

Predbežné znenie

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY

JULIANE KOKOTT

prednesené 19. januára 2017 (1)

Vec C-6/16

Eqiom SAS, predtým Holcim France SAS,

Enka SA

proti

Ministre des finances et des comptes publics

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podala Conseil d'État (Štátna rada, Francúzsko)]

„Daňová právna úprava – Sloboda usadiť sa (článok 43 ES) – Voľný pohyb kapitálu (článok 56 ES) – Smernica 90/435/EHS – Smernica o materských a dcérskych spoločnostiach – Zrážková daň z dividend vyplácaných do zahraničia – Zabránenie daňovým únikom – Zneužitie práva“

I – Úvod

1. Podstatou tohto konania je otázka, za akých okolností môže nemecký štát z dôvodov zabránenia daňovým únikom odmietnuť oslobodenie, ktoré sa má obvykle priznať, od zrážkovej dane z výplaty dividend, ktoré dcérska spoločnosť rezident vypláca svojej materskej spoločnosti nerezidentovi.
2. Otázka vzniká v súvislosti s francúzskym predpisom, ktorým sa má zamedziť nenáležitému dovoľávaniu sa tohto oslobodenia od zrážkovej dane, ktoré sa v článku 5 smernice 90/435/EHS(2) (ďalej len „smernica o materských a dcérskych spoločnostiach“) uplatňuje z hľadiska v tomto prípade v zásade nariať. Pri uplatnení tohto ustanovenia orgány daňovej správy odmietli oslobodiť od zrážkovej dane dividendy spoločnosti so sídlom vo Francúzsku určené pre jej luxemburskú materskú spoločnosť. Spoločnosť usadená v Luxembursku podliehala sama osebe nepriamej kontrole spoločnosti so sídlom vo Švajčiarsku, pričom dôkaz požadovaný na základe tejto skutočnosti, že štruktúra reorganizácie podielov nebola prevažne daňovo motivovaná, nebol predložený.
3. Sporná je zlučiteľnosť francúzskeho opatrenia, ktoré je principiálne zamerané proti forme takzvaného „Directive Shopping“(3), so smernicou o materských a dcérskych spoločnostiach a so základnými slobodami. Snahy bojovať proti nekalým daňovým praktikám na európskej(4) a medzinárodnej(5) úrovni, ktorých intenzita práve v nedávnom čase vzrástla, pritom zvýrazňujú mimoriadny význam tejto témy. Zatiaľ čo je už z dôvodov spravodlivého zdaťovania dôležité

dôsledne bojovať proti daňovým únikom, musí byť pri tejto snahe vždy zachovaná primeranosť.

II – Právny rámec

A – Právo Únie

4. Rámec na úrovni primárneho práva tvoria v tomto prípade ustanovenia o slobode usadiť sa a voľnom pohybe kapitálu. Vzhľadom na to, že v spore vo veci samej treba posúdiť zákonnosť zdanenia výplat dividend, ktoré sa uskutočnili v rokoch 2005 a 2006, pri odpovedi na návrh na začatie prejudiciálneho konania treba vziať do úvahy ustanovenia zmlúv ešte v znení Amsterdamskej zmluvy(6).

5. Na úrovni sekundárneho práva je relevantná smernica o materských a dcérskych spoločnostiach. Podľa jej článku 1 ods. 1 ju každý členský štát uplatňuje:

„...“

– na rozdelenie zisku prijatého spoločnosťami tohto štátu, ktorý pochádza od dcérskych spoločností iných členských štátov;

...“

6. Pokiaľ ide o podobné rozdelenie zisku, v článku 5 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach sa stanovuje:

„Zisky, ktoré dcérska spoločnosť rozdeľuje svojej materskej spoločnosti, sa oslobodzujú od zrážkovej dane.“

7. Článok 1 ods. 2 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach znie:

„Táto smernica nebráni uplatňovaniu vnútroštátnych alebo z dohôd vyplývajúcich ustanovení nevyhnutných k zamedzeniu daňových únikov a zneužívaniu daňového režimu.“

B – Vnútroštátne právo

8. Podľa článku 119a ods. 2 znenia francúzskeho Code général des impôts (všeobecný daňový zákonník, ďalej len „CGI“), ktoré je relevantné v tomto prípade, zisky rozdelené francúzskymi právnickými osobami osobám, ktoré nie sú daňovými rezidentmi Francúzska alebo vo Francúzsku nemajú svoje sídlo, podliehajú zrážkovej dani.

9. Podľa článku 119c ods. 1 v spojení s druhým odsekom 2 CGI je rozdelenie zisku právnickej osobe za určitých podmienok oslobodené od tejto zrážkovej dane. K tomu okrem iného patrí, že právnická osoba voči dlžníkovi alebo osobe, ktorá jej zabezpečuje vyplácanie dividend, preukáže, že je ich skutočným príjemcom. Okrem toho sa skutočné sídlo jej riadiacich orgánov musí nachádzať v členskom štáte Európskej únie, musí vykazovať formu uvedenú v prílohe smernice o materských a dcérskych spoločnostiach a ďalej musí mať podiel aspoň 20 % na kapitáli právnickej osoby, ktorá rozdeľuje dividendy.

10. Oslobodenie sa však podľa článku 119c ods. 3 CGI neuplatní, keď je príjemcom vyplatených dividend právnická osoba priamo alebo nepriamo kontrolovaná rezidentom alebo rezidentmi štátov, ktoré nie sú členmi Únie, pokiaľ táto právnická osoba nepreukáže, že hlavným cieľom alebo jedným z hlavných cieľov reazca podielov v spoločnostiach nie je získať oslobodenie od dane.

III – Spor vo veci samej a konanie na Súdnom dvore

11. Prejednávaná vec vychádza z právneho sporu medzi podnikmi Egiom SAS a Enka SA (ďalej aj „žalobkyne v spore vo veci samej“) na jednej strane a francúzskymi orgánmi daňovej správy na druhej strane.

12. Právna predchodkyňa spoločnosti Egiom so sídlom vo Francúzsku vyplatila v rokoch 2005 a 2006 dividendy svojej materskej spoločnosti a svojmu jedinému akcionárovi, spoločnosti Enka so sídlom v Luxembursku. Takmer všetky jej akcie vlastnila v spornom prípade spoločnosť so sídlom na Cypre, ktorú kontrolovala spoločnosť so sídlom vo Švajčiarsku.

13. V súvislosti s vyplatenými dividendami nepriznal príslušný orgán žiadne oslobodenie od zrážkovej dane podľa článku 119c ods. 1 v spojení s odsekom 2 CGI. Domnieval sa totiž, že výplaty patria do pôsobnosti výnimiek, ktoré sú upravené v odseku 3 uvedeného ustanovenia, pretože príjemcovi sa nepodarilo preukázať, že získanie oslobodenia od dane nie je hlavným cieľom alebo jedným z hlavných cieľov reazca podielov v spoločnostiach. Dotknuté spoločnosti podali proti tomuto rozhodnutiu opravné prostriedky.

14. Conseil d'État (Štátna rada, Francúzsko), ktorá sa právnym sporom medzi stranami zaoberá, považuje právo Únie za relevantné pre spor, a preto sa 30. decembra 2015 v súlade s článkom 267 ZFEÚ obrátila na Súdny dvor s týmito otázkami:

„1. Je v prípade, že sa prostredníctvom vnútroštátnej právnej úpravy členského štátu využije vo vnútroštátnom práve možnosť stanovená v článku 1 ods. 2 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach, možné prijať na účely uplatnenia tejto možnosti mechanizmus preskúmania aktov alebo dohôd z hľadiska primárneho práva Európskej únie?

2. Majú sa ustanovenia článku 1 ods. 2 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach, ktoré poskytujú členským štátom širokú mieru voľnej úvahy pri určení, aké ustanovenia sú „*nevyhnutné k zamedzeniu daňových únikov a zneužívaniu daňového režimu*“, vykladať v tom zmysle, že bránia tomu, aby členský štát prijal mechanizmus, ktorého cieľom je vylúčiť z oslobodenia od zrážkovej dane dividendy vyplácané právnickej osobe priamo alebo nepriamo kontrolovanej daňovým rezidentom alebo daňovými rezidentmi štátov, ktoré nie sú členmi Únie, ibaže by táto právnická osoba preukázala, že hlavným cieľom alebo jedným z hlavných cieľov reazca podielov v spoločnostiach nie je získať oslobodenie od dane?

3. a) V prípade, že by sa mal súlad vyššie uvedeného mechanizmu „proti zneužívaniu daňového režimu“ s právom Únie posúdiť aj z hľadiska ustanovení zmluvy, treba ho preskúmať aj s prihliadnutím na cieľ spornej právnej úpravy a so zreteľom na ustanovenia článku 43 Zmluvy o založení Európskeho spoločenstva, teraz článku 49 Zmluvy o fungovaní Európskej únie, aj keď je spoločnosť, ktorá je príjemcom vyplatených dividend, priamo alebo nepriamo kontrolovaná na konci reazca podielov v spoločnostiach, ktorého jedným z hlavných cieľov je získať oslobodenie od dane, daňovým rezidentom alebo daňovými rezidentmi tretieho štátu, ktorí sa nemôžu domáhať slobody usadiť sa?

b) Treba v prípade zápornej odpovede na predchádzajúcu otázku preskúmať uvedený súlad so zreteľom na ustanovenia článku 56 Zmluvy o založení Európskeho spoločenstva, teraz článku 63 Zmluvy o fungovaní Európskej únie?

4. Majú sa vyššie uvedené ustanovenia vykladať tak, že bránia tomu, aby sa vnútroštátnou právnou úpravou vylúčili z oslobodenia od zrážkovej dane dividendy vyplácané spoločnosťou v jednom členskom štáte spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte v prípade, že príjemcom

týchto dividend je právnická osoba priamo alebo nepriamo kontrolovaná daťovým rezidentom štátu alebo daťovými rezidentmi štátov, ktoré nie sú členmi Európskej únie, ibaže táto právnická osoba preukáže, že hlavným cieľom alebo jedným z hlavných cieľov tohto reťazca podielov v spoločnostiach nie je získať oslobodenie od dane.“

15. V konaní pred Súdny dvorom predložili písomné pripomienky žalobkyne v konaní vo veci samej, Francúzska republika, Dánske kráľovstvo, Talianska republika, Španielske kráľovstvo a Európska komisia. Na pojednávaní 30. novembra 2016 boli prítomné uvedené osoby zúčastnené na konaní, s výnimkou Talianskej republiky a Španielskeho kráľovstva, a tiež Spolková republika Nemecko.

IV – Právne posúdenie

16. Vnútroštátny súd sa svojimi otázkami chce dozvedieť predovšetkým to, či smernica o materských a dcérskych spoločnostiach a základné slobody bránia takej úprave členského štátu, ako je článok 119c ods. 3 CGI, podľa ktorej dividendám, ktoré spoločnosť tohto členského štátu vypláca spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte, nepriznáva oslobodenie od zrážkovej dane, keď je príjemca priamo alebo nepriamo kontrolovaný akcionármi v tretích štátoch, ibaže príjímajúca spoločnosť preukáže, že získanie oslobodenia od dane nie je hlavným cieľom alebo jedným z hlavných cieľov reťazca podielov.

17. Pri svojom posúdení sa budem najskôr zaoberať druhou prejudiciálnou otázkou, ktorá sa týka smernice o materských a dcérskych spoločnostiach (o tom v časti A). Následne sa budem venovať prvej, tretej a štvrtej prejudiciálnej otázke, ktorých predmetom je zlužiteľnosť opatrenia s primárnym právom, konkrétne so základnými slobodami (o tom v časti B).

A – O druhej prejudiciálnej otázke

18. Cieľom druhej prejudiciálnej otázky vnútroštátneho súdu je objasniť, či je sporná úprava zlužiteľná so smernicou o materských a dcérskych spoločnostiach.

19. Účastníci konania sa zhodujú na tom, že na predmetné vyplácanie dividend sa vzťahuje pôsobnosť smernice o materských a dcérskych spoločnostiach. Francúzsko ako štát sídla vyplácajúcej spoločnosti by teda dividendy malo oslobodiť od zrážkovej dane v súlade s článkom 5 smernice. Podľa názoru Francúzska sú však doplňujúce požiadavky, ktorými je podmienené priznanie oslobodenia od dane, pokryté článkom 1 ods. 2 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach. Podľa tohto ustanovenia smernica nebráni uplatňovaniu vnútroštátnych ustanovení nevyhnutných na zamedzenie daňových únikov a zneužívania daňového režimu.

20. Je teda nutné posúdiť, či sa taká úprava členského štátu, ako je úprava podľa článku 119c ods. 3 CGI, môže opierať o článok 1 ods. 2 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach.

21. Podľa názoru Komisie nie je článok 1 ods. 2 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach rozhodujúci. Vzhľadom na to, že prijatie spornej úpravy nemožno považovať za opatrenie na prebratie smernice, jedine primárne právo predstavuje kritérium na posúdenie zlužiteľnosti úpravy s právom Únie.

22. S týmto tvrdením nemožno súhlasiť. ?lánok 1 ods. 2 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach predstavuje rámec, ktorý stanovuje medze pre postup ?lenských štátov, ak z dôvodov zamedzenia daňových únikov a zneužívania daňového režimu odmietnu priznať výhody vyplývajúce zo smernice. Zo znenia ustanovenia totiž už *a contrario* vyplýva, že smernica bráni takým ustanoveniam, ktoré *neslúžia* na zamedzenie daňových únikov a zneužívania daňového režimu a prekračujú rámec, ktorý je na to nevyhnutný.(7)

23. Iný výklad by okrem toho mohol narušiť praktickú účinnosť smernice o materských a dcérskych spoločnostiach. Na rozdiel od implicitného názoru Komisie nemožno posúdenie spornej francúzskej úpravy podľa kritéria v podobe smernice na jednej strane a základných slobôd na druhej strane považovať za rovnocenné. Keby Francúzsko uplatnením ?lánku 119c ods. 3 CGI prekročilo rámec, ktorý ?lenským štátom poskytuje ?lánok 1 ods. 2 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach, oslobodenie od zrážkovej dane by sa muselo bezpodmienečne priznať. Naopak, úspešné dovolávanie sa základných slobôd v zásade zabezpečuje len rovnaké zaobchádzanie s porovnateľným tuzemským skutkovým stavom.

24. V ?lánku 1 ods. 2 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach je vyjadrená všeobecná zásada práva Únie, podľa ktorej sa zakazuje zneužívanie práva.(8) Nikto sa nemôže neoprávnene dovoľávať práva Únie.(9) Zo znenia ustanovenia síce nevyplývajú presnejšie rysy chápania neoprávnenosti, na ktorom má byť založené(10), ale ustanovenie rozhodne nemožno považovať za odkaz na právne poriadky ?lenských štátov. V opačnom prípade by vzniklo riziko, že pôsobnosť smernice sa obmedzí podľa vôle príslušnej praxe ?lenských štátov.

25. Ako ustanovenie upravujúce výnimku sa však ?lánok 1 ods. 2 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach musí vykladať reštriktívne.(11) Pokiaľ ide o opatrenia na zamedzenie zneužívania práva, prikazuje to predovšetkým aj zásada právnej istoty. Ak totiž jednotlivec formálne splní všetky podmienky na uplatnenie práva, iba vo výnimočných prípadoch môže byť prípustné nepriznať toto právo na základe námietky zneužitia.

26. Ako už Súdny dvor rozhodol o smernici o materských a dcérskych spoločnostiach, podielové konštrukcie, ktoré slúžia len na úcel profitu z daňových úprav, ktoré stanovuje smernica, predstavujú formu zneužitia.(12) Aj pre túto smernicu v uvedenej súvislosti platí, že pre konštrukciu musia existovať hospodárske dôvody. Iba záujem týkajúci sa čisto daňového zvýhodnenia bez vzťahu k hospodárskej realite, naopak, nie je chránený.(13) Pokiaľ sa teda na základe ?lánku 119c ods. 3 CGI neprizná žiadne oslobodenie od zrážkovej dane, ak je spoločnosť príjemca súčasťou reťazca podielov, ktorý bol zriadený predovšetkým na základe daňových pohnutí, ?lánok 1 ods. 2 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach tomu nebráni.(14)

27. Podľa ?lánku 119c ods. 3 CGI však skutočnosť, že spoločnosť, ktorá dostáva dividendy, priamo či nepriamo kontroluje osoba neusadená v Únii, sama osebe nevedie k domnienke neoprávneneho využitia oslobodenia od zrážkovej dane. Potom je len na príjemcovi, aby preukázal, že hlavný cieľ reťazca podielov neslúži na daňové účely.

28. Taký postup prekračuje rámec toho, čo je potrebné na zamedzenie daňových únikov, a už sa nenachádza v rámci toho, čo je prípustné podľa ?lánku 1 ods. 2 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach.

29. Pri uplatnení spornej úpravy sa daňovníkovi systematicky ukladá povinnosť predložiť dôkaz o dôvodoch nedaňovej povahy bez toho, aby boli orgány daňovej správy povinné poskytnúť dostatok dôkazov o daňových únikoch.(15) Iba odkaz na priamu či nepriamu kontrolu zo strany akcionárov v tretích štátoch nemožno považovať za dôkaz už preto, lebo sa v žiadnom prípade nedá paušálne povedať, že daňové zaobchádzanie s vyplácaním dividend spoločnostiam mimo

Únie v členskom štáte materskej spoločnosti prvého, resp. druhého stupňa je výhodnejšie ako vo Francúzsku.

30. Odmietnutie oslobodenia od zrážkovej dane sa v tejto súvislosti opiera o všeobecnú domnienku vzniku daňových únikov. Taká domnienka však nie je prípustná.(16) Neustále je nutné sledovať objektívne a overiteľné okolnosti konkrétneho prípadu.(17) Ak vzhľadom na to existuje dôvodné podozrenie, že nemožno vylúčiť existenciu predovšetkým daňovej motivácie podielovej konštrukcie, námietka zneužita sa však oslabí, keď daňovník predloží iné ako tieto daňové dôvody pre usporiadanie.(18) Zákaz zneužívajúcich postupov totiž nie je relevantný, pokiaľ by predmetné úkony mohli mať iné odôvodnenie než len získanie určitej výhody.(19)

31. Na otázku vnútroštátneho súdu treba teda odpovedať, že článok 1 ods. 2 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach bráni takej úprave členského štátu, akou je článok 119c ods. 3 CGI, ak na priznanie oslobodenia od zrážkovej dane podľa článku 5 smernice spoločnosti nerezidentovi, ktorá je priamo alebo nepriamo kontrolovaná osobami usadenými v tretích štátoch, vyžaduje predloženie dôkazu o tom, že štruktúra reazca podielov v spoločnostiach nemá daňové dôvody, a to bez toho, aby boli orgány daňovej správy povinné poskytnúť dostatok dôkazov o daňových únikoch.

B – O prvej, tretej a štvrtej prejudiciálnej otázke

32. Prvá, tretia a štvrtá prejudiciálna otázka sa predovšetkým týkajú zlučiteľnosti spornej úpravy podľa článku 119c ods. 3 CGI so základnými slobodami. Napriek mojim predchádzajúcimi úvahám nie je zbytočné venovať sa týmto otázkam, pretože zo základných slobôd možno odvodiť ďalšie požiadavky. V tejto súvislosti sa však najprv treba zaoberať pochybnosťami vnútroštátneho súdu o tom, či existuje priestor na kontrolu pomocou kritéria primárneho práva (o tom v časti 1). Ďalej treba určiť uplatniteľnú základnú slobodu (o tom v časti 2) a tiež vysvetliť, či ide o obmedzenie tejto základnej slobody (o tom v časti 3).

1. Kontrola na základe primárneho práva Únie

33. Ako prvá vzniká otázka, či francúzsku úpravu vôbec možno posudzovať podľa kritéria primárneho práva.

34. Na to by bolo rozhodne nutné odpovedať záporne vtedy, ak úprava patrí do oblasti, ktorá bola na úrovni Únie harmonizovaná úplným spôsobom. Podľa ustálenej judikatúry sa v takom prípade musí posudzovať s ohľadom na ustanovenia harmonizačného opatrenia(20), a nie s ohľadom na ustanovenia primárneho práva.

35. Podľa svojho predmetu však článok 119c ods. 3 CGI nepatrí do oblasti, ktorá je harmonizovaná úplným spôsobom. Predovšetkým článok 1 ods. 2 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach nemožno považovať za harmonizačné opatrenie, pretože toto ustanovenie ani nezaväzuje členské štáty uplatňovať opatrenia na zamedzenie zneužitia, ani nedefinuje taxatívne kritériá.

36. Podľa článku 1 ods. 2 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach je skôr na rozhodnutí členských štátov, či a ako budú v rámci vyššie opísaného rámca postupovať proti zneužívaniu daňového režimu v súvislosti s využívaním výhod zo smernice. Ako však už Súdny dvor konštatoval, možnosti priznané členským štátom v smernici môžu byť vykonané iba pri rešpektovaní základných ustanovení zmluvy a sú viazané predovšetkým na základné slobody.(21)

37. Sporná úprava podľa § 119c ods. 3 CGI teda podlieha aj kontrole podľa kritérií primárneho práva Únie.

2. Uplatniteľná základná sloboda

38. Ale treba určiť základnú slobodu, ktorá je relevantná pre posúdenie francúzskeho opatrenia. V tejto súvislosti sa vnútroštátny súd pýta na uplatniteľnosť slobody usadiť sa (§ 43 ES, teraz § 49 ZFEÚ), resp. voľného pohybu kapitálu (§ 56 ES, teraz § 63 ZFEÚ).

39. Spor vo veci samej sa týka daňového zaobchádzania s dividendami. To môže podľa judikatúry Súdneho dvora spadať tak pod § 43 ES, ako aj pod § 56 ES. Rozhodujúci je predmet príslušnej vnútroštátnej právnej úpravy. Ak sa vzťahuje len na účasti umožňujúce vykonávať určitý vplyv na rozhodnutia spoločnosti a určovať jej činnosti, relevantné sú ustanovenia zmluvy týkajúce sa slobody usadiť sa. Naopak, vnútroštátnu právnu úpravu, ktorá sa má uplatňovať len na účasti so zámerom uskutočniť finančné investície bez úmyslu získať vplyv a kontrolu na riadenie podniku, treba preskúmať výlučne s ohľadom na voľný pohyb kapitálu.(22)

40. Podľa názoru Komisie je v tomto prípade dotknutá sloboda usadiť sa, pretože § 119c ods. 3 CGI vychádza z výplat dividend osobám, ktoré sú priamo alebo nepriamo *kontrolované* osobou alebo osobami usadenými mimo Únie.

41. Vzťah medzi príjmom dividend a spoločnosťami, ktoré majú v reazci podielov vyššie postavenie, však nemôže byť rozhodujúci. V spore vo veci samej totiž ide o zdanenie výplaty dividend, ktoré francúzska spoločnosť vyplatila vlastníčke jej podielov usadenej v Luxembursku.

42. Uplatnenie § 119c ods. 3 CGI na takú výplatu dividend je totiž podmienené tým, že medzi príjemkyňou a vyplácajúcou spoločnosťou existuje podielová účasť vo výške aspoň 20 %. Taký podiel však ešte nevyhnutne neumožňuje záver, že jeho vlastníč s istotou ovplyvňuje rozhodnutia spoločnosti.(23) Na určenie rozhodujúcej základnej slobody preto treba vychádzať zo skutkových okolností konkrétneho prípadu.(24)

43. Podľa údajov vnútroštátneho súdu vlastnila v spornom prípade všetky podiely francúzskej spoločnosti vyplácajúcej dividendy prijímajúca luxemburská spoločnosť. Keďže taký podiel nepochybne umožňuje svojmu vlastníčkovi isté ovplyvňovanie rozhodnutí spoločnosti, rozhodujúce sú ustanovenia o slobode usadiť sa.

3. Obmedzenie slobody usadiť sa

44. Treba teda posúdiť, či ide o obmedzenie slobody usadiť sa. Mohlo by ísť o toto obmedzenie, pretože použitím § 119c ods. 3 CGI dochádza k odmietnutiu oslobodenia od zrážkovej dane v prípade prijímajúcej luxemburskej spoločnosti.

45. Sloboda usadiť sa podľa § 43 ES v spojení s § 48 ES zahŕňa aj právo spoločností, ktoré sú založené podľa zákonov členského štátu a ktoré majú svoje sídlo, ústredie alebo hlavné miesto podnikateľskej činnosti v Únii, vykonávať svoju činnosť v iných členských štátoch prostredníctvom dcérskej spoločnosti.(25) Pritom sleduje zabezpečenie výhody vnútroštátneho zaobchádzania v hostiteľskom členskom štáte, pričom zakazuje akúkoľvek diskrimináciu na základe miesta sídla spoločností.(26)

46. Ako francúzska vláda uviedla na pojednávaní, iba vyplácanie dividend spoločnostiam nerezidentom podlieha osobitnej dôkaznej podmienke podľa § 119c ods. 3 CGI. Vyplácanie dividend spoločnostiam rezidentom tým nie je dotknuté. Táto skutočnosť môže spoločnosti z

iných členských štátov odradiť od uplatnenia slobody usadiť sa. Preto môžu byť odrádzané od získania, založenia alebo prevádzkovania dcérskej spoločnosti vo Francúzsku.(27)

47. V súvislosti s tým nie je relevantné, že spoločnosť, ktorá sa dovoľáva slobody usadiť sa, nepriamo kontrolujú osoby rezidenti tretích štátov. Ako totiž vysvetlil Súdny dvor, zo žiadneho ustanovenia práva Únie nevyplýva, že pôvod akcionárov by mal vplyv na právo týchto spoločností uplatniť svoju slobodu usadiť sa.(28)

48. Opísané rozdielne daňové zaobchádzanie s dividendami v prípade materských spoločností v závislosti od miesta ich sídla teda predstavuje obmedzenie slobody usadiť sa, ktoré je podľa článkov 43 ES a 48 ES v zásade zakázané.(29)

49. Podľa judikatúry možno také obmedzenie uložiť len vtedy, ak sa buď týka situácií, ktoré objektívne nie sú navzájom porovnateľné [o tom v písmene a)], alebo je odôvodnené naliehavým dôvodom verejného záujmu [o tom v písmene b)].(30)

a) O objektívnej porovnateľnosti

50. Súdny dvor posudzuje objektívnu porovnateľnosť situácií spravidla s ohľadom na cieľ príslušnej úpravy.(31) Vzhľadom na to by sa mohlo javiť ako sporné, či vyplácanie dividend spoločnostiam rezidentom a nerezidentom predstavuje porovnateľnú situáciu. Sporné opatrenie sa totiž usiluje zabrániť tomu, aby sa príslušníci tretích štátov vyhli zrážkovej dani tým, že v Únii zriadia sprostredkovateľské spoločnosti, pričom využívajú rozdiely v právnych poriadkoch členských štátov. Na dividendy vyplácané spoločnostiam rezidentom sa však rovnako ako predtým vzťahuje rovnaký právny poriadok.

51. Rozhodujúce kritérium pri vyplácaní dividend však pre Súdny dvor predstavuje výkon daňovej právomoci.(32) Pri posudzovaní podľa nej treba objektívnu porovnateľnosť automaticky potvrdiť, pretože Francúzsko podriaťuje svojej daňovej právomoci vyplácanie dividend príjmom tak rezidentom, ako aj nerezidentom.

b) O odôvodnení

52. Zostáva teda posúdiť, či je obmedzenie slobody usadiť sa prostredníctvom článku 119c ods. 3 CGI odôvodnené naliehavými dôvodmi verejného záujmu.

53. Francúzsko uvádza, že taký dôvod spočíva v zamedzení daňových únikov a zneužívania.

54. Podľa ustálenej judikatúry možno obmedzujúce opatrenie odôvodniť uvedeným dôvodom, pokiaľ sa týka vyslovene umelých konštrukcií zbavených hospodárskej podstaty s cieľom získať daňovú výhodu.(33)

55. V tomto prípade však už nie je zjavné, že francúzske opatrenie špecificky smeruje proti takým konštrukciám. Tým, že totiž článok 119c ods. 3 CGI požaduje dôkaz o tom, že v uplatnení oslobodenia od zrážkovej dane sa neskrýva hlavný cieľ alebo jeden z hlavných cieľov reazca podielov v spoločnostiach, ustanovenie v rozhodujúcej miere vychádza zo snahy o získanie daňovej výhody. Toto subjektívne kritérium však samo osebe nepostačuje na to, aby bolo možné dospieť k záveru o vyslovene umelej konštrukcii v zmysle judikatúry Súdného dvora.(34) Skôr sa musí vychádzať aj z objektívnych prvkov, ako že napriek formálnemu dodržaniu podmienok na priznanie oslobodenia od dane sa nedosiahne cieľ, ktorý sleduje sloboda usadiť sa.(35)

56. Uvedenú neúčelnosť treba považovať za danú vtedy, keď z celkového posúdenia okolností vyplýva, že oslobodenie od zrážkovej dane nie je prínosom pre spoločnosť iného členského štátu, ktorá prijíma dividendy, ale v skutočnosti pre príslušníka tretej krajiny. Sloboda usadiť sa totiž od

za?iatku chráni len príslušníkov ?lenských štátov.(36)

57. Dôkazy v prospech toho môže poskytnúť podstata sprostredkovate?skej spoločnosti. Tak bude nutné vychádzať z umelej konštrukcie, keď spoločnosť predstavuje iba fiktívne usadenie v zmysle spoločnosti „poštovej schránky“(37). Aj keď však existuje fyzická prítomnosť, vzhľadom na finančné a personálne rámcové podmienky by sa dalo uvažovať o umelej povahe. V tejto súvislosti sa ako rozhodujúce javia napríklad skutočné rozhodovacie právomoci orgánov spoločnosti, vybavenosť vlastnými finančnými prostriedkami alebo existencia obchodného rizika.

58. Pokiaľ sa tieto faktory nezohľadnia pri použití ?lánku 119c ods. 3 CGI, opatrenie už nepredstavuje žiadny vhodný prostriedok na špecifický postup proti vyslovene umelým konštrukciám zbaveným hospodárskej podstaty, ktoré sú zamerané na získanie da?ovej výhody.

59. Sporná úprava však v každom prípade prekračuje rámec toho, čo je potrebné na zamedzenie da?ových únikov tým, že nakoniec spoločnostiam, ktoré uplatnia oslobodenie od zrážkovej dane, výlučne na základe skutočnosti v podobe priamej alebo nepriamej kontroly osobou usadenou mimo Únie, ukladá dôkazné bremeno týkajúce sa neexistencie zneužívania.(38) Podľa ustálenej judikatúry totiž také všeobecná prezumpcia da?ových únikov nemôže postačovať na odôvodnenie obmedzujúceho da?ového opatrenia.(39) ?lánok 119c ods. 3 CGI však vedie k presunu dôkazného bremena bez toho, aby bolo povinnosťou orgánov da?ovej správy poskytnúť dostatok dôkazov o da?ovom úniku.(40)

4. Predbežný záver

60. Na prvú, tretiu a štvrtú prejudiciálnu otázku teda treba odpovedať, že ?lánok 43 ES v spojení s ?lánkom 48 ES bráni takej vnútroštátnej úprave, ako je úprava podľa ?lánku 119c ods. 3 CGI, pokiaľ spoločnosti nerezidentovi, ktorú priamo alebo nepriamo kontrolujú rezidenti tretích štátov, ukladá na priznanie oslobodenia od zrážkovej dane podľa ?lánku 5 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach povinnosť preukázať neda?ové dôvody štruktúry re?azca podielov v spoločnostiach bez toho, aby boli orgány da?ovej správy povinné poskytnúť dostatok dôkazov o umelej konštrukcii zbavenej hospodárskej podstaty a zameranej na získanie da?ovej výhody.

V – Návrh

61. Na základe uvedených skutočností navrhujem Súdnemu dvoru, aby na otázky Conseil d'État (Štátna rada, Francúzsko) odpovedal takto:

?lánok 1 ods. 2 smernice 90/435/EHS a ?lánok 43 ES v spojení s ?lánkom 48 ES bránia takej úprave ?lenského štátu, podľa ktorej sa spoločnosti nerezidentovi, ktorú priamo alebo nepriamo kontrolujú rezidenti tretích štátov, ukladá na úcel priznania oslobodenia od zrážkovej dane podľa ?lánku 5 smernice povinnosť preukázať neda?ové dôvody štruktúry re?azca podielov v spoločnostiach bez toho, aby boli orgány da?ovej správy povinné poskytnúť dostatok dôkazov o umelej konštrukcii zbavenej hospodárskej podstaty, zameranej na získanie da?ovej výhody.

1 – Jazyk prednesu: nemčina.

2 – Smernica Rady z 23. júla 1990 o spoločnom systéme zdačovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných ?lenských štátoch (Ú. v. ES L 225, 1990, s. 6; Mim. vyd. 09/001, s. 147), ktorú medzičasom nahradila smernica Rady 2011/96/EÚ z 30. novembra 2011 (Ú. v. EÚ L 345, 2011, s. 8).

3 – Pri variante, ktorý je zaujímavý v tomto prípade, upraví štátny príslušník tretieho štátu, ktorého smernica o materských a dcérskych spoločnostiach nezvýhodňuje, svoje pomery

prostredníctvom vytvorenia sprostredkujúcej spoločnosti v Únii tak, že môže profitovať z oslobodenia od zrážkovej dane upraveného v smernici.

4 – Pozri smernicu Rady (EÚ) 2016/1164 z 12. júla 2016, ktorou sa stanovujú pravidlá proti praktikám vyhýbania sa daňovým povinnostiam, ktoré majú priamy vplyv na fungovanie vnútorného trhu (Ú. v. EÚ L 193, 2016, s. 1), smernicu Rady (EÚ) 2015/121 z 27. januára 2015 (Ú. v. EÚ L 21, 2011, s. 1), ktorou bolo do aktuálneho znenia smernice o materských a dcérskych spoločnostiach zavedené takzvané ustanovenie *de minimis* o boji proti podvodom, ako aj odporúčanie Komisie zo 6. decembra 2012 v súvislosti s agresívnym daňovým plánovaním (C[2012] 8806 final).

5 – Pozri predovšetkým záverečné správy Organizácie pre hospodársku spoluprácu a rozvoj (okrem len „OECD“) zverejnené 5. októbra 2015 o projekte proti narúšaniu základu dane a presunu ziskov (Base Erosion and Profit Shifting; okrem len „BEPS“) OECD a skupiny G20, dostupné na adrese <http://www.oecd.org/ctp/beps/2015/final/reports.htm>.

6 – Ú. v. ES C 340, 1997, s. 1.

7 – S výnimkou nemeckého a holandského znenia sa článok 1 ods. 1 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach výslovne vzťahuje na ustanovenia *nevyhnutné* na zamedzenie daňových únikov a zneužívania daňového režimu, ktorým smernica nebráni.

8 – Pozri rozsudok z 5. júla 2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408, bod 38 a citovanú judikatúru).

9 – Pozri rozsudky z 12. mája 1998, Kefalas a i. (C-367/96, EU:C:1998:222, bod 20); z 23. marca 2000, Diamantis (C-373/97, EU:C:2000:150, bod 33); z 21. februára 2006, Halifax a i. (C-255/02, EU:C:2006:121, bod 68); z 13. marca 2014, SICES a i. (C-155/13, EU:C:2014:145, bod 29), a z 28. júla 2016, Kratzer (C-423/15, EU:C:2016:604, bod 37).

10 – Oproti tomu pozri napríklad článok 15 smernice Rady 2009/133/ES z 19. októbra 2009 (smernica o zlužovaní, Ú. v. EÚ L 310, s. 34).

11 – Pozri rozsudky zo 17. októbra 1996, Denkavit a i. (C-283/94, C-291/94 a C-292/94, EU:C:1996:387, bod 27); zo 17. júla 1997, Leur-Bloem (C-28/95, EU:C:1997:369, body 38 a 39); z 5. júla 2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408, bod 37); z 11. decembra 2008, A.T. (C-285/07, EU:C:2008:705, bod 31); z 20. mája 2010, Zwijnenburg (C-352/08, EU:C:2010:282, bod 46), a z 10. novembra 2011, FOGGIA/Sociedade Gestora de Participações Sociais (C-126/10, EU:C:2011:718, bod 44).

12 – Pozri rozsudok zo 17. októbra 1996, Denkavit a i. (C-283/94, C-291/94 a C-292/94, EU:C:1996:387, bod 31).

13 – K smernici o zlužovaní pozri rozsudky zo 17. júla 1997, Leur-Bloem (C-28/95, EU:C:1997:369, bod 47), a z 10. novembra 2011, FOGGIA/Sociedade Gestora de Participações Sociais (C-126/10, EU:C:2011:718, bod 34).

14 – Čo sa týka spomínanej formy podielu, dovoľím si poznamenať, že v konaní pred Súdnyh dvorom ostalo nejasné, v čom spočíva daňová výhoda. Pokiaľ je známe, ani v prípade výplaty dividend akcionárovi, ktorý má sídlo vo Švajčiarsku, Francúzsko nepristúpilo k výberu žiadnej zrážkovej dane. Pozri článok 11 ods. 2 písm. b) Zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia medzi Francúzskom a Švajčiarskom a článok 15 ods. 1 Dohody o zdaňovaní príjmu z úspor vo forme výplaty úrokov medzi Švajčiarskom a EÚ z 26. októbra 2004 (Ú. v. ES L 385, s. 30).

15 – Pozri rozsudok z 5. júla 2012, SIAT (C-318/10, EÚ:C:2012:415, bod 55).

16 – Pozri rozsudky zo 4. marca 2004, Komisia/Francúzsko (C-334/02, EÚ:C:2004:129, bod 27); z 9. novembra 2006, Komisia/Belgicko (C-433/04, EÚ:C:2006:702, bod 35); z 28. októbra 2010, Établissements Rimbaud (C-72/09, EÚ:C:2010:645, bod 34), a tiež ďalej z 5. júla 2012, SIAT (C-318/10, EÚ:C:2012:415, bod 38 a citovanú judikatúru).

17 – Pozri rozsudky zo 17. júla 1997, Leur-Bloem (C-28/95, EÚ:C:1997:369, body 41 a 44); z 9. marca 1999, Centros (C-212/97, EÚ:C:1999:126, bod 25); z 21. novembra 2002, X a Y (C-436/00, EÚ:C:2002:704, bod 42); z 20. mája 2010, Zwijnenburg (C-352/08, EÚ:C:2010:282, bod 44), a z 10. novembra 2011, FOGGIA/Sociedade Gestora de Participações Sociais (C-126/10, EÚ:C:2011:718, bod 37).

18 – Pozri rozsudky z 13. marca 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EÚ:C:2007:161, bod 82); z 5. júla 2012, SIAT (C-318/10, EÚ:C:2012:415, bod 50), a z 3. októbra 2013, Itelcar (C-282/12, EÚ:C:2013:629, bod 37).

19 – Pozri rozsudky z 21. februára 2006, Halifax a i. (C-255/02, EÚ:C:2006:121, bod 75); z 22. decembra 2010, Weald Leasing (C-103/09, EÚ:C:2010:804, bod 30); z 12. septembra 2013, SI-ŕeva sila (C-434/12, EÚ:C:2013:546, bod 42); z 13. marca 2014, SICES a i. (C-155/13, EÚ:C:2014:145, bod 33); z 9. júla 2015, Cimmino a i. (C-607/13, EÚ:C:2015:448, bod 65); zo 14. apríla 2016, Cervati a Malvi (C-131/14, EÚ:C:2016:255, bod 34), a z 28. júla 2016, Kratzer (C-423/15, EÚ:C:2016:604, bod 40).

20 – Pozri rozsudky z 12. októbra 1993, Vanacker a Lesage (C-37/92, EÚ:C:1993:836, bod 9); z 23. mája 1996, Hedley Lomas (C-5/94, EÚ:C:1996:205, bod 18); z 11. decembra 2003, Deutscher Apothekerverband (C-322/01, EÚ:C:2003:664, bod 64), a z 30. apríla 2014, UPC DTH (C-475/12, EÚ:C:2014:285, bod 63).

21 – Pozri rozsudky z 18. septembra 2003, Bosal (C-168/01, EÚ:C:2003:479, bod 26); z 23. februára 2006, Keller Holding (C-471/04, EÚ:C:2006:143, bod 45); z 12. decembra 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EÚ:C:2006:774, bod 46); z 1. októbra 2009, Gaz de France – Berliner Investissement (C-247/08, EÚ:C:2009:600, bod 53), a z 2. septembra 2015, Groupe Steria (C-386/14, EÚ:C:2015:524, bod 39).

22 – Pozri rozsudky z 12. decembra 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EÚ:C:2006:774, body 36 a 37); z 10. februára 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel und Österreichische Salinen (C-436/08 a C-437/08, EÚ:C:2011:61, body 33 až 35); z 15. septembra 2011, Accor (C-310/09, EÚ:C:2011:581, body 30 až 32), a z 11. septembra 2014, Kronos International (C-47/12, EÚ:C:2014:2200, body 29 až 32).

- 23 – V súvislosti s vlastníctvom tretiny obchodných podielov pozri rozsudok z 13. apríla 2000, Baars (C?251/98, EU:C:2000:205, bod 20). K podielom vo výške 10 % pozri aj rozsudky z 3. októbra 2013, Itelcar (C?282/12, EU:C:2013:629, bod 22), a z 11. septembra 2014, Kronos International (C?47/12, EU:C:2014:2200, bod 31).
- 24 – Pozri rozsudky z 13. apríla 2000, Baars (C?251/98, EU:C:2000:205, bod 21); z 12. decembra 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C?446/04, EU:C:2006:774, body 37 a 38); z 13. novembra 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation (C?35/11, EU:C:2012:707, body 93 a 94), a z 11. septembra 2014, Kronos International (C?47/12, EU:C:2014:2200, bod 37).
- 25 – Pozri rozsudky z 21. septembra 1999, Saint-Gobain ZN (C?307/97, EU:C:1999:438, bod 35); z 13. decembra 2005, Marks & Spencer (C?446/03, EU:C:2005:763, bod 30); zo 17. júla 2014, Nordea Bank (C?48/13, EU:C:2014:2087, bod 17), a zo 17. decembra 2015, Timac Agro Deutschland (C?388/14, EU:C:2015:829, bod 40).
- 26 – Pozri rozsudky z 28. januára 1986, Komisia/Francúzsko (270/83, EU:C:1986:37, bod 14); z 21. septembra 1999, Saint-Gobain ZN (C?307/97, EU:C:1999:438, bod 35); zo 14. decembra 2006, Denkavit Internationaal a Denkavit France (C?170/05, EU:C:2006:783, bod 22), a z 12. júna 2014, SCA Group Holding a i. (C?39/13 až C?41/13, EU:C:2014:1758, bod 45).
- 27 – Pozri rozsudky z 12. decembra 2002, Lankhorst-Hohorst (C?324/00, EU:C:2002:749, bod 32); z 23. februára 2006, Keller Holding (C?471/04, EU:C:2006:143, bod 35), a zo 14. decembra 2006, Denkavit Internationaal a Denkavit France (C?170/05, EU:C:2006:783, bod 30).
- 28 – Pozri rozsudok z 1. apríla 2014, Felixstowe Dock and Railway Company a i. (C?80/12, EU:C:2014:200, bod 40).
- 29 – Pozri rozsudok zo 14. decembra 2006, Denkavit Internationaal a Denkavit France (C?170/05, EU:C:2006:783, bod 29).
- 30 – Pozri rozsudky z 25. februára 2010, X Holding (C?337/08, EU:C:2010:89, bod 20); zo 6. septembra 2012, Philips Electronics (C?18/11, EU:C:2012:532, bod 17); zo 17. júla 2014, Nordea Bank (C?48/13, EU:C:2014:2087, bod 23), a zo 17. decembra 2015, Timac Agro Deutschland (C?388/14, EU:C:2015:829, bod 26).
- 31 – Pozri rozsudky z 25. februára 2010, X Holding (C?337/08, EU:C:2010:89, bod 22); z 21. februára 2013, A (C?123/11, EU:C:2013:84, bod 33), a z 12. júna 2014, SCA Group Holding a i. (C?39/13 až C?41/13, EU:C:2014:1758, bod 28).
- 32 – Pozri rozsudky zo 14. decembra 2006, Denkavit Internationaal a Denkavit France (C?170/05, EU:C:2006:783, body 34 až 36), a z 12. decembra 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C?374/04, EU:C:2006:773, bod 68).
- 33 – Pozri rozsudky z 12. septembra 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas (C?196/04, EU:C:2006:544, bod 55); z 13. marca 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C?524/04, EU:C:2007:161, bod 74); zo 4. decembra 2008, Jobra (C?330/07, EU:C:2008:685, bod 35), a z 5. júla 2012, SIAT (C?318/10, EU:C:2012:415, bod 40).
- 34 – Pozri rozsudok z 12. septembra 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas (C?196/04, EU:C:2006:544, bod 63).

35 – Pozri rozsudok z 12. septembra 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas (C?196/04, EU:C:2006:544, bod 64).

36 – Pozri rozsudky z 12. septembra 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas (C?196/04, EU:C:2006:544, bod 53); z 11. marca 2010, Attanasio Group (C?384/08, EU:C:2010:133, bod 36), a z 23. februára 2016, Komisia/Ma?arsko (C?179/14, EU:C:2016:108, bod 148).

37 – Pozri rozsudok z 12. septembra 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas (C?196/04, EU:C:2006:544, body 67 a 68).

38 – Pozri body 27 až 30.

39 – Pozri rozsudky zo 4. marca 2004, Komisia/Francúzsko (C?334/02, EU:C:2004:129, bod 27); z 9. novembra 2006, Komisia/Belgicko (C?433/04, EU:C:2006:702, bod 35); z 28. októbra 2010, Établissements Rimbaud (C?72/09, EU:C:2010:645, bod 34), a tiež z 5. júla 2012, SIAT (C?318/10, EU:C:2012:415, bod 38 a citovanú judikatúru).

40 – Pozri rozsudok z 5. júla 2012, SIAT (C?318/10, EU:C:2012:415, bod 55).