

Prozatímní vydání

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (šestého senátu)

7. září 2017 (*)

„Řízení o předběžné otázce – Přímé daně – Svoboda usazování – Volný pohyb kapitálu – Srážková daň – Směrnice 90/435/EHS – Článek 1 odst. 2 – Článek 5 odst. 1 – Osvobození – Dividendy vyplácené dceřinou společností-rezidentem mateřské společnosti-nerezidentovi, která je přímo nebo nepřímo vlastněna osobami usazenými ve třetích státech – Domníška – Daňový podvod, únik a zneužití“

Ve věci C-6/16,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Conseil d'État (Státní rada, Francie) ze dne 30. prosince 2015, došlým Soudnímu dvoru dne 6. ledna 2016, v řízení

Eqiom SAS, dříve Holcim France SAS

Enka SA

proti

Ministre des Finances et des Comptes publics (ministr financí a veřejných rozpočtů),

SOUDNÍ DVŮR (šestý senát),

ve složení E. Regan, předseda senátu, A. Arabadžev a C. G. Fernlund (zpravodaj), soudci,
generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: V. Giacobbo-Peyronnel, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 30. listopadu 2016,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Eqiom SAS a Enka SA R. Albertim, avocat,
- za francouzskou vládu D. Colasem a S. Ghiandoni, jako zmocněnci,
- za dánskou vládu C. Thorningem a M. Wolff, jako zmocněnci,
- za německou vládu T. Henzem a R. Kanitzem, jako zmocněnci,
- za španělskou vládu A. Rubiem Gonzálezem a V. Ester Casas, jako zmocněnci,
- za italskou vládu G. Palmieri, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s E. De Bonisem, avvocato dello Stato,

– za Evropskou komisi W. Roelsem a L. Pamukcem, jako zmocněnci,
po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 19. ledna 2017,
vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 49 a 63 SFEU, jakož i čl. 1 odst. 2 směrnice Rady 90/435/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států (Úř. věst. 1990, L 225, s. 6; Zvl. vyd. 09/01, s. 147) ve znění směrnice Rady 2003/123/ES ze dne 22. prosince 2003 (Úř. věst. 2004, L 7, s. 41; Zvl. vyd. 09/02, s. 3) (dále jen „směrnice o mateřských a dceřiných společnostech“).

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu, v němž stojí společnost Egiom SAS, dříve Holcim France SAS, právní nástupkyně společnosti Euro Stockage, a společnost Enka SA proti francouzským daňovým orgánům ohledně odmítnutí těchto orgány osvobodit dividendy vyplacené společnostmi Euro Stockage své mateřské společnosti Enka od srážkové daně.

Právní rámec

Unijní právo

3 Třetí a pátý bod odvodní směrnice o mateřských a dceřiných společnostech zní takto:

„vzhledem k tomu, že stávající daňové předpisy upravující vztahy mezi mateřskými a dceřinými společnostmi různých členských států se mezi jednotlivými členskými státy citelně liší a jsou obecně nepřiznivější než ty, které se týkají vztahů mezi mateřskými a dceřinými společnostmi téhož členského státu; že spolupráce mezi společnostmi různých členských států je tím znevýhodňována oproti spolupráci společností téhož členského státu; že je vhodné zamezit tomuto znevýhodnění zavedením společného režimu, a tím i usnadnit seskupování na úrovni Společenství.

[...]

vzhledem k tomu, že je v obecně vhodné k zajištění daňové neutrality osvobodit od srážkové daně zisky, které dceřiná společnost rozdělí své mateřské společnosti; [...]

4 Článek 1 uvedené směrnice stanoví:

„1. Každý členský stát použije tuto směrnici

na rozdělávání zisku obdržенého společnostmi tohoto státu, který pochází od jejich dceřiných společností ostatních členských států,

na rozdělávání zisku vytvořeného společnostmi tohoto státu společně s ostatními členskými státy, jejichž jsou dceřinými společnostmi.

[...]

2. Tato směrnice nevylučuje použití vnitrostátních předpisů nebo smluvních ustanovení nezbytných k potlačení daňových úniků a zneužívání daňových předpisů.“

5 ?lánek 5 odst. 1 uvedené sm?rnice stanoví:

Zisk rozd?lovaný dce?inou spole?ností její mate?ské spole?nosti je osvobozen od srážkové dan?.

Francouzské právo

6 Code général des impôts (všeobecný da?ový zákoník) ve znění použitelném v době rozhodné z hlediska skutkového stavu v p?vodním ?ízení (dále jen „CGI“) v ?l. 119 bis odst. 2 prvním pododstavci stanoví:

„Na výnosy uvedené v ?láncích 108 až 117 bis se uplatní srážková da?, jejíž sazba je stanovena ?lánkem 187-1, pokud plynou osobám, které nemají da?ový domicil nebo sídlo ve Francii. Podrobnosti a podmínky použití tohoto ustanovení jsou stanoveny vládním na?ízením.“

7 ?lánek 119 ter CGI stanoví:

„1. Srážková da? stanovená v ?l. 119 bis odst. 2 se neuplatní na dividendy vyplácené právnické osob? spl?ující podmínky vyjmenované v odstavci 2 tohoto ?lánku spole?ností nebo organizací podléhající základní sazb? korporátní dan?.

2. Pro p?iznání osvobození stanoveného v odstavci 1 musí právnická osoba povinné osob? nebo osob?, jež zajiš?uje výplatu t?chto p?íjm?, doložit, že je skute?ným p?íjemcem dividend a že spl?uje následující podmínky:

a) sídlo jejího skute?ného vedení se nachází v ?lenském stát? Evropského spole?enství a na základ? smluv o zamezení dvojímu zdanění uzavřených s t?etími státy není považována za da?ového rezidenta zem? mimo Spole?enství;

b) má n?kterou z forem vyjmenovaných v seznamu stanoveném vyhláškou ministra hospodá?ství v souladu s p?ílohou [sm?rnice o mate?ských a dce?iných spole?nostech];

c) nep?etržit? po dobu nejmén? dvou let p?ímo drží alespo? 25 % kapitálu právnické osoby, která dividendy vyplácí, nebo se zaváže zachovat si tuto ú?ast po tuto dobu a stejn? jako pro da? z obratu ur?í zástupce odpov?dného za zaplacení srážkové dan? uvedené v odstavci 1 p?i nedodržení tohoto závazku.

Míra ú?asti stanovená v p?edchozím pododstavci se snižuje na 20 % u dividend vyplacených mezi 1. lednem 2005 a 31. prosincem 2006, na 15 % u dividend vyplacených mezi 1. lednem 2007 a 31. prosincem 2008 a na 10 % u dividend vyplácených od 1. ledna 2009;

d) je plátcem korporátní dan? v ?lenském stát?, ve kterém se nachází sídlo jejího skute?ného vedení, aniž by v tomto ohledu m?la možnost volby nebo od ní byla osvobozena.

[...]

„2 bis. Ustanovení odstavce 1 se použijí na dividendy vyplácené stálým provozovnám právnických osob spl?ujících podmínky stanovené v odstavci 2, nacházejí-li se tyto stálé provozovny ve Francii nebo jiném ?lenském stát? Evropského spole?enství.

3. Ustanovení odstavce 1 se nepoužijí, pokud jsou dividendy vypláceny ve prosp?ch právnické osoby, kterou p?ímo nebo nep?ímo ovládá jedna nebo více osob, které jsou usazeny ve státech, jež nejsou ?leny Spole?enství, ledaže tato právnická osoba doloží, že hlavním ú?elem nebo

jedním z hlavních účelů těchto majetkových ústí není získat výhodu plynoucí z ustanovení odstavce 1.

[...]"

Spor v původním řízení a předběžné otázky

8 Egiom, dříve Holcim France, právní nástupkyně společnosti Euro Stockage založená podle francouzského práva, je dceřinou společností společnosti Enka, založené podle lucemburského práva, která je jejím 100% vlastníkem. Posledně uvedená společnost je sama z více než 99 % vlastněna společností Waverley Star Investments Ltd, založenou podle kyperského práva, která je zase zcela ovládána společností Campsores Holding SA, se sídlem ve Švýcarsku.

9 Euro Stockage vyplatila v letech 2005 a 2006 své mateřské společnosti Enka dividendy. Na základě kontroly účtů první uvedené společnosti uplatnily francouzské daňové orgány ve vztahu k ní srážkovou daň stanovenou v § 119 bis odst. 2 CGI.

10 Obě společnosti následně požádaly o osvobození od srážkové daně stanovené v § 119 ter uvedeného zákoníku. Uvedené orgány však tuto žádost zamítly na základě § 119 ter odst. 3 uvedeného zákoníku, který stanoví, že takové osvobození se nepoužije, když jsou dividendy vypláceny ve prospěch právnické osoby, kterou přímo nebo nepřímo ovládá jedna nebo více osob, které jsou usazeny ve státech, jež nejsou členy Evropské unie, ledaže tato právnická osoba doloží, že hlavním účelem nebo jedním z hlavních účelů těchto majetkových ústí není využít daného osvobození.

11 Uvedené společnosti podaly žalobu k tribunal administratif de Montreuil (správní soud v Montreuil, Francie) znějící na osvobození od dotčené srážkové daně. Vzhledem k tomu, že jejich žaloby byly rozsudkem ze dne 28. dubna 2011 zamítnuty, podaly odvolání ke cour administrative d'appel de Versailles (odvolací správní soud ve Versailles, Francie), který toto zamítnutí potvrdil.

12 Obě společnosti tedy podaly kasační opravný prostředek ke Conseil d'État (Státní rada, Francie), v němž tvrdily, že dotčené právní předpisy jsou neslučitelné s primárním unijním právem a se směrnicí o mateřských a dceřiných společnostech.

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

„1) Pokud právní předpisy členského státu využijí ve vnitrostátním právu možnosti stanovené v § 1 odst. 2 směrnice 90/435, je možná kontrola aktů nebo dohod přijatých k provedení této možnosti z hlediska primárního práva Evropské unie?

2) Mají být ustanovení § 1 odst. 2 této směrnice, které členským státům přiznávají široký prostor pro uvážení při určení toho, která ustanovení jsou nezbytná k potlačení daňových úniků a zneužívání daňových předpisů, vykládána tak, že brání tomu, aby členský stát přijal mechanismus s cílem vyloučit osvobození u dividend vyplacených právnické osobě přímo nebo nepřímo ovládané jedním nebo více rezidenty státu, které nejsou členy Unie, ledaže tato právnická osoba doloží, že hlavním účelem nebo jedním z hlavních účelů těchto majetkových ústí není využít tohoto osvobození?

3) a) Je za předpokladu, že by soulad výše uvedeného „protizneužívajícího“ mechanismu s unijním právem měl být posuzován rovněž z hlediska ustanovení Smlouvy, třeba prozkoumat tento soulad, vzhledem k předemtu dotčených právních předpisů, s ustanovením článku 49 SFEU, i když společnost, jež je příjemcem dividend, je ovládána přímo nebo nepřímo na konci

et?zce majetkových ú?astí, jehož jedním z hlavních ú?el? je využít osvobození, jedním nebo více rezidenty t?etích stát?, kte?í se nemohou dovolávat svobody usazování?

b) Má být za p?edpokladu, že odpov?? na p?edchozí otázku je záporná, tento soulad p?ezkoumán z hlediska ustanovení ?látku 63 SFEU?

4) Mají být tato ustanovení vykládána tak, že brání tomu, aby vnitrostátní právní p?edpis nep?iznal osvobození od srážkové dan? u dividend vyplacených společností jednoho ?lenského státu společnosti se sídlem v jiném ?lenském stát?, pokud je p?íjemcem t?chto dividend právnická osoba ovládaná p?ímo nebo nep?ímo jedním nebo více rezidenty stát?, které nejsou ?leny Evropské unie, ledaže tato osoba prokáže, že hlavním ú?elem nebo jedním z hlavních ú?el? tohoto et?zce majetkových ú?astí není využít tohoto osvobození?“

K p?edb?žným otázkám

14 Podstatou otázek p?edkládajícího soudu, které je t?eba zkoumat společn?, je, zda ?l. 1 odst. 2 sm?rnice o mate?ských a dce?iných společnostech a ?lánek 49 nebo 63 SFEU mají být vykládány v tom smyslu, že brání takovým vnitrostátním právním p?edpis?m, jako jsou p?edpisy dot?ené v p?vodním ?ízení, které poskytnutí da?ového zvýhodn?ní stanoveného v ?l. 5 odst. 1 uvedené sm?rnice – tedy osvobození zisk? vyplácených dce?inou společností-rezydentem mate?ské společnosti-nerezidentovi, pokud je tato mate?ská společnost ovládaná p?ímo nebo nep?ímo jedním nebo více rezidenty t?etích stát?, od srážkové dan? – podmi?ují tím, že tato společnost prokáže, že hlavním ú?elem nebo jedním z hlavních ú?el? et?zce majetkových ú?astí není využít dané osvobození.

K použitelnosti ustanovení Smlouvy

15 Vzhledem k tomu, že se položené otázky týkají ustanovení sm?rnice o mate?ských a dce?iných společnostech i ustanovení Smlouvy a podle ustálené judikatury musí být každé vnitrostátní opat?ení p?ijaté v oblasti, která byla na úrovni Unie pln? harmonizována, posuzováno ve vztahu k ustanovením tohoto harmoniza?ního opat?ení, a nikoli ve vztahu k primárnímu právu (rozsudek ze dne 8. b?ezna 2017, Euro Park Service, C?14/16, EU:C:2017:177, bod 19 a citovaná judikatura), je úvodem nutné ur?it, zda byla ?l. 1 odst. 2 sm?rnice o mate?ských a dce?iných společnostech provedena taková harmonizace.

16 V tomto ohledu je t?eba uvést, že ze zn?ní uvedeného ustanovení jasn? vyplývá, že tomu tak není.

17 ?lánek 1 odst. 2 sm?rnice o mate?ských a dce?iných společnostech totiž p?iznává pravomoc použít vnitrostátní p?edpisy nebo smluvní ustanovení nezbytné k potírání da?ových únik? a zneužívání da?ových p?edpis? pouze ?lenským stát?m. Z toho plyne, že tato ustanovení mohou proto být posuzována z pohledu primárního unijního práva.

18 Z výše uvedeného plyne, že takové vnitrostátní právní p?edpisy, jako jsou p?edpisy dot?ené v p?vodním ?ízení, které byly p?ijaty za ú?elem provedení ?l. 1 odst. 2 sm?rnice o mate?ských a dce?iných společnostech, mohou být posuzovány nejen z hlediska ustanovení uvedené sm?rnice, ale i z hlediska relevantních ustanovení primárního práva.

K ?l. 1 odst. 2 sm?rnice o mate?ských a dce?iných společnostech

19 Úvodem je třeba upřesnit, že nebylo zpochybováno, že společnosti dotčené v původním řízení spadají pod směrnici o mateřských a dceřiných společnostech, a dále, že rozdělovaný zisk dotčený v původním řízení spadá do působnosti čl. 5 odst. 1 uvedené směrnice.

20 Jak vyplývá z tohoto bodu jejího odvodnění, směrnice o mateřských a dceřiných společnostech má za cíl zavedením společného daňového systému zamezit jakémukoli znevýhodnění spolupráce mezi společnostmi různých členských států oproti spolupráci mezi společnostmi téhož členského státu, a usnadnit tak seskupování společností na úrovni Unie. Tato směrnice tedy směřuje k zajištění daňové neutrality při rozdělování zisku společností se sídlem v jednom z členských států její mateřské společnosti usazené v jiném členském státě (rozsudek ze dne 8. března 2017, Wereldhave Belgium a další, C-448/15, EU:C:2017:180, bod 25 a citovaná judikatura).

21 Za tímto účelem pátý bod odvodnění uvedené směrnice stanoví, že k zajištění daňové neutrality je třeba osvobodit od srážkové daně zisky, které dceřiná společnost vyplácí své mateřské společnosti.

22 Aby bylo zamezeno dvojímu zdanění, zakotvuje na tomto základě čl. 5 odst. 1 téže směrnice zásadu zákazu uplatnění srážkové daně na zisk vyplácený dceřinou společností usazenou v jednom z členských států své mateřské společnosti usazené v jiném členském státě (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 17. října 1996, Denkavit a další, C-283/94, C-291/94 a C-292/94, EU:C:1996:387, bod 22, jakož i ze dne 25. září 2003, Océ van der Grinten, C-58/01, EU:C:2003:495, bod 83).

23 Tím, že členským státům zakazuje uplatnění srážkové daně na zisk vyplácený dceřinou společností-rezydentem své mateřské společnosti-nerezidentovi, omezuje čl. 5 odst. 1 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech pravomoc členských států zdanit zisky rozdělované společnostmi usazenými na jejich území společností usazeným v jiném členském státě (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 1. října 2009, Gaz de France – Berliner Investissement, C-247/08, EU:C:2009:600, bod 38).

24 Členské státy proto nemohou jednostranně zavádět omezující opatření a podmínit poskytnutí osvobození od srážkové daně stanoveného v uvedeném čl. 5 odst. 1 různými podmínkami (v tomto smyslu viz usnesení ze dne 4. června 2009, KBC Bank a Beleggen, Risicokapitaal, Beheer, C-439/07 a C-499/07, EU:C:2009:339, bod 38, jakož i citovaná judikatura).

25 Článek 1 odst. 2 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech nicméně stanoví, že uvedená směrnice nebrání použití vnitrostátních právních předpisů nebo smluvních ustanovení nezbytných k potlačení daňových úniků a zneužívání daňových předpisů.

26 Jak uvedla generální advokátka v bodech 24 a 25 svého stanoviska, i když se v čl. 1 odst. 2 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech zrcadlí obecná zásada unijního práva, podle které nikdo nemůže zneužívat nebo podvodně využívat práv plynoucích z unijního právního systému, musí být toto ustanovení jakožto výjimka z daňových pravidel stanovených uvedenou směrnicí vykládáno striktně (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 25. září 2003, Océ van der Grinten, C-58/01, EU:C:2003:495, bod 86).

27 Pravomoc členských států používat v oblasti upravené směrnicí o mateřských a dceřiných společnostech vnitrostátní právní předpisy nebo smluvní ustanovení nezbytné k potlačení daňových úniků a zneužívání daňových předpisů, přiznaná jim ustanovením čl. 1 odst. 2 uvedené směrnice, tak nemůže být vykládána nad rámec samotného znění daného ustanovení (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 25. září 2003, Océ van der Grinten, C-58/01, EU:C:2003:495, bod

86).

28 V tomto ohledu je třeba uvést, že ze znění uvedeného ustanovení plyne, že umožňuje použít pouze vnitrostátní právní předpisy nebo smluvní ustanovení, které jsou za tímto účelem „nezbytné“.

29 Je tak třeba určit, zda takové vnitrostátní daňové právní předpisy, jako jsou předpisy dotčené v povodním řízení, splňují tento požadavek nezbytnosti.

30 V této souvislosti je třeba připomenout, že pro to, aby byly 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 listů vykonstruovaných operací, zbavených hospodářské podstaty, s cílem neoprávněně získat daňovou výhodu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. září 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, bod 55, jakož i ze dne 5. července 2012, SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, bod 40).

31 Obecný předpoklad úniků a zneužití tak nemůže odvodovat daňové opatření zasahující do cíle směrnice ani daňové opatření zasahující do výkonu některé ze základních svobod zaručených Smlouvou (rozsudky ze dne 26. září 2000, Komise v. Belgie, C-478/98, EU:C:2000:497, bod 45 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 5. července 2012, SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, bod 38).

32 Při ověřování toho, zda určitá operace sleduje cíl spočívající v daňovém úniku a zneužití daňových předpisů, se příslušné vnitrostátní orgány nemohou spokojit s uplatněním předem určených obecných kritérií, ale musí individuálně zkoumat veškeré dotčené operace. Zavedení daňového opatření, které má obecnou platnost a automaticky vylučuje určité kategorie daňových poplatníků z daňové výhody, aniž by daňová správa byla povinna předložit by i jen neúplný nebo nepřímý důkaz o daňovém úniku či zneužití daňových předpisů, jde nad rámec toho, co je nezbytné pro zabránění takovému úniku a zneužití (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 8. března 2017, Euro Park Service, C-14/16, EU:C:2017:177, body 55 a 56).

33 V projednávaném případě je třeba konstatovat, že specifickým cílem právních předpisů dotčených v povodním řízení není vyloučit z daňového zvýhodnění listů vykonstruované operace, jejichž cílem by bylo neoprávněné získání této výhody, ale týká se obecně každé situace, v níž mateřská společnost ovládaná přímo nebo nepřímo osobami usazenými ve třetích státech má z jakéhokoli důvodu sídlo mimo území Francie.

34 Jak pitom uvedla generální advokátka v bodech 27 a 28 svého stanoviska, pouhá okolnost, že společnost se sídlem v Unii přímo nebo nepřímo ovládají osoby usazené ve třetích státech, sama o sobě nemá za následek existenci listů vykonstruované operace zbavené hospodářské podstaty, provedené výhradně za účelem neoprávněného získání daňové výhody.

35 Kromě toho je třeba upřesnit, že taková společnost každopádně podléhá daňovým právním předpisům členského státu, na jehož území má sídlo (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. prosince 2002, Lankhorst-Hohorst, C-324/00, EU:C:2002:749, bod 37 a citovaná judikatura).

36 Tím, že podrobily osvobození zisků vyplácených dceřinou společností-rezidentem mateřské společnosti-nerezidentovi od srážkové daně podmínce, že tato mateřská společnost prokáže, že hlavním účelem nebo jedním z hlavních účelů těchto majetkových ústí není využít dané osvobození, aniž by daňová správa byla povinna předložit by i jen neúplný nebo nepřímý důkaz o daňovém úniku či zneužití daňových předpisů, zavedly právní předpisy dotčené v povodním řízení obecnou domněnku úniků a zneužití a ohrožují cíl sledovaný směrnicí o

mateřských a dceřiných společnostech, tedy zamezení dvojímu zdanění zisků vyplácených dceřinou společností své mateřské společnosti.

37 Tento výklad nepopírá ani okolnost, že dotyčná mateřská společnost je ovládaná přímo nebo nepřímo jedním nebo více rezidenty těchto států. V tomto ohledu stačí konstatovat, že z žádného ustanovení směrnice o mateřských a dceřiných společnostech nevyplyvá, že by povod akcionářů společností sídlících v Unii měl vliv na právo těchto společností dovolávat se daňových výhod stanovených uvedenou směrnicí.

38 S ohledem na předchozí úvahy je třeba konstatovat, že čl. 1 odst. 2 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech musí být vykládán v tom smyslu, že brání takovým vnitrostátním právním předpisům, jako jsou předpisy dotčené v povodním řízení, které poskytnutí daňového zvýhodnění stanoveného v čl. 5 odst. 1 uvedené směrnice – tedy osvobození zisků vyplácených dceřinou společností-rezidentem mateřské společnosti-nerezidentovi, pokud je tato mateřská společnost ovládaná přímo nebo nepřímo jedním nebo více rezidenty těchto států, od srážkové daně – podmiťují tím, že tato společnost prokáže, že hlavním účelem nebo jedním z hlavních účelů těchto majetkových účastí není využít daně osvobození.

K použitelné svobodě

39 Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že na daňové zacházení s dividendami se může vztahovat svoboda usazování i volný pohyb kapitálu (rozsudek ze dne 15. září 2011, Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, bod 30 a citovaná judikatura).

40 Pokud jde o otázku, která ze svobod pohybu se na vnitrostátní právní předpisy vztahuje, je třeba zohlednit předem dotčených právních předpisů (rozsudek ze dne 15. září 2011, Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, bod 31 a citovaná judikatura).

41 V tomto ohledu měl již Soudní dvůr za to, že vnitrostátní právní předpisy, které se použijí pouze na podíly umožňující vykonávat nepochybný vliv na rozhodování společnosti a určovat její činnost, spadají do působnosti ustanovení Smlouvy týkající se svobody usazování. Naproti tomu vnitrostátní ustanovení, která se použijí na podíly nabyté pouze s cílem investovat bez úmyslu ovlivňovat řízení a kontrolu podniku, musí být zkoumána výlučně z hlediska volného pohybu kapitálu (rozsudek ze dne 15. září 2011, Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, bod 32 a citovaná judikatura).

42 V projednávaném případě z předkládacího rozhodnutí plyne, že právní předpisy dotčené v povodním věci byly použitelné v letech 2005 a 2006 na společnosti držící přinejmenším 20 % kapitálu svých dceřiných společností. Toto rozhodnutí naopak neobsahuje žádné informace o předem tu těchto právních předpisů.

43 Jak uvedla generální advokátka v bodě 42 svého stanoviska, takový podíl nutně neznamená, že jeho vlastník vykonává nepochybný vliv na rozhodnutí společnosti vyplácející dividendy (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 13. dubna 2000, Baars, C-251/98, EU:C:2000:205, bod 20).

44 Za takových okolností je pro určení, která z uvedených svobod pohybu se vztahuje na situaci, o níž jde ve sporu v povodním řízení, třeba zohlednit skutkové okolnosti projednávané věci (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 13. listopadu 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-35/11, EU:C:2012:707, body 93 a 94).

45 Pokud jde o skutkové okolnosti dotčené v povodním řízení, ze spisu předloženého Soudnímu dvoru vyplývá, že Enka měla v rozhodné době 100% majetkovou účast ve své

francouzské dceřiné společnosti Euro Stockage.

46 Proto je třeba konstatovat, že taková účast první uvedené společnosti poskytovala nepochybný vliv na rozhodnutí druhé společnosti, což ji umožňovalo určovat její činnosti. Vnitrostátní ustanovení použitelná na tyto účasti tak musí být posuzována z pohledu svobody usazování.

47 V této souvislosti je třeba upřesnit, že na rozdíl od tvrzení francouzské vlády okolnost, že mateřská společnost se sídlem v jiném členském státě než Francouzské republice je přímo či nepřímo ovládána jednou nebo několika osobami usazenými ve třetích zemích, nezbavuje tuto společnost práva dovolávat se této svobody.

48 Soudní dvůr totiž již rozhodl, že z žádného ustanovení unijního práva nevyplývá, že by povod podílníků – fyzických nebo právnických osob – společností, které jsou rezidenty na území Unie, měl dopad na toto právo, jelikož status společnosti usazené v Unii je v souladu s článkem 54 SFEU založen na místě sídla společnosti a právním řádu, podle kterého je společnost založena, a nikoliv na státní příslušnosti jejích podílníků (rozsudek ze dne 1. dubna 2014, *Felixstowe Dock and Railway Company a další*, C-80/12, EU:C:2014:200, bod 40).

49 Ve věci v povodním řízení není sporu o tom, že dotyčná mateřská společnost je společností se sídlem v Unii. Tato společnost se tudíž může dovolávat svobody usazování.

50 Tento závěr nemohou zpochybnit ani úvahy uvedené v bodech 99 a 100 rozsudku ze dne 13. března 2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (C-524/04, EU:C:2007:161), jelikož na rozdíl od situace ve věci, ve které byl vydán uvedený rozsudek, má ve věci v povodním řízení mateřská společnost ke své dceřiné společnosti vztah, jehož prostřednictvím ji ovládá.

51 S ohledem na výše uvedené je třeba na položené otázky odpovědět ve světle svobody usazování.

Ke svobodě usazování

52 Svoboda usazování, kterou článek 49 SFEU přiznává unijním občanům, v jejich případě zahrnuje přístup k samostatné výdělečné činnosti a jejich výkon, jakož i zakládání a řízení podniků za stejných podmínek, jako jsou podmínky stanovené právními předpisy členského státu usazení pro jeho vlastní státní příslušníky. Podle článku 54 SFEU pro společnosti založené podle právních předpisů některého členského státu, jež mají své sídlo, ústřední správu nebo hlavní provozovnu uvnitř Evropské unie, zahrnuje svoboda usazování právo vykonávat činnost v dotyčném členském státě prostřednictvím dceřiné společnosti, pobočky nebo zastoupení (rozsudek ze dne 17. července 2014, *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, bod 17 a citovaná judikatura).

53 V souvislosti se zacházením v hostitelském členském státě vyplývá z judikatury Soudního dvora, že vzhledem k tomu, že čl. 49 první pododstavec druhá věta SFEU výslovně ponechává hospodářským subjektům možnost svobodně si zvolit právní formu vhodnou k výkonu své činnosti v jiném členském státě, nesmí tato svobodná volba být v hostitelském státě omezena diskriminačními daňovými ustanoveními (rozsudek ze dne 17. května 2017, *X*, C-68/15, EU:C:2017:379, bod 40 a citovaná judikatura).

54 Kromě toho musí být za omezení svobody usazování považována rovněž veškerá opatření, která výkon této svobody zakazují, tvoří překážku tomuto výkonu nebo jej činí méně atraktivním (rozsudek ze dne 8. března 2017, Euro Park Service, C-14/16, EU:C:2017:177, bod 59 a citovaná judikatura).

55 Ze spisu předloženého Soudnímu dvoru vyplývá, že osvobození od srážkové daně je podmínkou skuteností, že mateřská společnost prokáže, že hlavním účelem nebo jedním z hlavních účelů účelové majetkových ústí není využít dané osvobození, pouze tehdy, jestliže dceřiná společnost-rezident vyplácí zisk mateřské společnosti-nerezidentovi, která je ovládaná přímo nebo nepřímo jedním nebo více rezidenty těchto států. Pokud naopak taková dceřiná společnost vyplácí zisk mateřské společnosti-rezidentovi, která je rovněž ovládaná přímo nebo nepřímo jedním nebo více rezidenty těchto států, může tato mateřská společnost daného osvobození využít, aniž podléhá takovéto podmínce.

56 Takovéto rozdílné zacházení může mateřskou společnost nerezidenta odrazovat od toho, aby ve Francii vykonávala činnost prostřednictvím dceřiné společnosti se sídlem v tomto členském státě, a představuje proto překážku svobody usazování.

57 Takovou překážku lze připustit pouze tehdy, když se týká situací, které nejsou objektivně srovnatelné, anebo je odvodná náležitými důvody obecného zájmu uznanými za takové unijním právem. V takovém případě je ještě třeba, aby tato překážka byla s to zaručit uskutečnění cíle, jenž sleduje, a aby nepřekračovala meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné (rozsudek ze dne 17. prosince 2015, Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, body 26 a 29, jakož i citovaná judikatura).

58 Pokud jde o srovnatelnost situace společnosti-rezidenta a společnosti-nerezidenta, kterým dceřiná společnost-rezident vyplácí dividendy, je třeba upřesnit, že účelem osvobození zisků vyplacených dceřinou společností své mateřské společnosti od srážkové daně je, jak bylo uvedeno v bodě 22 rozsudku v projednávané věci, zamezit dvojímu nebo účelovému zdanění těchto zisků.

59 Soudní dvůr měl sice ohledně opatření stanovených členským státem za účelem zamezení nebo zmírnění účelového nebo dvojího zdanění zisků rozdílůvaných společností-rezidentem za to, že akcionáři-rezidenti, kteří jsou příjemci dividend, se nenacházejí nezbytně v situaci srovnatelné se situací akcionářů-rezidentů jiného členského státu, kteří jsou rovněž příjemci dividend, avšak rovněž upřesnil, že jakmile členský stát vykonává svou daňovou pravomoc nejen ve vztahu k příjemcem akcionářů-rezidentů, ale rovněž ve vztahu k příjemcem akcionářů-nerezidentů, pokud jde o dividendy, které obdrží od společnosti-rezidenta, situace uvedených akcionářů-nerezidentů se blíží situaci akcionářů-rezidentů (rozsudek ze dne 14. prosince 2006, Denavit Internationaal a Denavit France, C-170/05, EU:C:2006:783, body 34 a 35, jakož i citovaná judikatura).

60 Jelikož ve věci v původním řízení si Francouzská republika zvolila, že bude svou daňovou pravomoc vykonávat ve vztahu k dividendám vypláceným dceřinou společností-rezidentem mateřské společnosti-nerezidentovi, je třeba mít za to, že tato mateřská společnost-nerezident se nachází v situaci srovnatelné se situací mateřské společnosti-rezidenta.

61 Co se týče odvodnosti a přiměřenosti překážky, Francouzská republika tvrdí, že překážka je odvodná cílem zamezit daňovým podvodem a únikem, jakož i ochranou vyváženého rozdělení daňových pravomocí mezi členské státy.

62 Tento členský stát zejména tvrdí, že vnitrostátní právní předpisy dotčené v původním řízení

mají zabránit praktikování tzv. „treaty shoppingu“, který spočívá ve vytvoření mechanismů, jimiž se společnosti usazené ve třetím státě prostřednictvím osvobození od srážkové daně stanoveného ve vztazích mezi členskými státy směrnicí o mateřských a dceřiných společnostech vyhýbají uplatnění sazby srážkové daně stanovené pro dividendy vnitrostátního původu francouzským právem nebo úmluvou uzavřenou mezi třetím státem a Francouzskou republikou za účelem uplatnění nižší sazby daně stanovené úmluvou mezi daným třetím státem a jiným členským státem.

63 V tomto ohledu je třeba uvést, že cíl zamezit daňovým podvodům a únikům a ochrana vyváženého rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členské státy jsou navzájem spjaty (rozsudek ze dne 17. prosince 2015, Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, bod 47 a citovaná judikatura) a mohou odvodnit překážku výkonu svobod pohybu zaručených Smlouvou, neboť představují naléhavé důvody obecného zájmu (rozsudek ze dne 8. března 2017, Euro Park Service, C-14/16, EU:C:2017:177, bod 65 a citovaná judikatura).

64 Je však třeba konstatovat, že cíl zamezit daňovým podvodům a únikům má tentýž význam bez ohledu na to, zda je uplatňován na základě čl. 1 odst. 2 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech, nebo jako odvodňující překážky použití primárního práva. Proto se úvahy uvedené v bodech 30 až 36 rozsudku v projednávané věci uplatní rovněž ohledně této svobody.

65 Cíl zamezit daňovým podvodům a únikům, uplatňovaný Francouzskou republikou ve věci v původním řízení, tudíž nemůže odvodnit překážku svobody usazování.

66 S ohledem na veškeré předchozí úvahy je na položené otázky odpověď tak, že čl. 1 odst. 2 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech i článek 49 SFEU musí být vykládány v tom smyslu, že brání takovým vnitrostátním právním předpisům, jako jsou předpisy dotčené v původním řízení, které poskytnutí daňového zvýhodnění stanoveného v čl. 5 odst. 1 uvedené směrnice – tedy osvobození zisků vyplácených dceřinou společností-rezidentem mateřské společnosti-nerezidentovi, pokud je tato mateřská společnost ovládaná přímo nebo nepřímo jedním nebo více rezidenty třetích států, od srážkové daně – podmiňují tím, že tato společnost prokáže, že hlavním účelem nebo jedním z hlavních účelů této zce majetkových ústí není využít dané osvobození.

K nákladům řízení

67 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 (šestý senát) rozhodl takto:

Článek 1 odst. 2 směrnice Rady 90/435/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států ve znění směrnice Rady 2003/123/ES ze dne 22. prosince 2003 i článek 49 SFEU musí být vykládány v tom smyslu, že brání takovým vnitrostátním právním předpisům, jako jsou předpisy dotčené v původním řízení, které poskytnutí daňového zvýhodnění stanoveného v čl. 5 odst. 1 uvedené směrnice – tedy osvobození zisků vyplácených dceřinou společností-rezidentem mateřské společnosti-nerezidentovi, pokud je tato mateřská společnost ovládaná přímo nebo nepřímo jedním nebo více rezidenty třetích států, od srážkové daně – podmiňují tím, že tato společnost prokáže, že hlavním účelem nebo jedním z hlavních účelů této zce majetkových ústí není využít dané osvobození.

Podpisy

* Jednací jazyk: francouzština.