, kteří jsou rezidenty ve Francii, od nabytí podílů ve společnostech-nerezidentech.

41 Vnitrostátní právní úprava, která je dotčena ve věci v původním řízení, je tudíž omezením volného pohybu kapitálu, které je v zásadě zakázáno čl. 63 odst. 1 SFEU.

42 Je třeba nicméně přezkoumat, zda toto omezení může být odůvodněno z hlediska ustanovení Smlouvy o FEU.

K existenci odůvodnění omezení volného pohybu kapitálu na základě článku 65 SFEU

43 Francouzská vláda tvrdí, že i když vnitrostátní právní úprava dotčená ve věci v původním řízení představuje omezení, situace společností-rezidentů a společností-nerezidentů jsou jednak objektivně odlišné a jednak je tato právní úprava odůvodněna nezbytností zajistit vybírání daně a je v souladu s rozdělením daňové pravomoci mezi členský stát rezidenta a členský stát zdroje příjmu.

44 Článek 65 odst. 1 písm. a) SFEU stanoví, že „[č]lánkem 63 [SFEU] není dotčeno právo členských států […] uplatňovat příslušná ustanovení svých daňových předpisů, která rozlišují mezi daňovými poplatníky podle místa bydliště nebo podle místa, kde je jejich kapitál investován“.

45 Uvedené ustanovení musí být jakožto výjimka ze základní zásady volného pohybu kapitálu vykládáno restriktivně. Nemůže tudíž být vykládáno v tom smyslu, že jakékoli daňové předpisy obsahující rozlišení mezi daňovými poplatníky podle místa bydliště či členského státu, kde investují svůj kapitál, jsou automaticky slučitelné se Smlouvou o FEU. Výjimka stanovená v čl. 65 odst. 1 písm. a) SFEU je

totiž sama omezena odstavcem 3 téhož článku, který stanoví, že vnitrostátní ustanovení uvedená v odstavci 1 „nesmějí představovat ani prostředek svévolné diskriminace, ani zastřené omezování volného pohybu kapitálu a plateb ve smyslu článku 63 [SFEU]“ (rozsudek ze dne 17. září 2015, Miljoen a další, C-10/14, C-14/14 a C-17/14, EU:C:2015:608, bod 63).

46 Je proto třeba odlišit rozdílné zacházení přípustné na základě čl. 65 odst. 1 písm. a) SFEU od diskriminace zakázané ustanovením čl. 65 odst. 3 SFEU. Z judikatury Soudního dvora přitom vyplývá, že aby mohla být vnitrostátní daňová právní úprava 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 (rozsudek ze dne 17. září 2015, Miljoen a další, C-10/14, C-14/14 a C-17/14, EU:C:2015:608, bod 64).

– *Ke srovnatelnosti dotčených situací*

47 Podle judikatury Soudního dvora platí, že jakmile členský stát jednostranně nebo prostřednictvím smluv podrobí dani z příjmů nejen daňové rezidenty, ale rovněž daňové nerezidenty, pokud jde o dividendy, které obdrží od společnosti-rezidenta, blíží se situace uvedených daňových nerezidentů situaci daňových rezidentů (rozsudek ze dne 20. října 2011, Komise v. Německo, C-284/09, EU:C:2011:670, bod 56, a rozsudek ze dne 17. září 2015, Miljoen a další, C-10/14, C-14/14 a C-17/14, EU:C:2015:608, bod 67 a citovaná judikatura).

48 Francouzská vláda, belgická vláda, německá vláda a vláda Spojeného království, které se opírají o rozsudek ze dne 22. prosince 2008, Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762), nicméně tvrdí, že právní úprava, která stanoví pouze odlišné způsoby vybírání daně podle místa sídla společnosti, jež je příjemcem dividend, je odůvodněna objektivně odlišnou situací, v níž se nacházejí společnosti-rezidenti a společnosti-nerezidenti.

49 Použití rozdílných způsobů výběru daně podle místa sídla příjemce dividend podle nich odráží objektivně odlišnou situaci, v níž se nacházejí společnosti-nerezidenti oproti společnostem-rezidentům, neboť francouzský stát vystupuje ve vztahu ke společnostem-nerezidentům jakožto stát zdroje dividend, a nikoli jakožto stát místa sídla příjemce těchto dividend, což podle uvedených vlád snižuje schopnost výběru vůči posledně uvedeným společnostem a odůvodňuje srážkovou daň u dividend, které jsou jim vypláceny.

50 Tuto argumentaci nicméně nelze přijmout.

51 I když Soudní dvůr v bodě 41 rozsudku ze dne 22. prosince 2008, Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762), konstatoval, že se rozdílné zacházení, které spočívá v použití odlišných způsobů zdanění v závislosti na sídle osoby povinné k dani, týká situací, které nejsou objektivně srovnatelné, v bodech 43 a 44 uvedeného rozsudku upřesnil, že příjmy dotčené ve věci, v níž byl vydán tentýž rozsudek, každopádně podléhaly zdanění, ať již byla jejich příjemcem osoba povinná k dani-rezident nebo osoba povinná k dani-nerezident.

52 Jak však vyplývá z bodu 33 tohoto rozsudku, vnitrostátní právní úprava dotčená ve věci v původním řízení se neomezuje pouze na stanovení odlišných způsobů výběru daně v závislosti na místě sídla příjemce tuzemských dividend, ale v případě ztrátového hospodářského výsledku společnosti-rezidenta může vést k odkladu zdanění příjmů z dividend do pozdějšího zdaňovacího období, potažmo k daňovému osvobození, pokud taková společnost ukončí svou činnost, aniž dosáhla ziskového výsledku (v obdobném smyslu viz rozsudek ze dne 10. května 2012, Santander Asset Management SGIIC a další, C-338/11 až C-347/11, EU:C:2012:286, bod 43).

53 Vzhledem k tomu, že uvedená právní úprava poskytuje významné daňové zvýhodnění ztrátovým společnostem-rezidentům, které není přiznáno ztrátovým společnostem-nerezidentům, nelze tvrdit, že se rozdílné zacházení při zdanění dividend v závislosti na tom, zda je jejich příjemcem společnost-rezident nebo společnost-nerezident, omezuje pouze na způsoby výběru daně.

54 Toto rozdílné zacházení proto není odůvodněno objektivně rozdílnou situací.

– *K odůvodnění, které vychází z rovnovážného rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členskými státy*

55 Francouzská vláda tvrdí, že srážková daň, které podléhají dividendy vyplácené společnostem-nerezidentům, je jediným způsobem, jenž umožňuje francouzskému státu tyto příjmy zdanit, aniž by byly sníženy jeho daňové příjmy z důvodu ztrátového výsledku, jenž vznikl v jiném členském státě.

56 V tomto ohledu Soudní dvůr uznal, že ochrana rozdělení daňových pravomocí mezi členskými státy představuje legitimní cíl a že při neexistenci sjednocujících nebo harmonizačních opatření na úrovni Evropské unie si členské státy i nadále zachovávají pravomoc vymezit, prostřednictvím dohod nebo jednostranně, kritéria rozdělení svých daňových pravomocí (rozsudek ze dne 13. července 2016, Brisal a KBC Finance Ireland, C-18/15, EU:C:2016:549, bod 35).

57 Takové odůvodnění může být uznáno zejména tehdy, jestliže má dotčený režim za cíl předcházet jednáním, která mohou ohrozit právo členského státu uplatňovat svou daňovou pravomoc ve vztahu k činnostem vykonávaným na jeho území (rozsudek ze dne 12. července 2012, Komise v. Španělsko, C-269/09, EU:C:2012:439, bod 77).

58 V projednávané věci se francouzský stát rozhodl, že dividendy vyplácené společnosti-nerezidentovi zdaní prostřednictvím srážkové daně sazbou stanovenou v rámci smlouvy o zamezení dvojímu zdanění a zároveň takové zdanění neuplatní na dividendy vyplácené společnosti-nerezidentovi, která je ve ztrátě.

59 Ve věci v původním řízení by nicméně odklad zdanění dividend vyplacených společnosti-nerezidentovi, která je ve ztrátě, neznamenal, že by se francouzský stát vzdal svého práva zdanit příjmy, které vznikly na jeho území. Dividendy vyplácené společností-rezidentem by totiž byly zdaněny, jakmile by společnost-nerezident v následujícím zdaňovacím období vykázala ziskový výsledek, stejně jako je tomu v případě společnosti-rezidenta procházející stejným vývojem.

60 Je zajisté pravda, že pokud by společnost-nerezident nedosáhla před ukončením své činnosti zisku, vyplývalo by z toho skutečné daňové osvobození příjmů pocházejících z dividend, které by znamenalo daňovou ztrátu pro členský stát zdanění.

61 Z judikatury Soudního dvora nicméně vyplývá, že snížení daňových příjmů nelze považovat za naléhavý důvod obecného zájmu, kterého by se bylo možné dovolávat za účelem odůvodnění opatření v zásadě odporujícího základní svobodě (rozsudek ze dne 20. října 2011, Komise v. Německo, C-284/09, EU:C:2011:670, bod 83).

62 Dále platí, že využijí-li členské státy možnosti zdanit příjmy vytvořené na jejich území, jsou povinny dodržovat zásadu rovného zacházení a svobody pohybu zaručené primárním unijním právem (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 13. července 2016, Brisal a KBC Finance Ireland, C-18/15, EU:C:2016:549, bod 36).

63 Francouzská vláda však nemůže tvrdit, že ztráta daňových příjmů v souvislosti se zdaněním dividend vyplácených společnostem-nerezidentům v případě ukončení jejich činnosti může odůvodňovat použití srážkové daně z těchto příjmů výlučně vůči těmto společnostem, když francouzský stát zároveň s takovými ztrátami souhlasí v případě, že společnosti-rezidenti ukončí svou činnost, aniž by se znovu staly ziskovými.

64 Za těchto podmínek nelze přijmout odůvodnění právní úpravy dotčené ve věci v původním řízení, které vychází z nutnosti chránit vyvážené rozdělení daňové pravomoci mezi členskými státy.

– *K odůvodnění vycházejícímu z účinnosti výběru daní*

65 Francouzská vláda dále tvrdí, že zdanění dividend vyplácených společnosti-nerezidentovi srážkovou daní je legitimním a vhodným prostředkem k zajištění zdanění příjmů osoby usazené mimo členský stát zdanění a k zamezení toho, aby tyto příjmy unikly zdanění ve státě zdroje příjmů.

66 Podle uvedeného státu srážková daň, kterou jsou zdaňovány dividendy vyplácené společnostem-nerezidentům, snižují administrativní zátěž těchto společností, která by pro tyto společnosti obnášela povinnost podat francouzským daňovým orgánům na konci zdaňovacího období daňové přiznání k dani z příjmů.

67 V tomto ohledu Soudní dvůr rozhodl, že nutnost zaručit účinný výběr daně je legitimním cílem, který může odůvodňovat omezení základních svobod, avšak za podmínky, že použití tohoto omezení bude způsobilé zaručit uskutečnění sledovaného cíle a nebude překračovat meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 13. července 2016, Brisal a KBC Finance Ireland, C-18/15, EU:C:2016:549, bod 39).

68 Dále bylo judikováno, že postup uplatnění srážkové daně je legitimním a přiměřeným prostředkem k zajištění zdanění příjmů osoby povinné k dani usazené mimo stát zdanění (rozsudek ze dne 18. října 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, bod 39).

69 V tomto ohledu je třeba připomenout, že omezení volného pohybu kapitálu, které vyplývá z vnitrostátní právní úpravy dotčené v původním řízení, spočívá, jak vyplývá z bodu 34 tohoto rozsudku, v okolnosti, že – na rozdíl od společností-rezidentů ve ztrátě – nemohou společnosti-nerezidenti, které jsou ve ztrátě, využít výhodu spočívající v odkladu zdanění dividend, které obdržely.

70 Přiznáním výhody tohoto odkladu společnostem-nerezidentům, které by nutně toto omezení odstranilo, by přitom nebylo ohroženo dosažení cíle, jenž souvisí s účinným výběrem daně splatné těmito společnostmi v případě, že obdrží dividendy od společnosti-rezidenta.

71 Zaprvé režim odkladu zdanění v případě ztrátového výsledku totiž ze své podstaty zakládá odchylku od zásady zdanění ve zdaňovacím období, v němž byly vyplaceny dividendy, takže se tento režim nemá vztahovat na většinu společností, jimž jsou vypláceny dividendy.

72 Zadruhé je třeba zdůraznit, že je na společnostech-nerezidentech, aby předložily relevantní důkazy, na jejichž základě mohou daňové orgány členského státu zdanění konstatovat, že jsou splněny podmínky, jež zákon pro uplatnění takového odkladu stanoví.

73 Zatřetí mechanismy vzájemné spolupráce existující mezi orgány členských států jsou dostačující k tomu, aby členskému státu zdroje příjmů umožnily ověřit věrohodnost důkazů předložených společnostmi-nerezidenty, které chtějí uplatnit odklad zdanění dividend, které obdržely (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. července 2012, Komise. v. Španělsko, C-269/09, EU:C:2012:439, bod 68).

74 V tomto ohledu totiž směrnice Rady ze dne ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní (Úř. věst. 1977, L 336, s. 15; Zvl. vyd. 09/01, s. 63), ve znění směrnice Rady 2004/106/ES ze dne 16. listopadu 2004 (Úř. věst. 2004, L 359, s. 30), která byla zrušena a nahrazena směrnicí Rady 2011/16/EU ze dne 15. února 2011 o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EHS (Úř. věst. 2011, L 64, s. 1), umožňuje členskému státu, aby si vyžádal od příslušných orgánů jiného členského státu veškeré údaje, jež mu mohou umožnit správné vyměření daní z příjmů.

75 Článek 4 odst. 1 směrnice Rady 2008/55/ES ze dne 26. května 2008 o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z některých dávek, cel, daní a jiných opatření (Úř. věst. 2008, L 150, s. 28), která byla zrušena a nahrazena směrnicí Rady 2010/24/EU ze dne 16. března 2010 o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z daní, poplatků, cel a jiných opatření (Úř. věst. 2010, L 84, s. 1), stanovil, že „[na] žádost dožadujícího orgánu mu dožádaný orgán sdělí informace, které jsou pro něj užitečné pro vymáhání pohledávky“. Tato směrnice tedy umožňuje členskému státu zdroje příjmů získat od příslušného orgánu členského státu místa sídla nezbytné informace, jež mu umožní vymáhat daňovou pohledávku, jež vznikla z důvodu vyplacení dividend.

76 Směrnice 2008/55 tudíž skýtá orgánům členského státu zdroje příjmů rámec pro spolupráci a pomoc, který jim umožňuje v členském státě místa sídla účinně vymoci daňovou pohledávku (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 29. listopadu 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, bod 78, a rozsudek ze dne 12. července 2012, Komise v. Španělsko, C-269/09, EU:C:2012:439, body 70 a 71).

77 Přiznáním výhody spočívající v odkladu zdanění vyplácených dividend rovněž společnostem-nerezidentům ve ztrátě by proto byla odstraněna veškerá omezení volného pohybu kapitálu, aniž by tím bylo zároveň bráněno v dosažení cíle sledovaného vnitrostátní právní úpravou dotčenou ve věci v původním řízení.

78 Za těchto podmínek nelze přijmout odůvodnění právní úpravy dotčené ve věci v původním řízení, které vychází z účinnosti výběru daní.

79 Vzhledem ke všem výše uvedeným úvahám je třeba na první, druhou a první část třetí otázky, odpovědět tak, že články 63 a 65 SFEU musí být vykládány v tom smyslu, že brání takové právní úpravě členského státu, jako je úprava dotčená ve věci v původním řízení, podle níž podléhají dividendy vyplácené společností-rezidentem srážkové dani, pokud je jejich příjemcem společnost-nerezident, zatímco pokud je jejich příjemcem společnost-rezident, k jejich zdanění na základě režimu podle obecné právní úpravy korporační daně dochází na konci zdaňovacího období, ve kterém byly obdrženy, a to pouze tehdy, pokud posledně uvedená společnost dosáhla v tomto zdaňovacím období zisku, přičemž k takovému zdanění nemusí případně vůbec dojít, pokud uvedená společnost ukončí svou činnost, aniž dosáhla ve zdaňovacích obdobích po přijetí dividend zisku.

Ke druhé části třetí otázky

80 S ohledem na odpověď na první a druhou otázku a na první část třetí otázky není třeba na druhou část třetí otázky odpovídat.

K nákladům řízení

81 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 (pátý senát) rozhodl takto:

Články 63 a 65 SFEU musí být vykládány v tom smyslu, že brání takové právní úpravě členského státu, jako je úprava dotčená ve věci v původním řízení, podle níž podléhají dividendy vyplácené společností-rezidentem srážkové dani, pokud je jejich příjemcem společnost-nerezident, zatímco pokud je jejich příjemce společnost-rezident, k jejich zdanění na základě režimu podle obecné právní úpravy korporační daně dochází na konci zdaňovacího období, ve kterém byly obdrženy, a to pouze tehdy, pokud posledně uvedená společnost dosáhla v tomto zdaňovacím období zisku, přičemž k takovému zdanění nemusí případně vůbec dojít, pokud uvedená společnost ukončí svou činnost, aniž dosáhla ve zdaňovacích obdobích po přijetí dividend zisku.

Podpisy.