

Prozatímní vydání

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (pátého senátu)

20. září 2018 (\*)

„Řízení o předběžné otázce – články 63 až 65 SFEU – Volný pohyb kapitálu – Odpověď zdanitelného zisku – Majetkové úasti mateřské společnosti v kapitálové společnosti s obchodním vedením a sídlem ve třetím státě – Dividendy vyplacené mateřské společnosti – Daňová odpovědnost podléhající přísnějším podmínkám než odpověď zisků z podílů na kapitálových společnostech založených dle vnitrostátního práva, které nejsou osvobozeny od daně“

Ve věci C-685/16,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Finanzgericht Münster (finanční soud v Münsteru, Německo) ze dne 20. září 2016, došlým Soudnímu dvoru dne 27. prosince 2016, v řízení

**EV**

proti

**Finanzamt Lippstadt,**

SOUDNÍ DVŮR (pátý senát),

ve složení J. L. da Cruz Vilaça, předseda senátu, E. Levits (zpravodaj), A. Borg Barthet, M. Berger a F. Biltgen, soudci,

generální advokát: M. Wathelet,

vedoucí soudní kanceláře: M. Aleksejev, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 30. listopadu 2017,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za EV U. Hohagem, Rechtsanwalt,
- za Finanzamt Lippstadt H.-J. Sellmannem, jako zmocněncem,
- za německou vládu T. Henzem a R. Kanitzem, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi M. Wasmeierem, W. Roelsem a R. Lyalem, jako zmocněnci,

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

vydává tento

**Rozsudek**

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

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi EV, komanditní společností na akcie založenou podle německého práva, a Finanzamt Lippstadt (finanční úřad v Lippstadtu, Německo, dále jen „finanční úřad“) ve věci živnostenské daně uložené společnosti EV.

### Německé právo

3 Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz) (zákon o zdanění v situacích s mezinárodním prvkem) ze dne 8. září 1972 (BGBl. 1972 I, s. 1713, dále jen „AStG“) uvádí ve svém § 8 odst. 1 bodech 1 až 6 výčet následujících činností:

1. Zemědělství a lesnictví;
2. výroba, zpracování, transformace nebo montáž předmětů, činnosti v oblasti výroby energií a výzkum nebo průzkum přírodních zdrojů;
3. provozování úrovňových institucí nebo pojišťoven, které pro svou činnost využívají obchodní provozovny (s určitými výjimkami);
4. obchod (s určitými výjimkami);
5. služby (s určitými výjimkami);
6. pacht a nájem (s určitými výjimkami).

4 Gewerbesteuerengesetz (zákon o živnostenské dani) z roku 2002, ve znění daňového zákona pro rok 2008 ze dne 20. prosince 2007 (BGBl. 2007 I, s. 3150, dále jen „GewStG 2002“), ve svém § 2 stanoví:

„(1) 1Každá průmyslová nebo obchodní činnost vykonávaná v tuzemsku podléhá živnostenské dani. [...] 3Průmyslová nebo obchodní činnost se považuje za vykonávanou v tuzemsku, jestliže byla v tuzemsku zřízena stálá provozovna [...].

(2) 1Na činnost kapitálových společností (zejména evropských společností, akciových společností, komanditních společností na akcie a společností s ručením omezeným) [...] je vždy a v plném rozsahu nahlíženo jako na průmyslovou nebo obchodní činnost. 2Pokud je kapitálová společnost organicky propojenou společností [(*Organgesellschaft*)] ve smyslu § 14, 17 nebo 18 Körperschaftsteuergesetz [zákon o korporátní dani], považuje se za stálou provozovnu ovládajícího subjektu.“

5 Podle § 6 GewStG 2002 je základem živnostenské daně zisk z průmyslové nebo obchodní činnosti, tj. podle § 7 první věty GewStG 2002 zisk vytvořený průmyslovou nebo obchodní činností, vypočítaný podle ustanovení Einkommensteuergesetz (zákon o dani z příjmu, dále jen „EStG“) nebo Körperschaftsteuergesetz (zákon o korporátní dani, dále jen „KStG“), zvýšený nebo snížený o částky uvedené v § 8 a 9 GewStG.

6 Ustanovení § 8 GewStG 2002, nadepsané „Opětovné zahrnutí do zisku“, stanoví:

„Do zisku z průmyslové nebo obchodní činnosti (§ 7) jsou opětovně zahrnuty následující částky, pokud byly při výpočtu zisku odečteny:

[...]

5. p?ebytky podíl? na zisku (dividend), které nebyly zohledn?ny podle § 3 bodu 40 [EStG] nebo § 8b odst. 1 [KStG], jakož i obdobné p?íjmy a odm?ny pocházející z ú?astí ve spole?nostech, sdruženích osob nebo majetku ve smyslu [KStG] za p?edpokladu, že nespl?ují podmínky stanovené v § 9 bodech 2a nebo 7, po ode?tení provozních výdaj?, které mají hospodá?skou souvislost s t?mito p?íjmy [...]

[...]"

7 Ustanovení § 9 GewStG 2002 upravuje da?ové odpoty a slevy, pokud jde o zisky pocházející z ú?astí v tuzemských spole?nostech a ve spole?nostech usazených v jiném ?lenském stát? nebo ve t?etím stát?.

8 Zaprvé § 9 bod 2a GewStG 2002 stanoví, že sou?et zisku a op?tovných zahrnutí do zisku se sníží o zisky pocházející z majetkových ú?astí v kapitálových spole?nostech založených dle vnitrostátního práva, které nejsou osvobozeny od dan?, ve smyslu § 2 odst. 2 tohoto zákona, pokud podíl držený na po?átku zda?ovacího období ?iní alespo? 15 % po?áte?ního nebo základního kapitálu a pokud byl tento podíl na zisku zohledn?n p?i výpo?tu zisku podle § 7 uvedeného zákona. Podle § 9 bodu 2a t?etí v?ty GewStG 2002 výdaje p?ímo spojené s podílem na zisku snižují ?ástku odpoty, jsou-li zohledn?ny odpovídající výnosy z majetkové ú?asti.

9 Ustanovení § 9 bodu 3 GewStG 2002 mimoto stanoví, že sou?et zisku a op?tovných zahrnutí do zisku se sníží o ?ást provozního zisku tuzemské spole?nosti spojenou se stálou provozovnou této spole?nosti nacházející se v zahraničí.

10 Zadruhé, pokud jde o zisky pocházející z majetkových ú?astí ve spole?nostech usazených v jiném ?lenském stát?, které spl?ují podmínky stanovené sm?rníci Rady 90/435/EHS ze dne 23. ?ervence 1990 o spole?ném systému zdan?ní mate?ských a dce?iných spole?ností z r?zných ?lenských stát? (Ú?. v?st. 1990, L 225, s. 6; Zvl. vyd. 09/01, s. 147), ve zn?ní sm?rnice Rady 2006/98/ES ze dne 20. listopadu 2006 (Ú?. v?st. 2006, L 363, s. 129), podle § 9 bodu 7 druhé ?ásti první v?ty GewStG 2002 m?že být odpotet proveden, pokud podíl držený na za?átku rozhodného období p?edstavuje alespo? jednu desetinu kapitálu.

11 Zat?etí podle § 9 bodu 7 první ?ásti první v?ty GewStG 2002 se sou?et zisku a op?tovných zahrnutí do zisku sníží o:

„zisky z majetkových ú?astí v kapitálových spole?nostech se sídlem a úst?edním řídícím a kontrolním orgánem mimo území p?sobnosti tohoto zákona, v jejichž kapitálu spole?nost drží od po?átku rozhodného období nep?etržit? nejmén? 15 % podíl (dce?iná spole?nost) a jejichž hrubé p?íjmy pocházejí výlu?n? nebo tém?? výlu?n? z ?inností podle § 8 odst. 1 bod? 1 až 6 [AStG], a zisky z majetkových ú?astí ve spole?nostech, v nichž spole?nost drží p?ímý podíl alespo? ve výši jedné ?tvrtiny kapitálu, pokud tato majetková ú?ast trvala nep?etržit? nejmén? dvanáct m?síc? p?ed dnem rozhodným pro stanovení zisku a spole?nost prokáže, že

1. tyto spole?nosti mají úst?ední řídící a kontrolní orgány a sídlo ve stejném stát? jako dce?iná spole?nost a jejich hrubé p?íjmy pocházejí výlu?n? nebo tém?? výlu?n? z ?inností podle § 8 odst. 1 bod? 1 až 6 [AStG], nebo

2. dce?iná spole?nost vlastní podíly, jež hospodá?sky souvisejí s její vlastní ekonomickou ?inností spadající pod § 8 odst. 1 body 1 až 6, a hrubé p?íjmy spole?nosti, jejíž podíly jsou takto vlastn?ny, pocházejí výlu?n? nebo tém?? výlu?n? z t?chto ?inností,

jsou-li podíly na zisku vykázány v zisku (§ 7); [...]"

12 V tomto ohledu se na základě § 9 bodu 7 druhé vety GewStG 2002 použije obdobně § 9 bod 2a třetí veta uvedeného zákona.

13 Z žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce, jakož i z vyjádření německé vlády vyplývá, že pojem „tuzemský holding“ se vztahuje na dceřinou společnost, která splňuje podmínky stanovené v § 9 bodu 7 první části první vety bodu 1 GewStG 2002, a že pojem „operativní holding“ se vztahuje na dceřinou společnost, která splňuje podmínky uvedené v § 9 bodu 7 první části první vety bodu 2 GewStG 2002.

14 Ustanovení § 9 bodu 7 čtvrté až sedmé vety GewStG 2002 upravuje rozdělování zisku vnukovskými společnostmi, které mají ústřední řídící a kontrolní orgán a sídlo mimo území působnosti uvedeného zákona, takto:

„4Pokud společnost, která nepřímo vlastní prostřednictvím dceřiné společnosti alespoň 15 % kapitálové společnosti s ústředním řídícím a kontrolním orgánem a sídlem mimo územní působnost tohoto zákona (vnukovské společnosti), vytvoří během zdaňovacího období zisky plynoucí z podílů v dceřiné společnosti a pokud vnukovská společnost vyplácí během tohoto období zisky dceřiné společnosti, uplatní se na žádost společnosti stejné pravidlo na tu část přijatých zisků, která odpovídá výši zisků vyplacených vnukovskou společností, jež jí náleží z titulu její nepřímé majetkové úasti. 5Pokud dceřiná společnost obdržela v průběhu dotčeného zdaňovacího období kromě podílu na zisku vnukovské společnosti i jiné příjmy, použije se čtvrtá veta pouze na tu část podílu na zisku připadající dceřiné společnosti, která odpovídá poměru těchto podílů na zisku k celkové výši zisků a ostatních příjmů, a to až do částky těchto podílů na zisku. 6Použití čtvrté vety předpokládá, že

1. vnukovská společnost měla během zdaňovacího období, v němž uskutečnila rozdělení zisku, hrubé příjmy výlučně nebo téměř výlučně z činností dle § 8 odst. 1 bodů 1 až 6 [AStG] nebo z majetkových úastí dle první vety bodu 1 a že

2. dceřiná společnost splňuje podmínky, které stanoví první veta ohledně podílu na kapitálu vnukovské společnosti.

7K použití předchozích ustanovení může dojít za předpokladu, že společnost předloží veškeré důkazy, a zejména

1. prokáže předložením příslušných dokumentů, že hrubé příjmy dceřiné společnosti pocházejí výlučně nebo téměř výlučně z činností dle § 8 odst. 1 bodů 1 až 6 [AStG] nebo z majetkových úastí dle první vety bodu 1 a 2,

2. prokáže předložením příslušných dokumentů, že hrubé příjmy vnukovské společnosti pocházejí výlučně nebo téměř výlučně z činností dle § 8 odst. 1 bodů 1 až 6 [AStG] nebo z majetkových úastí dle první vety bodu 1,

3. prokáže rozdělitelný zisk dceřiné nebo vnukovské společnosti předložením rozvah a výkazů zisků a ztrát; tyto dokumenty musí být předloženy na požádání spolu s potvrzením, že je předepsané nebo obvykle používané ve státě obchodního vedení nebo sídla a vystavené oficiálně uznaným kontrolním nebo obdobným subjektem.“

15 Podle § 8b odst. 1 KStG, týkajícího se majetkových úřastí v jiných společnostech a sdruženích se odměny přijaté ve smyslu mj. § 20 odst. 1 bodu 1 EStG pro účely stanovení příjmů nezohledňují.

16 Co se týče výpočtu příjmu daňové jednotky (*Organschaft*), § 15 první věta bod 2 KStG stanoví, že odchýlně od obecných pravidel se § 8b odst. 1 až 6 KStG nepoužije na organicky propojenou společnost (*Organgesellschaft*).

17 Ustanovení § 20 odst. 1 bodu 1 EStG zase stanoví, že mezi příjmy z kapitálového majetku patří mj. podíly na zisku (dividendy) plynoucí z akcií, které přiznávají právo podílet se na zisku a na výnosu z likvidace kapitálové společnosti.

### **Spor v původním řízení a předběžná otázka**

18 EV vyrábí automobilové součásti a je mateřskou společností globální skupiny. Její dceřiné společnosti pak drží podíly v několika dalších společnostech.

19 Ve zdaňovacím roce 2009 EV, jakožto ovládající subjekt, a Reinhold Poersch GmbH (dále jen „R GmbH“) tvořily pro účely výpočtu živnostenské daně daňovou jednotku ve smyslu německých daňových předpisů. EV vlastnila 100 % kapitálu R GmbH.

20 R GmbH sama vlastnila 100% podíl na kapitálu společnosti Hella Asia Pacific Pty Ltd (dále jen „HAP Ltd“), kapitálové společnosti založené podle australského práva se sídlem v Austrálii. V průběhu roku 2009 obdržela HAP Ltd od své dceřiné společnosti Hella Philippen Inc. (dále jen „H Inc.“) dividendy ve výši 556 000 australských dolarů (AUD) (přibližně 337 584 eur).

21 HAP Ltd vyplatila ve stejném roce částku 45 287 000 AUD (přibližně 27 496 685 eur) svému akcionáři, společnosti R GmbH. Vyplacená částka se skládala z nerozděleného zisku vykázaného v několika předchozích zdaňovacích obdobích a z podílu na zisku uvedeného v předchozím bodě, který HAP Ltd obdržela od společnosti H Inc.

22 V roce 2012 byla u společnosti R GmbH provedena daňová kontrola týkající se zdaňovacích období 2006 až 2009. Kontrolou zjistili, že dividendy přijaté společností R GmbH měly být na úrovni společnosti EV osvobozeny od daně podle § 8b odst. 1 KStG, přičemž 5 % zisku mělo být paušálně opatovně zahrnuto do příjmů společnosti podle § 8b odst. 5 téhož zákona jako neodpočitatelné provozní náklady.

23 Finanční úřad se se závěry kontrolorů ztotožnil a měl za to, že je třeba v souladu s § 8 bodem 5 GewStG 2002 po odečtení zisku vyplaceného společností H Inc. společnosti HAP Ltd dividendy vyplacené společností HAP Ltd společnosti R GmbH opět zahrnout do zisku EV.

24 Podle finančního úřadu totiž rozdělení zisku společností HAP Ltd nesplňovalo podmínky stanovené v § 9 bod 7 první věty GewStG 2002 způsobem právně dostatečným k tomu, aby se na něj mohla uplatnit výjimka ze zásady opatovněného zahrnutí do zisku.

25 Zprvė měl finanční úřad za to, že HAP Ltd je jakožto dceřiná společnost holdingovou společností, již neplynou příjmy z vlastních činností spadajících pod § 8 odst. 1 body 1 až 6 AStG, takže neměly být považovány za „operativní holding“ uvedený v § 9 bod 7 první části první věty bodu 2 GewStG 2002. A zadruhé neměly být považovány ani za „tuzemský holding“, na který se podle § 9 bodu 7 první části první věty bodu 1 GewStG 2002 uplatní příznivější režim, jelikož vlastní podíly ve vnukovských společnostech se sídlem mimo území Austrálie.

26 Naproti tomu měl finanční úřad za to, že částka vyplacená společností H Inc. společnosti

HAP Ltd, která byla následně druhou jmenovanou vyplacena společností R GmbH, spadá pod § 9 bod 7 tvrdou a následující vtu GewStG 2002 a může se na ni vztahovat zvýhodněný režim pro vnukovské společnosti. V důsledku toho nebyly tyto dividendy vyplacené společností H Inc. opatřovně zahrnuty do zisku společnosti R GmbH.

27 Na základě uvedených úvah vydal finanční úřad daňový výměr ze dne 13. listopadu 2012, v němž jsou dividendy vyplacené společností HAP Ltd společností R GmbH, po odpot dividend vyplacených společností H Inc. společností HAP Ltd, v souladu s GewStG 2002 z 95 % opatřovně zahrnuty do provozního zisku společnosti EV, jakožto ovládacího subjektu. Stížnost podaná společností EV proti tomuto daňovému výměru byla rozhodnutím ze dne 8. listopadu 2013 zamítnuta.

28 A v této situaci podala EV k předkládacímu soudu, Finanzgericht Münster (finanční soud v Münsteru, Německo), žalobu, ve které mimo jiné tvrdí, že se zahraničními dividendami bylo v rozporu s unijním právem zacházeno diskriminačním způsobem a že dividendy vyplacené společností HAP Ltd společností R GmbH měly být od provozního zisku společnosti EV odečteny v plném rozsahu.

29 Za těchto podmínek se Finanzgericht Münster (finanční soud v Münsteru) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Musí být ustanovení o volném pohybu kapitálu a plateb uvedená v článku 63 a následujících Smlouvy o fungování Evropské unie vykládána v tom smyslu, že brání právní úpravě uvedené v § 9 bod 7 [GewStG 2002], jestliže tato právní úprava ve svém důsledku váže – pro účely živnostenské daně – snížení zisku a částek, které se do něho opatřovně zahrnou, o zisky z podílů na kapitálových společnostech s obchodním vedením a sídlem mimo Spolkovou republiku Německo na přísnější podmínky, než je tomu v případě snížení zisku a částek, které se do něho opatřovně zahrnou, o zisky z podílů na kapitálových společnostech založených dle vnitrostátního práva, které nejsou osvobozeny od daně, nebo o tu část provozního zisku vnitrostátního podniku, která připadá na stálou provozovnu, jež se nenachází v tuzemsku?“

## **K předběžné otázce**

### **Úvodní poznámky**

30 Nejprve je třeba uvést, že i když formulace předběžné otázky zahrnuje veškeré kapitálové společnosti, jež mají své obchodní vedení a sídlo mimo německé území, je nesporné, že spor v převodním řízení se týká zacházení se zisky obdrženými od společnosti, která má své obchodní vedení a sídlo ve třetí zemi, a to v Austrálii.

31 Za těchto podmínek musí být předběžná otázka chápána tak, že se vztahuje pouze na zacházení se zisky rozdělovanými společnostmi majícími obchodní vedení a sídlo ve třetích zemích, aniž je třeba se zabývat případy, kdy jsou zisky rozdělovány společnostmi majícími obchodní vedení a sídlo v jiném členském státě.

32 A dále je třeba zkoumat, zda se lze článku 63 SFEU dovolávat v takové situaci, jako je situace dotčená ve věci v převodním řízení, která se týká rozdílného zacházení se zisky vyplácenými rezidentní společností dceřinou společností usazenou ve třetí zemi ve srovnání se zacházením se zisky vyplácenými rezidentními dceřinými společnostmi rezidentní společnosti.

33 V tomto ohledu z judikatury Soudního dvora vyplývá, že na daňové zacházení s dividendami se může vztahovat článek 49 SFEU, týkající se svobody usazování, a článek 63 SFEU, týkající se volného pohybu kapitálu. Pokud jde o otázku, která ze svobod pohybu se na vnitrostátní právní

předpisy vztahuje, je třeba zohlednit předem dotčených právních předpisů (rozsudek ze dne 24. listopadu 2016, SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896, bod 31 a citovaná judikatura).

34 Do působnosti článku 49 SFEU týkajícího se svobody usazování spadají vnitrostátní právní předpisy, které se použijí pouze na podíly umožňující vykonávat nepochybný vliv na rozhodování společnosti a určovat její činnost (rozsudek ze dne 24. listopadu 2016, SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896, bod 32 a citovaná judikatura).

35 Naproti tomu vnitrostátní ustanovení, která se použijí na podíly nabyté pouze s cílem investovat peníze bez úmyslu ovlivňovat řízení a kontrolu podniku, musí být zkoumána výlučně z hlediska volného pohybu kapitálu (rozsudek ze dne 24. listopadu 2016, SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896, bod 33 a citovaná judikatura).

36 Soudní dvůr rozhodl, že v kontextu daňového zacházení s dividendami pocházejícími ze třetí země je přezkum předem vnitrostátních právních předpisů postačující pro posouzení, zda daňové zacházení s těmito dividendami spadá do působnosti ustanovení Smlouvy týkajících se volného pohybu kapitálu (rozsudek ze dne 24. listopadu 2016, SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896, bod 34 a citovaná judikatura).

37 V tomto ohledu Soudní dvůr upřesnil, že vnitrostátní právní předpisy upravující daňové zacházení s dividendami, které se nevztahují výlučně na situace, v nichž má mateřská společnost rozhodující vliv na společnost vyplácející dividendy, musí být posuzovány ve světle článku 63 SFEU. Společnost se sídlem v členském státě tedy může bez ohledu na rozsah své úasti ve společnosti, která dividendy vyplácí a je usazena v třetím státě, na základě tohoto ustanovení zpochybnit legalitu takových právních předpisů (rozsudek ze dne 24. listopadu 2016, SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896, bod 35 a citovaná judikatura).

38 V projednávaném případě § 9 bod 7 GewStG 2002 podmiňuje odpot dividend vyplacených rezidentní společností jejich dceřinými společnostmi usazenými ve třetích zemích podmínce, že úast rezidentní společnosti v dané dceřiné společnosti dosahuje od počátku referenčního období nepřetržitě přinejmenším 15 %.

39 V tomto ohledu předkládající soud a německá vláda uvádějí, že takový 15% podíl umožňuje v souladu s německým právem obchodních společností vykonávat určitá práva přiznaná menšinovým akcionářům. Tato okolnost však nemůže vést k závěru, že se § 9 bod 7 GewStG 2002 týká pouze úastí přiznávajících nepochybný vliv na rozhodnutí společnosti vyplácející dividendy.

40 Soudní dvůr již totiž rozhodl, že úast na kapitálu dceřiné společnosti ve výši přinejmenším 15 % nutně neznamená, že společnost, která ho vlastní, vykonává nepochybný vliv na rozhodnutí společnosti vyplácející dividendy (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 20. prosince 2017, Deister Holding a Juhler Holding, C-504/16 a C-613/16, EU:C:2017:1009, body 79 a 80, jakož i citovaná judikatura).

41 V důsledku toho je třeba mít za to, že § 9 bod 7 GewStG 2002 se nevztahuje výlučně na situace, kdy mateřská společnost vlastní podíly, které jí umožňují vykonávat nepochybný vliv na rozhodování dceřiné společnosti a určovat její činnost.

42 Proto musí být taková právní úprava posuzována z hlediska článku 63 SFEU.

43 V projednávané věci je sice podle § 9 bodu 7 GewStG 2002 k tomu, aby mateřská společnost mohla uplatnit nárok na odpot dividend vyplacených její dceřinou společností se sídlem mimo německé území, třeba kromě výše uvedené prahové hodnoty 15 % i to, aby tato

dceřiná společnost dosahovala svých hrubých příjmů výhradně nebo téměř výhradně z činností spadajících pod § 8 odst. 1 body 1 až 6 AStG nebo z účasti ve vnučovských společnostech, v nichž uvedená dceřiná společnost drží nejméně 25 % kapitálu, s výhradou splnění určitých dalších podmínek.

44 Existence tohoto sekundárního limitu ve výši 25 %, týkajícího se účasti dceřiné společnosti na kapitálu vnučovské společnosti, však nezpochybuje úvahu uvedenou v bodě 41 tohoto rozsudku.

45 Zprv, jak vyplývá z judikatury připomenuté v bodech 34 a 35 tohoto rozsudku, za účelem určení toho, zda dotčená vnitrostátní právní úprava spadá do působnosti svobody usazování, nebo volného pohybu kapitálu, je totiž třeba zkoumat povahu účasti mateřské společnosti v dceřiné společnosti, která dividendy vyplácí a na niž se uvedené právní předpisy mohou uplatnit.

46 Zadruhé sekundární limit ve výši 25 % uvedený v § 9 bod 7 GewStG 2002 byl stanoven v rámci jedné z alternativních podmínek týkajících se příjmů, které dceřiná společnost následně vyplácí mateřské společnosti. V situaci, kdy se nejedná o víceúrovňové struktury společností nebo kdy je mateřská společnost vlastníkem alespoň 15 % dceřiné společnosti a kdy tato dceřiná společnost dosahuje svých hrubých příjmů výhradně nebo téměř výhradně z činností, na něž se vztahuje § 8 odst. 1 body 1 až 6 AStG, se totiž tato prahová hodnota nepoužije. I kdyby tedy měla být tato hodnota zohledněna při posuzování uvedeném v bodě 45 tohoto rozsudku, nemůže zpochybnit skutečnost, že § 9 bod 7 GewStG 2002 se nevztahuje výlučně na situace, kdy mateřská společnost vlastní podíly, které jí umožňují vykonávat nepochybný vliv na rozhodování dceřiné společnosti a určovat její činnost.

47 V důsledku toho se lze odkázat na článek 63 SFEU dovolávat v takové situaci, jako je situace dotčená ve věci v původním řízení, která se týká rozdílného zacházení se zisky vyplácenými rezidentní společností dceřinou společností usazenou ve třetí zemi ve srovnání se zacházením se zisky vyplácenými rezidentními dceřinými společnostmi rezidentní společnosti.

48 A konečně je třeba uvést, že položená otázka se týká zacházení se zisky vyplácenými rezidentním mateřským společností dceřinými společnostmi usazenými ve třetích zemích ve srovnání nejen se zacházením vyhrazeným ziskům vypláceným rezidentním mateřským společností rezidentními dceřinými společnostmi, ale rovněž se zacházením s provozním ziskem rezidentní společnosti, který připadá na stálou provozovnu, jež se nenachází v tuzemsku.

49 Srovnání mezi daným zacházením se zisky vyplácenými rezidentním mateřským společností dceřinými společnostmi usazenými ve třetích zemích a s provozním ziskem rezidentní společnosti, který připadá na stálou provozovnu, jež se nenachází v tuzemsku, obnáší posouzení, zda takové právní předpisy, jako jsou předpisy dotčené ve věci v původním řízení, zavádí rozdílné zacházení, které odrazuje rezidentní společnost od výkonu činnosti mimo území státu svého sídla prostřednictvím dceřiné společnosti namísto stálé provozovny.

50 V tomto ohledu je třeba připomenout, že společností, jež mají své sídlo, ústřední správu nebo hlavní provozovnu v Unii, plyne právo vykonávat činnost v jiných členských státech prostřednictvím dceřiné společnosti, pobočky nebo zastoupení z článku 49 SFEU, týkajícího se svobody usazování a použitelného na uvedené společnosti podle článku 54 SFEU, a nikoliv z článku 63 SFEU, týkajícího se volného pohybu kapitálu.

51 Soudní dvůr rozhodl, že i když ustanovení unijního práva týkající se svobody usazování směřují, podle svého znění, k zajištění práva na národní zacházení v hostitelském členském státě, brání zároveň tomu, aby členský stát původu bránil jednomu ze svých státních příslušníků nebo společnosti založené podle jeho právních předpisů v usazení v jiném členském státě.



(rozsudky ze dne 23. listopadu 2017, A, C-292/16, EU:C:2017:888, bod 24, a ze dne 12. června 2018, Bevola a Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, bod 16).

52 Kapitola Smlouvy týkající se svobody usazování však neobsahuje žádné ustanovení, které by rozšířovalo působnost jejích ustanovení na situace, kdy se jedná o usazení společnosti z členského státu ve třetím státě nebo o usazení společnosti ze třetího státu v členském státě (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 13. listopadu 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-35/11, EU:C:2012:707, bod 97 a citovaná judikatura).

53 Článek 63 SFEU ani článek 49 SFEU se proto nepoužijí v situaci, kdy vnitrostátní právní úprava zavádí rozdílné daňové zacházení s provozním ziskem rezidentní společnosti, který připadá na stálou provozovnu, jež se nenachází v tuzemsku, a se zisky dceřiné společnosti, která se nachází ve třetím státě.

54 Proto je třeba dále zkoumat pouze to, zda musí být články 63 až 65 SFEU vykládány v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je právní úprava dotčená v původním řízení, která podřizuje odpout zisků plynoucích z podílů v kapitálové společnosti, jež má své obchodní vedení a sídlo ve třetím státě, přísnějším podmínkám než odpout zisků plynoucích z podílů v kapitálové společnosti založené dle vnitrostátního práva, která není osvobozena od daně.

## **K existenci omezení**

55 Z ustálené 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 nemají v tomto státě bydliště nebo sídlo, nebo osoby s bydlištěm nebo sídlem v tomto členském státě od investování v jiných státech (rozsudek ze dne 2. června 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek, C-252/14, EU:C:2016:402, bod 27 a citovaná judikatura).

56 V projednávaném případě právní předpisy dotčené v původním řízení stanoví rozdílné zacházení s dividendami vyplacenými rezidentní společností a dividendami vyplacenými společností usazenou ve třetím státě.

57 Jak totiž upřesňuje předkládající soud, § 9 bod 2a první veta GewStG 2002 stanoví, že když rezidentní společnost obdrží dividendy od jiné rezidentní společnosti, které podléhají dani, snížení živnostenské daně předpokládá pouze držení alespoň 15% kapitálu společnosti, která dividendy vyplácí, na základě zdaňovacího období a zaučtování zisku dosaženého prostřednictvím těchto podílů pro určení zdanitelného zisku.

58 Naproti tomu, pokud jde o zisk rozdělovaný společností usazenou ve třetím státě, je podle § 9 bodu 7 první vety GewStG 2002 vyžadováno, aby byl alespoň 15% podíl nepřetržitě držen od počátku referenčního období a – mimoto – aby hrubé příjmy pocházely z určitých aktivních příjmů, a sice pouze z příjmů z činností uvedených v § 8 odst. 1 bodech 1 až 6 AStG, nebo aby bylo prokázáno, že se jedná o příjmy z vnukovských společností, ve kterých dceřiná společnost drží přinejmenším 25 % kapitálu, aby dceřiná společnost byla tuzemským nebo operativním holdingem a aby hrubé příjmy vnukovské společnosti pocházely výhradně nebo téměř výhradně z hospodářských činností, na něž se vztahuje § 8 odst. 1 body 1 až 6 AStG.

59 Jak ostatně připustila německá vláda ve svém písemném vyjádření, odpout stanovený v § 9 bodě 7 GewStG 2002 podléhá přísnějším podmínkám než odpout daně stanovený v § 9 bodě 2a uvedeného zákona.

60 Podle této vlády však § 9 bod 7 GewStG 2002 nepřináší omezení volného pohybu kapitálu,

ale naopak zavádí rovné zacházení s p?íjmy, které považuje za „pasivní“, tj., obecn?, p?íjmy ze správy majetku, které nepodléhají živnostenské dani, a nezakládají proto ani nárok na odpo?et. Z tohoto d?vodu dané ustanovení stanoví, že ur?ité ?innosti v oblasti správy majetku spole?nosti se sídlem ve t?etím stát? nemohou takový nárok na odpo?et dan? zakládat. A naopak to znamená, že ur?ité takzvan? „aktivní“ ?innosti, tzn. obchodní ?innosti, a tedy v zásad? ?innosti podléhající živnostenské dani, zahrani?ní spole?nosti k odpo?tu vedou.

61 V tomto ohledu je však t?eba uvést, že samotná n?mecká vláda p?ipouští, že v p?ípad? dividend vyplacených rezidentními spole?nostmi nezávisí odpo?et na druhu ?innosti, kterou kapitálová spole?nost vyplácející tyto dividendy vykonává.

62 A dále, § 9 bod 7 GewStG 2002 stanoví další p?ísnejší podmínky pro rezidentní spole?nosti, pokud jde o výplatu dividend pocházejících od dce?iných spole?ností usazených ve t?etích státech, například povinnost držet ve vyplácejících spole?nostech usazených ve t?etích zemích podíl ve výši nejmén? 15 % nep?etržit? b?hem celého referen?ního období, a nikoli pouze na za?átku tohoto období, jakož i podmínky vztahující se na vnukovské spole?nosti vyplácející dividendy dce?iným spole?nostem.

63 V d?sledku toho je t?eba mít za to, že právní úprava dot?ená v p?vodním ?ízení m?že tím, že podrobuje da?ovou odpo?itatelnost dividend vyplacených dce?inými spole?nostmi se sídlem ve t?etích státech p?ísnejším podmínkám, než kterým podléhají dividendy vyplacené rezidentními dce?inými spole?nostmi, odradit rezidentní mate?ské spole?nosti od investování kapitálu do dce?iných spole?ností usazených ve t?etích státech. Jelikož je totiž s kapitálovými p?íjmy pocházejícími ze t?etích stát? z da?ového hlediska zacházeno mén? p?ízniv? než s dividendami vyplacenými rezidentními spole?nostmi, jsou akcie spole?ností sídlících ve t?etích státech mén? atraktivní pro investory-rezidenty než akcie rezidentních spole?ností (obdobn? viz rozsudek ze dne 24. listopadu 2016, SECIL, C?464/14, EU:C:2016:896, bod 50 a citovaná judikatura).

64 Takové právní p?edpisy tudíž p?edstavují omezení volného pohybu kapitálu mezi ?lenskými státy a t?etími státy, které je ?lánkem 63 SFEU v zásad? zakázáno.

#### **K použití ?l. 64 odst. 1 SFEU**

65 Finan?ní ú?ad a n?mecká vláda však tvrdí, že Spolková republika N?mecko je oprávn?na zachovat takovéto omezení na základ? ?l. 64 odst. 1 SFEU.

66 Podle tohoto ustanovení totiž není ?lánkem 63 dot?eno používání žádných omezení v??i t?etím zemím, která existovala k 31. prosinci 1993 podle vnitrostátního práva nebo unijního práva ve vztahu k pohybu kapitálu do nebo ze t?etích zemí, zahrnujícího p?ímé investice v?etn? investic do nemovitostí, usazování, poskytování finan?ních služeb ?i p?íjetí cenných papír? na kapitálové trhy.

67 Pojem „p?ímé investice“ sice není Smlouvou definován, byl však definován v klasifikaci pohybu kapitálu uvedené v p?íloze I sm?rnice Rady 88/361/EHS ze dne 24. ?ervna 1988, kterou se provádí ?lánek 67 Smlouvy [(?lánek zrušený Amsterdamskou smlouvou)] (Ú?. v?st. 1988, L 178, s. 5; Zvl. vyd. 10/01, s. 10). Z vý?tu „p?ímých investic“ uvedeného v prvním bod? uvedené klasifikace a ze souvisejících vysv?tlujících poznámek vyplývá, že se tento pojem týká investic jakékoli povahy, které provádí fyzické nebo právnické osoby a které slouží k tomu, aby vytvo?ily nebo udržely dlouhodobé a p?ímé vztahy mezi osobou, která poskytla kapitál, a podnikem, kterému je tento kapitál ur?en za ú?elem výkonu hospodá?ské ?innosti (rozsudek ze dne 24. listopadu 2016, SECIL, C?464/14, EU:C:2016:896, bod 75 a citovaná judikatura).

68 Pokud jde o podíly v nových nebo existujících podnicích vytvo?ených ve form? akciových

společností, jak potvrzují vysvětlující poznámky uvedené v předchozím bodě tohoto rozsudku, cíl vytvořit nebo udržet dlouhodobé hospodářské vztahy předpokládá, že akcie vlastněné akcionáři mu dávají na základě ustanovení vnitrostátních právních předpisů o akciových společnostech nebo jiným způsobem možnost skutečně se účastnit řízení této společnosti nebo její kontroly (rozsudek ze dne 24. listopadu 2016, SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896, bod 76 a citovaná judikatura).

69 Z judikatury Soudního dvora plyne, že omezení pohybu kapitálu v souvislosti s usazováním nebo přímými investicemi ve smyslu čl. 64 odst. 1 SFEU zahrnují nejen vnitrostátní opatření, která při svém použití na pohyb kapitálu do nebo ze třetích zemí omezují usazování nebo investice, ale rovněž vnitrostátní opatření, která omezují platby dividend, které z toho vyplývají (rozsudek ze dne 24. listopadu 2016, SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896, bod 77 a citovaná judikatura).

70 Z toho vyplývá, že se na omezení pohybu kapitálu, jako je méně výhodné daňové zacházení s dividendami zahraničního původu, vztahuje čl. 64 odst. 1 SFEU, pokud se toto omezení vztahuje na podíly získané s cílem vytvořit nebo udržet dlouhodobé a přímé hospodářské vztahy mezi akcionáři a dotyčnou společností, které akcionáři umožňují skutečně se účastnit řízení této společnosti nebo její kontroly (rozsudek ze dne 24. listopadu 2016, SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896, bod 78 a citovaná judikatura).

71 V tomto ohledu Soudní dvůr rozhodl, že okolnost, že vnitrostátní právní předpisy omezující pohyby kapitálu zahrnující přímé investice se mohou vztahovat i na jiné situace, nemůže bránit použitelnosti článku 64 odst. 1 SFEU za okolností, které jsou v něm uvedeny (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. února 2017, X, C-317/15, EU:C:2017:119, bod 21).

72 V projednávaném případě je třeba konstatovat, že vč v původním řízení se týká daňového zacházení s dividendami, které obdržela EV jako ovládající subjekt na základě 100% podílu drženého v první společnosti založené podle německého práva, která zase držela 100% účast ve společnosti HAP Ltd, rozdělující zisk, který má být podle finančního úřadu opatřován zahrnut do zisku. Taková účast může akcionáři dát možnost skutečně se účastnit řízení společnosti, která vyplácí dividendy, nebo její kontroly, a může tudíž být považována za přímou investici.

73 Pokud jde o časové kritérium stanovené článkem 64 odst. 1 SFEU, z ustálené judikatury Soudního dvora vyplývá, že i když je v zásadě na vnitrostátním soudu, aby určil obsah právních předpisů existujících k datu stanovenému unijním aktem, Soudnímu dvoru přísluší, aby poskytl prvky výkladu pojmu unijního práva, který představuje odkaz pro použití odchylného režimu, upraveného tímto právem, na vnitrostátní právní předpisy „existující“ ke stanovenému datu (rozsudek ze dne 10. dubna 2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, C-190/12, EU:C:2014:249, bod 47a citovaná judikatura).

74 Pojem „omezení, která existují ke dni 31. prosince 1993“, ve smyslu čl. 64 odst. 1 SFEU předpokládá, že právní rámec, do kterého dotčené omezení spadá, byl součástí právního řádu dotyčného členského státu nepřetržitě i po tomto okamžiku. Bylo-li by tomu totiž jinak, členský stát by mohl kdykoliv znovu zavést omezení pohybu kapitálu do nebo ze třetích států, která ve vnitrostátním právním řádu existovala ke dni 31. prosince 1993, ale která nebyla zachována (rozsudek ze dne 5. května 2011, Prunus a Polonium, C-384/09, EU:C:2011:276, bod 34 a citovaná judikatura).

75 V tomto kontextu již Soudní dvůr rozhodl, že jakékoli vnitrostátní opatření přijaté následně po takto stanoveném datu není z tohoto samotného důvodu automaticky vyloučeno z odchylného režimu zavedeného dotčeným unijním aktem. Na ustanovení, které je svou podstatou totožné s

předchozími právními předpisy nebo které se omezuje na to, aby zmenšilo nebo zrušilo povinnost výkonu unijních práv a svobod stanovenou v předchozích právních předpisech, se totiž odchylka vztahuje. Naopak právní předpisy, které vycházejí z logiky odlišné od logiky předchozího práva a zavádí nové postupy, nemohou být pokládány za právní předpisy existující k datu stanovenému dotčeným unijním aktem (rozsudek ze dne 10. dubna 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, bod 48 a citovaná judikatura).

76 V projednávaném případě z předkládacího rozhodnutí především vyplývá, že vnitrostátní zákonodárce v rámci reformy týkající se zdanění společností, k níž došlo dne 14. srpna 2007, zvýšil prahovou hodnotu úasti vyžadované pro odpot daní podle § 9 bodu 7 GewStG 2002 z 10 na 15 %.

77 Proto došlo ke změně jedné z podmínek pro uplatnění odpotu, čímž byl snížen, jak uvedl generální advokát v bodě 89 svého stanoviska, rozsah odpotu stanoveného v § 9 bodu 7 GewStG 2002.

78 A dále z žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce vyplývá – a německá vláda to připouští – že po 31. prosinci 1993 německý zákonodárce pozměnil rozsah poskytovaného odpotu tím, že ten již nyní není stanovován na základě hrubé, ale čisté dividendy. Rozsah odpotu daní se tedy rovněž snížil.

79 A konečně předkládající soud uvádí, že globální právní kontext, do něhož spadá § 9 bod 7 GewStG 2002, byl zásadně změněn prostřednictvím Gesetz zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung (Steuersenkungsgesetz) [zákon o snížení daňových sazeb a o reformě zdanění podniků (zákon o snížení daní)] ze dne 23. října 2000 (BGBl. 2000 I, s. 1433). Zavedení režimu snížení příjmů o 50 % tímto novým zákonem mělo totiž za následek, že dividendy vyplácené v rámci nového režimu jsou v zásadě osvobozeny od živnostenské daní za předpokladu, že splňují podmínky uvedené v § 9 bod 7 GewStG 2002, zatímco v předchozím režimu dividendy vyplácené právnickým osobám v zásadě podléhaly zdanění a § 9 bod 7 GewStG 2002 představoval výjimku.

80 V tomto ohledu je třeba připomenout, že čl. 64 odst. 1 SFEU musí být jakožto výjimka ze základní zásady volného pohybu kapitálu předmetem restriktivního výkladu (rozsudek ze dne 17. října 2013, *Welte*, C-181/12, EU:C:2013:662, bod 29).

81 V důsledku toho musí být podmínky, které musí splňovat vnitrostátní právní předpisy k tomu, aby mohly být považovány za „existující“ k 31. prosinci 1993 bez ohledu na pozdější změnu vnitrostátního právního rámce, také vykládány restriktivně.

82 Omezení rozsahu odpotu stanovené v § 9 bod 7 GewStG 2002 na úrovni osobní i materiální spolu se změnou globálního právního kontextu, který byl rozebrán v bodě 79 tohoto rozsudku, je přitom v rozporu s tezí německé vlády, podle které vnitrostátní právní předpisy dotčené v původním řízení se navzdory změně zákona, k níž došlo mezi 31. prosincem 1993 a přijetím uvedeného ustanovení vnitrostátního práva, v podstatě nezměnily.

83 V důsledku toho se takové omezení volného pohybu kapitálu, jaké přináší použití § 9 bodu 7 GewStG 2002, nemůže vyhnout uplatnění pravidla stanoveného v čl. 63 odst. 1 SFEU na základě čl. 64 odst. 1 SFEU.

84 Je třeba nicméně zkoumat, do jaké míry může být takové omezení odvozeno s ohledem na jiná ustanovení Smlouvy.

## K existenci odvodnění

85 Podle čl. 65 odst. 1 písm. a) SFEU není článkem 63 dotčeno právo členských států uplatňovat příslušná ustanovení svých daňových předpisů, která rozlišují mezi daňovými poplatníky, kteří se nenacházejí v téže situaci, co se týče místa jejich bydliště nebo místa, kde je investován jejich kapitál.

86 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 rozlišování mezi daňovými poplatníky podle místa bydliště či sídla nebo 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 ustanovením čl. 65 odst. 3 SFEU, který stanoví, že vnitrostátní ustanovení uvedená v odstavci 1 tohoto článku „nesmějí představovat ani prostědek svévolné diskriminace, ani zastžené omezování volného pohybu kapitálu a plateb ve smyslu článku 63 [SFEU]“ (rozsudek ze dne 10. dubna 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, body 55 a 56, jakož i citovaná judikatura).

87 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 taková vnitrostátní daňová právní úprava, jako je právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, považována za slučitelnou s ustanoveními Smlouvy týkajícími se volného pohybu kapitálu, je třeba, aby se rozdílné zacházení týkalo situací, které nejsou objektivně srovnatelné, nebo aby bylo odvodněno naléhavým důvodem obecného zájmu (rozsudek ze dne 10. května 2012, *Santander Asset Management SGIIC a další*, C-338/11 až C-347/11, EU:C:2012:286, bod 23, jakož i citovaná judikatura).

### *K objektivní srovnatelnosti situací*

88 Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že srovnatelnost přeshraniční situace s vnitrostátní situací se musí posuzovat s ohledem na cíl sledovaný dotčenými vnitrostátními ustanoveními, jakož i na jejich předmět a obsah (rozsudek ze dne 2. června 2016, *Pensioenfonds Metaal en Techniek*, C-252/14, EU:C:2016:402, bod 48 a citovaná judikatura).

89 Kromě toho musí být za účelem posouzení toho, zda rozdílné zacházení vyplývající z dotčených právních předpisů odráží objektivní rozdíl v situaci, brána v úvahu pouze relevantní rozlišovací kritéria stanovená takovými právními předpisy (rozsudky ze dne 10. května 2012, *Santander Asset Management SGIIC a další*, C-338/11 až C-347/11, EU:C:2012:286, bod 28, jakož i ze dne 2. června 2016, *Pensioenfonds Metaal en Techniek*, C-252/14, EU:C:2016:402, bod 49).

90 Jak již bylo upřesněno v bodech 56 až 58 tohoto rozsudku, vnitrostátní právní úprava dotčená v původním řízení zachází s dividendami rozdílně v závislosti na tom, zda jsou vypláceny rezidentní společnosti, nebo společnostem se sídlem ve třetím státě.

91 Německá vláda tvrdí, že příjmy plynoucí z úastí v zahraniční společnosti v zásadě nepodléhají na vstupu živnostenské dani, na rozdíl od příjmů, které pocházejí od rezidentní společnosti.

92 S ohledem na takové vnitrostátní právní předpisy, jako jsou právní předpisy dotčené v původním řízení, které mají zabraňovat dvojímu zdanění tím, že umožňují odečíst od základu živnostenské daně dividendy plynoucí z úastí v kapitálových společnostech, je přitom situace společnosti, která je příjemcem dividend vyplácených rezidentními společnostmi, srovnatelná se

situací společnosti, již plynou příjmy z ústí v nerezidentních společnostech (obdobně viz rozsudek ze dne 12. prosince 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, bod 62, a ze dne 10. února 2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen*, C-436/08 a C-437/08, EU:C:2011:61, bod 113).

93 Za těchto podmínek z výše uvedeného vyplývá, že společnosti, které jsou příjemci dividend vyplácených společnostmi usazenými v téže členské zemi, se z pohledu vnitrostátních právních předpisů dotčených v původním řízení nacházejí v situaci srovnatelné se situací společností, které jsou příjemci dividend od společností se sídlem ve třetím státě.

#### *K existenci naléhavého důvodu obecného zájmu*

94 Německá vláda tvrdí, že vnitrostátní právní předpisy dotčené ve věci v původním řízení jsou zaměřeny na boj proti zneužívání daňové optimalizace. Odpověď stanovený v § 9 bod 7 GewStG 2002 se totiž uplatní pouze na skutečně rozdělovaný zisk a brání tomu, aby mohly být odpady prováděny prostřednictvím anonymních krycích společností.

95 V této souvislosti je třeba připomenout, že pro to, aby mohly být vnitrostátní právní předpisy považovány za předpisy směřující k potlačení daňových úniků a zneužívání daňových předpisů, musí být jejich specifickým cílem zabránit jednání spočívajícímu ve vytváření řetězů vykonstruovaných operací, zbavených hospodářské podstaty, s cílem neoprávněně získat daňovou výhodu (rozsudky ze dne 5. července 2012, *SIAT*, C-318/10, EU:C:2012:415, bod 40, a ze dne 7. září 2017, *Eqiom a Enka*, C-6/16, EU:C:2017:641, bod 30 a citovaná judikatura).

96 Obecná domněnka daňových úniků a zneužívání daňových předpisů tak nemůže odvodovat opatření narušující výkon některé ze základních svobod zaručených Smlouvou a ani samotná okolnost, že společnost, která vyplácí dividendy, sídlí ve třetím státě, nemůže založit obecnou domněnku o daňovém podvodu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 19. července 2012, *A*, C-48/11, EU:C:2012:485, bod 32 a citovaná judikatura).

97 V projednávaném případě přesné určení typu zneužití, kterému mají daňové právní předpisy dotčené v původním řízení předcházet, nevyplývá ze spisu předloženého Soudnímu dvoru ani z vysvětlení poskytnutých německou vládou.

98 V každém případě, podmínky pro uplatnění odpovědi stanoveného v § 9 bodu 7 GewStG 2002, podle nichž je třeba vzít v úvahu, pokud jde o dceřiné společnosti holdingového typu, povahu činnosti jejich vnučovských společností k určení, zda dceřiná společnost může být považována za „operativní“ nebo „tuzemský holding“, ve smyslu uvedeném v bod 13 tohoto rozsudku, zavádí, pokud jde o společnosti usazené ve třetích státech, nevyvratitelnou domněnku zneužívání.

99 Tyto právní předpisy nelze proto odvodit nutností předcházet zneužívání daňových předpisů a daňovým únikům.

100 S ohledem na předchozí úvahy je třeba na položenou otázku odpovědět tak, že články 63 až 65 SFEU musí být vykládány v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je právní úprava dotčená v původním řízení, která podřizuje odpověď zisků plynoucích z podílů v kapitálové společnosti, jež má své obchodní vedení a sídlo ve třetím státě, přísnějším podmínkám než odpověď zisků plynoucích z podílů v kapitálové společnosti založené dle vnitrostátního práva, která není osvobozena od daně.

#### **K nákladům řízení**

101 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 až 65 SFEU musí být vykládány v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je právní úprava dotčená v původním řízení, která podmiňuje odpot zisků plynoucích z podílů v kapitálové společnosti, jež má své obchodní vedení a sídlo ve třetím státě, přísnějšími podmínkami než odpot zisků plynoucích z podílů v kapitálové společnosti založené dle vnitrostátního práva, která není osvobozena od daně.**

Podpisy

\*Jednací jazyk: němčina.