

Predbežné znenie

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (šiesta komora)

zo 7. septembra 2017 (*)

„Návrh na zažatie prejudiciálneho konania – Priame dane – Sloboda usadiť sa – Voľný pohyb kapitálu – Zrážková daň – Smernica 90/435/EHS – článok 1 ods. 2 – článok 5 ods. 1 – Oslobodenie – Dividendy vyplácané dcérskou spoločnosťou rezidentom materskej spoločnosti nerezidentovi, ktorá je priamo alebo nepriamo vo vlastníctve rezidentov tretích štátov – Domnienka – Daňové podvody a úniky a zneužívanie daňového režimu“

Vo veci C-6/16,

ktorej predmetom je návrh na zažatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Conseil d'État (Štátna rada, Francúzsko) z 30. decembra 2015 a doručený Súdnemu dvoru 6. januára 2016, ktorý súvisí s konaním

Eqiom SAS, pôvodne Holcim France SAS,

Enka SA

proti

Ministre des Finances et des Comptes publics,

SÚDNY DVOR (šiesta komora),

v zložení: predseda šiestej komory E. Regan, sudcovia A. Arabadžiev a C. G. Fernlund (spravodajca),

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: V. Giacobbo-Peyronnel, referentka,

so zreteňom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 30. novembra 2016,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- Eqiom SAS a Enka SA, v zastúpení: R. Alberti, avocat,
- francúzska vláda, v zastúpení: D. Colas a S. Ghiandoni, splnomocnení zástupcovia,
- dánska vláda, v zastúpení: C. Thorning a M. Wolff, splnomocnení zástupcovia,
- nemecká vláda, v zastúpení: T. Henze a R. Kanitz, splnomocnení zástupcovia,
- španielska vláda, v zastúpení: A. Rubio González a V. Ester Casas, splnomocnení zástupcovia,

- talianska vláda, v zastúpení: G. Palmieri, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci E. De Bonis, avvocato dello Stato
 - Európska komisia, v zastúpení: W. Roels a L. Pamukcu, splnomocnení zástupcovia,
- po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 19. januára 2017,
- vyhlásil tento rozsudok

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 49 a 63 ZFEÚ, ako aj článku 1 ods. 2 smernice Rady 90/435/EÚ z 23. júla 1990 o spoločnom systéme zdačovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch (Ú. v. ES L 225, 1990, s. 6; Mim. vyd. 09/001, s. 147), zmenenej smernicou Rady 2003/123/ES z 22. decembra 2003 (Ú. v. EÚ L 7, 2004, s. 41; Mim. vyd. 09/002, s. 3) (ďalej len „smernica o materských a dcérskych spoločnostiach“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťami Egiom SAS, pôvodne Holcim France SAS, ktorá je právnu nástupkyňou spoločnosti Euro Stockage, a Enka SA na jednej strane a francúzskym daňovým úradom na druhej strane vo veci, v ktorej tento daňový úrad odmietol oslobodiť od zrážkovej dane dividendy vyplácané spoločnosťou Euro Stockage spoločnosti Enka, ktorá je materskou spoločnosťou spoločnosti Euro Stockage.

Právny rámec

Právo Únie

3 Tretie a piate odôvodnenie smernice o materských a dcérskych spoločnostiach znejú:

„keďže existujúce daňové predpisy, ktoré upravujú vzťahy medzi materskými spoločnosťami a dcérskymi spoločnosťami rozličných členských štátov, sa v jednotlivých členských štátoch značne líšia a vo všeobecnosti sú menej výhodné než predpisy, ktoré sa vzťahujú na materské spoločnosti a ich dcérske spoločnosti z toho istého členského štátu; keďže je týmto spolupráca spoločností rozličných členských štátov znevýhodnená v porovnaní so spolupracou medzi spoločnosťami z toho istého členského štátu; keďže je potrebné odstrániť túto nevýhodu zavedením spoločného systému s cieľom uľahčiť zoskupovanie spoločností;

...

keďže je okrem toho potrebné, s cieľom zabezpečiť rozpočtovú [daňovú – *neoficiálny preklad*] neutralitu, aby zisky, ktoré dcérska spoločnosť rozdeľuje svojej materskej spoločnosti, boli vyňaté zo zrážkovej dane;...

4 Článok 1 tejto smernice uvádza:

„1. Každý členský štát uplatňuje túto smernicu:

na rozdeľovanie zisku prijatého spoločnosťami tohto štátu, ktorý pochádza od dcérskych spoločností iných členských štátov,

na rozdeľovanie zisku dcérskymi spoločnosťami z tohto štátu svojim materským spoločnostiam v iných členských štátoch.

...

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

5 §lánok 5 ods. 1 uvedenej smernice stanovuje:

„Zisky, ktoré dcérska spoločnosť prerozdčuje svojej materskej spoločnosti, sa oslobodzujú od výberu daní [zrážkovej dane – *neoficiálny preklad*].“

Francúzske právo

6 Le code général des impôts (Všeobecný daňový zákonník), v znení uplatniteľnom na skutkový stav vo veci samej (§aleť len „CGI“) v §lánku 119a ods. 2 prvom pododseku stanovuje:

„Produkty uvedené v §lánkoch 108 až 117a, ktoré sa prerozdčujú osobám, ktoré nie sú daňovými rezidentmi Francúzska alebo vo Francúzsku nemajú svoje sídlo, podliehajú zrážkovej dani, ktorej sadzbu stanovuje §lánok 187. Dekrét stanoví pravidlá a podmienky uplatňovania tohto ustanovenia.“

7 §lánok 119b CGI stanovuje:

„1. Dividendy, ktoré vypláca spoločnosť alebo organizácia podliehajúca dani z príjmu právnických osôb s bežnou úrokovou sadzbou, právnickej osobe, ktorá spĺňa podmienky uvedené v odseku 2 tohto §lánku, sú oslobodené od zrážkovej dane stanovenej v §lánku 119a ods. 2.

2. Oslobodenie stanovené v odseku 1 možno uplatniť, ak právnická osoba preukáže dlžníkovi alebo osobe, ktorá zabezpečuje vyplatenie týchto ziskov, že je skutočným príjemcom dividend a že spĺňa tieto podmienky:

a) má skutočné sídlo riadiacich orgánov v členskom štáte Európskeho spoločenstva a v zmysle dohody o zamedzení dvojitého zdanenia s tretím štátom sa nepovažuje za daňového nerezidenta Spoločenstva;

b) má jednu z foriem uvedených na zozname stanoveného výnosom ministerstva hospodárstva v súlade s prílohou [smernice o materských a dcérskych spoločnostiach];

c) má nepretržite už dva roky priamy podiel aspoň 25 % na kapitáli právnickej osoby, ktorá vypláca dividendy, alebo sa zaväzuje, že nepretržite zachová tento podiel minimálne dva roky, a, ako pri dani z obratu, stanoví zástupcu, ktorý zodpovedá za zaplatenie zrážkovej dane uvedenej v odseku 1 v prípade, ak uvedený záväzok nebude splnený;

Podiel stanovený v predchádzajúcom pododseku sa znižuje na 20 % pri dividendách vyplatených od 1. januára 2005 a do 31. decembra 2006, na 15 % pri dividendách vyplatených od 1. januára 2007 a do 31. decembra 2008 a na 10 % pri dividendách prerozdčovaných od 1. januára 2009;

d) podlieha v členskom štáte, kde má svoje skutočné sídlo riadiacich orgánov, dani z príjmov právnických osôb tohto štátu bez možnosti voľby a bez možnosti oslobodenia od tejto dane.

...

2a. Ustanovenia odseku 1 sa uplatňujú na dividendy vyplácané stálym prevádzkárom právnických osôb, ktoré spĺňajú podmienky stanovené v odseku 2, ak sa tieto stále prevádzkarne nachádzajú vo Francúzsku alebo v inom členskom štáte Európskeho spoločenstva.

3. Ustanovenia odseku 1 sa neuplatnia, keď je príjemcom vyplácaných dividend právnická osoba priamo alebo nepriamo kontrolovaná rezidentom alebo rezidentmi štátov, ktoré nie sú členmi Spoločenstva, pokiaľ táto právnická osoba nepreukáže, že hlavným cieľom alebo jedným z hlavných cieľov rešazca podielov v spoločnostiach nie je získať výhodu z ustanovení uvedených v odseku 1.

...“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

8 Spoločnosť Egiom, pôvodne Holcim France, ktorá je právnou nástupkyňou spoločnosti Euro Stockage založenej podľa francúzskeho práva, je dcérskou spoločnosťou spoločnosti Enka založenej podľa luxemburského práva, ktorá ju má v 100 % vlastníctve. Samotná Enka je takmer na 99 % vo vlastníctve spoločnosti Waverley Star Investments Ltd založenej podľa cyperského práva, ktorá je v plnom rozsahu kontrolovaná spoločnosťou Campsores Holding SA založenou podľa švajčiarskeho práva.

9 Euro Stockage vyplatila v rokoch 2005 a 2006 dividendy svojej materskej spoločnosti Enka. Po audite účtovníctva vykonanom v spoločnosti Euro Stockage uložil francúzsky daňový úrad tejto spoločnosti povinnosť zaplatiť zrážkovú daň stanovenú v článku 119a ods. 2 CGI.

10 Tieto dve spoločnosti teda požiadali o oslobodenie od zrážkovej dane podľa článku 119b tohto zákonníka. Uvedený úrad však zamietol ich žiadosť na základe článku 119b ods. 3 uvedeného zákonníka, ktorý stanovuje, že toto oslobodenie sa neuplatní, keď je príjemcom vyplácaných dividend právnická osoba priamo alebo nepriamo kontrolovaná rezidentom alebo rezidentmi štátov, ktoré nie sú členmi Európskej únie, pokiaľ táto právnická osoba nepreukáže, že hlavným cieľom alebo jedným z hlavných cieľov rešazca podielov v spoločnostiach nie je získať výhodu z tohto oslobodenia.

11 Uvedené spoločnosti podali na Tribunal administratif de Montreuil (Správny súd Montreuil, Francúzsko) žalobu, ktorou sa domáhali zrušenia povinnosti zaplatiť zrážkovú daň. Keďže ich žaloba bola zamietnutá rozsudkom z 28. apríla 2011, podali proti nemu odvolanie na Cour administrative d'appel de Versailles (Správny odvolací súd Versailles, Francúzsko), ktorý potvrdil toto zamietnutie.

12 Tieto isté spoločnosti teda podali kasačný opravný prostriedok na Conseil d'État (Štátna rada, Francúzsko) s tvrdením, že dotknutá daňová právna úprava je nezlučiteľná s primárnym právom Únie a smernicou o materských a dcérskych spoločnostiach.

13 Za týchto podmienok Conseil d'État (Štátna rada) rozhodla prerušiť konanie a položiť:

„1. Je v prípade, že sa prostredníctvom vnútroštátnej právnej úpravy členského štátu využije vo vnútroštátnom práve možnosť stanovená v článku 1 ods. 2 smernice 90/435, 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 tejto smernice, ktoré poskytujú členským štátom širokú mieru voľnej úvahy pri určení, aké ustanovenia sú nevyhnutné k zamedzeniu daňových únikov

a zneužívaniu daťového 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 rezidentom alebo rezidentmi štátov, ktoré nie sú členmi Únie, pokiaľ táto právnická osoba nepreukáže, že hlavným cieľom alebo jedným z hlavných cieľov reťazca podielov v spoločnostiach nie je získať oslobodenie od uvedenej dane?

3. a) V prípade, že by sa mal súlad vyššie uvedeného mechanizmu proti zneužívaniu daťového režimu' s právom Únie posúdiť aj z hľadiska ustanovení Zmluvy, treba ho s prihliadnutím na cieľ spornej právnej úpravy preskúmať so zreteľom na ustanovenia článku 49 ZFEÚ, aj keď je spoločnosť, ktorá je príjemcom vyplatených dividend, priamo alebo nepriamo kontrolovaná na konci reťazca podielov v spoločnostiach, ktorého jedným z hlavných cieľov je získať oslobodenie od dane, rezidentom alebo rezidentmi tretích štátov, ktorí sa nemôžu dovoliť slobody usadiť sa?

b) Treba v prípade zápornej odpovede na predchádzajúcu otázku preskúmať uvedený súlad so zreteľom na ustanovenia článku 63 ZFEÚ?

4. Majú sa vyššie uvedené ustanovenia vykladať tak, že bránia tomu, aby vnútroštátna právna úprava vylučovala z oslobodenia od zrážkovej dane dividendy vyplácané spoločnosťou v jednom členskom štáte spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte v prípade, že je príjemcom týchto dividend právnická osoba priamo alebo nepriamo kontrolovaná rezidentom alebo rezidentmi štátov, ktoré nie sú členmi Európskej únie, pokiaľ táto právnická osoba nepreukáže, že hlavným cieľom alebo jedným z hlavných cieľov tohto reťazca podielov v spoločnostiach nie je získať oslobodenie od dane?"

O prejudiciálnych otázkach

14 Vnútroštátny súd sa svojimi otázkami, ktoré treba preskúmať spoločne, v podstate pýta, či sa majú jednak článok 1 ods. 2 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach a jednak článok 49 alebo článok 63 ZFEÚ vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej daňovej právnej úprave, o akú ide vo veci samej, ktorá podmieňuje získanie daňovej výhody stanovenej v článku 5 ods. 1 tejto smernice, t. j. oslobodenie ziskov prerozdeňovaných dcérskou spoločnosťou rezidentom materskej spoločnosti nerezidentovi od zrážkovej dane, keď je táto materská spoločnosť priamo alebo nepriamo kontrolovaná rezidentom alebo rezidentmi tretích štátov, tým, aby táto spoločnosť preukázala, že hlavným cieľom alebo jedným z hlavných cieľov tohto reťazca podielov v spoločnostiach nie je získať výhodu z tohto oslobodenia.

O uplatniteľnosti ustanovení Zmluvy

15 Vzhľadom na to, že sa položené otázky týkajú tak ustanovení smernice o materských a dcérskych spoločnostiach, ako aj ustanovení Zmluvy, a že v súlade s ustálenou judikatúrou sa akékoľvek vnútroštátne opatrenie v oblasti, ktorá bola predmetom úplnej harmonizácie na úrovni Únie, musí posudzovať s prihliadnutím na ustanovenia takéhoto harmonizačného opatrenia a nie na ustanovenia primárneho práva (rozsudok z 8. marca 2017, Euro Park Service, C-14/16, EU:C:2017:177, bod 19 a citovaná judikatúra), je na úvod potrebné určiť, či článok 1 ods. 2 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach prešiel takouto harmonizáciou.

16 V tejto súvislosti možno uviesť, že zo znenia tohto ustanovenia jasne vyplýva, že v tomto prípade to tak nie je.

17 Článok 1 ods. 2 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach totiž priznáva právomoc uplatňovať vnútroštátne alebo z dohôd vyplývajúce ustanovenia nevyhnutné na zamedzenie daňových únikov a zneužívanie daňového režimu len členským štátom. Z toho vyplýva, že tieto

ustanovenia možno teda posudzovať z hľadiska primárneho práva Únie.

18 Z predchádzajúcich úvah vyplýva, že vnútroštátnu právnu úpravu, o akú ide vo veci samej, ktorá bola prijatá na účely vykonania článku 1 ods. 2 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach, možno posudzovať nielen z hľadiska ustanovení tejto smernice, ale aj z hľadiska relevantných ustanovení primárneho práva.

O článku 1 ods. 2 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach

19 Na úvod treba spresniť, že nebolo spochybnené jednak to, že na spoločnosti, o ktoré ide vo veci samej, sa vzťahuje smernica o materských a dcérskych spoločnostiach, a jednak to, že rozdelené zisky, o aké ide vo veci samej, spadajú do pôsobnosti článku 5 ods. 1 tejto smernice.

20 Cieľom smernice o materských a dcérskych spoločnostiach, ako vyplýva z jej tretieho odôvodnenia, je predchádzať akémukoľvek znevýhodňovaniu spolupráce medzi spoločnosťami rôznych členských štátov v porovnaní so spolupracou medzi spoločnosťami z toho istého členského štátu, a to zavedením spoločného daňového systému, a tým uľahčiť zoskupovanie spoločností na úrovni Únie. Táto smernica má teda za cieľ z hľadiska daní zabezpečiť neutralitu rozdelenia ziskov dcérskou spoločnosťou, ktorá má sídlo v členskom štáte, svojej materskej spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte (rozsudok z 8. marca 2017, Wereldhave Belgium a i., C-448/15, EU:C:2017:180, bod 25, ako aj citovaná judikatúra).

21 V tejto súvislosti piate odôvodnenie uvedenej smernice stanovuje, že s cieľom zabezpečiť daňovú neutralitu je potrebné, aby zisky, ktoré dcérska spoločnosť prerozdeľuje svojej materskej spoločnosti, boli vyňaté zo zrážkovej dane.

22 Na základe toho, aby sa zamedzilo dvojitému zdaneniu, článok 5 ods. 1 tej istej smernice zakotvuje zásadu zákazu ukladania zrážkovej dane zo ziskov, ktoré dcérska spoločnosť so sídlom v členskom štáte prerozdeľuje svojej materskej spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 17. októbra 1996, Denavit a i., C-283/94, C-291/94 a C-292/94, EU:C:1996:387, bod 22, ako aj z 25. septembra 2003, Océ van der Grinten, C-58/01, EU:C:2003:495, bod 83).

23 Tým, že je členským štátom zakázané ukladať zrážkovú daň zo ziskov, ktoré dcérska spoločnosť rezident prerozdeľuje svojej materskej spoločnosti nerezidentovi, článok 5 ods. 1 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach obmedzuje právomoc členských štátov v oblasti zdanenia ziskov, ktoré rozdeľujú spoločnosti so sídlom na ich území spoločnostiam so sídlom v iných členských štátoch (pozri v tomto zmysle rozsudok z 1. októbra 2009, Gaz de France – Berliner Investissement, C-247/08, EU:C:2009:600, bod 38).

24 Členské štáty preto nemôžu jednostranne zaviesť obmedzujúce opatrenia a podmienky oslobodenie od zrážkovej dane stanovené v uvedenom článku 5 ods. 1 rôznymi podmienkami (pozri v tomto zmysle uznesenie zo 4. júna 2009, KBC Bank a Beleggen, Risicokapitaal, Beheer, C-439/07 a C-499/07, EU:C:2009:339, bod 38, ako aj citovanú judikatúru).

25 Článok 1 ods. 2 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach však stanovuje, že táto smernica nebráni uplatňovaniu vnútroštátnych alebo z dohôd vyplývajúcich ustanovení nevyhnutných na zamedzenie daňových únikov a zneužívanie daňového režimu.

26 Ako uviedla generálna advokátka v bodoch 24 a 25 svojich návrhov, článok 1 ods. 2 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach síce odráža všeobecnú zásadu práva Únie, podľa ktorej sa nikto nemôže podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovoľávať práv upravených právnym systémom Únie, predsa sa musí, ako ustanovenie upravujúce výnimku z

daťových predpisov stanovených uvedenou smernicou, vykladať reštriktívne (pozri v tomto zmysle rozsudok z 25. septembra 2003, Océ van der Grinten, C-58/01, EU:C:2003:495, bod 86).

27 Právomoc, ktorú členským štátom zveruje článok 1 ods. 2 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach na uplatňovanie vnútroštátnych alebo z dohôd vyplývajúcich ustanovení nevyhnutných na zamedzenie daťových únikov a zneužívanie daťového režimu v oblasti, ktorú táto smernica upravuje, nemožno teda vykladať nad rámec samotného znenia tohto ustanovenia (pozri v tomto zmysle rozsudok z 25. septembra 2003, Océ van der Grinten, C-58/01, EU:C:2003:495, bod 86).

28 V tejto súvislosti treba uviesť, že zo znenia uvedeného ustanovenia vyplýva, že dovoľuje len uplatňovanie vnútroštátnych alebo z dohôd vyplývajúcich ustanovení „nevyhnutných“ na tieto účely.

29 Vzniká teda otázka, či vnútroštátna daťová právna úprava, o akú ide vo veci samej, spĺňa túto podmienku nevyhnutnosti.

30 Za týchto okolností je potrebné pripomenúť, že na to, aby bolo možné konštatovať, že cieľom určitej vnútroštátnej právnej úpravy je zamedziť daťovým únikom a zneužívaniu daťového režimu, jej osobitným cieľom musí byť zamedzenie konania, ktoré spočíva vo vytváraní vyslovene umelých konštrukcií zbavených hospodárskej podstaty, ktorých účelom je neoprávnene dosiahnuť daťovú výhodu (pozri v tomto zmysle rozsudky z 12. septembra 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, bod 55, ako aj z 5. júla 2012, SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, bod 40).

31 Všeobecnú domnienku o daťovom úniku a zneužívaní daťového režimu nemožno teda odôvodniť daťovým opatrením, ktoré je v rozpore s cieľmi smernice, ani daťovým opatrením, ktoré narušuje výkon základnej slobody zaručenej Zmluvou (rozsudky z 26. septembra 2000, Komisia/Belgicko, C-478/98, EU:C:2000:497, bod 45 a citovaná judikatúra, ako aj z 5. júla 2012, SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, bod 38).

32 Na účely overenia, či určitá operácia má za cieľ daťový únik alebo zneužitie daťového režimu, príslušné vnútroštátne orgány nemôžu uplatňovať len vopred stanovené všeobecné kritériá, ale musia v každom jednotlivom prípade vykonať celkové preskúmanie danej operácie. Prijatie daťového opatrenia všeobecnej povahy, ktoré automaticky vylučuje niektoré kategórie daťových poplatníkov z uplatnenia daťovej výhody, a to bez toho, aby sa od daťového úradu vyžadoval aspoň počiatočný dôkaz či preukázanie existencie daťového úniku a zneužívania daťového režimu, ide nad rámec toho, čo je nevyhnutné na zamedzenie daťového úniku a zneužívania daťového režimu (pozri v tomto zmysle rozsudok z 8. marca 2017, Euro Park Service, C-14/16, EU:C:2017:177, body 55 a 56).

33 V prejednávanej veci je nutné konštatovať, že osobitným cieľom dotknutej právnej úpravy vo veci samej nie je vylúčiť z uplatnenia daťovej výhody vyslovene umelé konštrukcie, ktorých cieľom je neoprávnene získať túto výhodu, ale ktoré sa vo všeobecnosti zameriavajú na každú situáciu, v ktorej materská spoločnosť priamo alebo nepriamo kontrolovaná rezidentmi tretích štátov má z akýchkoľvek dôvodov svoje sídlo v inom členskom štáte než vo Francúzsku.

34 Ako uviedla generálna advokátka v bodoch 27 a 28 svojich návrhov, samotná skutočnosť, že spoločnosť so sídlom v Únii priamo či nepriamo kontrolujú rezidenti tretích štátov, sama osebe neznamena existenciu vyslovene umelej konštrukcie zbavenej hospodárskej podstaty, ktorá bola vytvorená len na účely dosiahnutia neoprávnenej daťovej výhody.

35 Okrem toho treba spresniť, že takáto spoločnosť v každom prípade podlieha daťovej

právnej úprave členského štátu, na ktorého území je usadená (pozri v tomto zmysle rozsudok z 12. decembra 2002, Lankhorst-Hohorst, C-324/00, EU:C:2002:749, bod 37 a citovanú judikatúru).

36 Podmiení preto oslobodenie ziskov, ktoré prerozdeľuje dcérska spoločnosť rezident svojej materskej spoločnosti nerezidentovi, od zrážkovej dane tým, že táto materská spoločnosť musí preukázať, že hlavným cieľom alebo jedným z hlavných cieľov rešazca podielov v spoločnostiach nie je získať výhodu z tohto oslobodenia, a to bez toho, aby sa od daňového úradu vyžadoval aspoň poľiatotný dôkaz o existencii daňového úniku a zneužívania daňového režimu, dotknutá právna úprava zavádza všeobecnú domnienku o existencii daňového úniku a zneužívania daňového režimu a je v rozpore s cieľom, ktorý sleduje smernica o materských a dcérskych spoločnostiach, t. j. zamedziť dvojitému zdaneniu ziskov, ktoré prerozdeľuje dcérska spoločnosť svojej materskej spoločnosti.

37 Tento výklad nevyvráti ani okolnosť, že dotknutá materská spoločnosť je priamo alebo nepriamo kontrolovaná rezidentom alebo rezidentmi tretích štátov. V tejto súvislosti stať konštatovať, že ani z jedného ustanovenia smernice o materských a dcérskych spoločnostiach nevyplýva, že pôvod akcionárov spoločností so sídlom v Únii by mal vplyv na právo týchto spoločností dovoľávať sa daňových výhod stanovených touto smernicou.

38 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy treba konštatovať, že článok 1 ods. 2 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach sa má vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej daňovej právnej úprave, o akú ide vo veci samej, ktorá podmieľuje získanie daňovej výhody stanovenej v článku 5 ods. 1 tejto smernice, t. j. oslobodenie ziskov prerozdeľovaných dcérskou spoločnosťou rezidentom materskej spoločnosti nerezidentovi od zrážkovej dane, keď je táto materská spoločnosť priamo alebo nepriamo kontrolovaná rezidentom alebo rezidentmi tretích štátov, tým, aby táto spoločnosť preukázala, že hlavným cieľom alebo jedným z hlavných cieľov tohto rešazca podielov v spoločnostiach nie je získať výhodu z tohto oslobodenia.

O uplatniteľnej slobode

39 Z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že na otázku daňového zaobchádzania s dividendami sa môže vzťahovať tak sloboda usadiť sa, ako aj voľný pohyb kapitálu (rozsudok z 15. septembra 2011, Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, bod 30 a citovaná judikatúra).

40 Pokiaľ ide o otázku, či vnútroštátna právna úprava spadá do oblasti niektorej zo slobôd pohybu, je nutné zohľadniť predmet danej právnej úpravy (rozsudok z 15. septembra 2011, Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, bod 31 a citovaná judikatúra).

41 V tejto súvislosti Súdny dvor už konštatoval, že na vnútroštátnu právnu úpravu, ktorá sa použije len v prípade podielov, ktoré môžu mať určitý vplyv na rozhodnutia spoločnosti a môžu určiť jej činnosť, sa vzťahujú ustanovenia Zmluvy týkajúce sa slobody usadiť sa. Naopak vnútroštátne ustanovenia, ktoré sa uplatňujú len na podiely nadobudnuté s cieľom uskutočniť finančné investície bez úmyslu ovplyvňovať riadenie a kontrolu podniku, treba preskúmať výlučne vzhľadom na voľný pohyb kapitálu (rozsudok z 15. septembra 2011, Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, bod 34 a citovaná judikatúra).

42 V prejednávanej veci z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že daňová právna úprava, o akú ide vo veci samej, sa uplatňovala v rokoch 2005 až 2006 na spoločnosti, ktorých podiel na základnom imaní ich dcérskych spoločností bol aspoň 20 %. Toto rozhodnutie však neuvádza informácie o predmete tejto právnej úpravy.

43 Ako uviedla generálna advokátka v bode 42 svojich návrhov, takýto podiel ešte nevyhnutne neznamená, že spoločnosť, ktorá vlastní tento podiel, má nejaký vplyv na rozhodnutia

spoložnosti, ktorá vypláca dividendy (pozri v tomto zmysle rozsudok z 13. apríla 2000, Baars, ??251/98, EU:C:2000:205, bod 20).

44 Za týchto okolností treba na účely určenia, či sa na situáciu, ktorá je predmetom sporu vo veci samej, vzťahuje prvá alebo druhá z týchto slobôd pohybu, zohľadniť skutkové okolnosti prejednávaneho prípadu (pozri v tomto zmysle rozsudok z 13. novembra 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation, C?35/11, EU:C:2012:707, body 93 a 94).

45 Pokiaľ ide o skutkové okolnosti vo veci samej, zo spisu predloženého Súdneho dvoru vyplýva, že Enka v ?ase skutkových okolností vlastnila celý kapitál svojej francúzskej dcérskej spoločnosti Euro Stockage.

46 Treba preto konštatovať, že takýto podiel priznáva materskej spoločnosti určitý vplyv na rozhodnutia dcérskej spoločnosti, čo jej umožňuje vymedziť jej ?innosti. Vnútroštátne právne predpisy uplatniteľné na tieto podiely sa musia preto preskúmať z hľadiska slobody usadiť sa.

47 V tomto kontexte je potrebné na rozdiel od toho, čo tvrdí francúzska vláda, konštatovať, že skutočnosť, že materská spoločnosť so sídlom v inom ?lenskom štáte než vo Francúzskej republike je priamo alebo nepriamo kontrolovaná rezidentom alebo rezidentmi tretích štátov, nezbavuje túto spoločnosť práva dovoľávať sa tejto slobody.

48 Súdny dvor už totiž rozhodol, že ani z jedného ustanovenia práva Únie nevyplýva, že pôvod akcionárov, či už ide o fyzické alebo právnické osoby, spoločností so sídlom v Únii, by mal vplyv na toto právo, keďže status spoločnosti usadenej v Únii sa podľa ?lánku 54 ZFEÚ zakladá na mieste sídla spoločnosti a právnom poriadku, podľa ktorého je spoločnosť založená, a nie na štátnej príslušnosti jej akcionárov (rozsudok z 1. apríla 2014, Felixstowe Dock and Railway Company a i., C?80/12, EU:C:2014:200, bod 40).

49 Vo veci samej je nesporné, že dotknutá materská spoločnosť je spoločnosť usadená v Únii. Z toho dôvodu sa táto spoločnosť môže dovoľávať slobody usadiť sa.

50 Toto posúdenie nemôžu spochybniť úvahy uvedené v bodoch 99 a 100 rozsudku z 13. marca 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C?524/04, EU:C:2007:161), pretože na rozdiel od situácie vo veci, v ktorej bol vyhlásený uvedený rozsudok, v prejednávanej veci materská spoločnosť vykonáva dohľad nad svojou dcérskou spoločnosťou.

51 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy treba na položené otázky odpovedať s prihliadnutím na slobodu usadiť sa.

O slobode usadiť sa

52 Sloboda usadiť sa, ktorú ?lánok 49 ZFEÚ priznáva štátnym príslušníkom Únie, zahŕňa ich právo na prístup k výkonu samostatne zárobkovej ?innosti a právo na jej výkon, ako aj právo založiť a spravovať podniky za rovnakých podmienok, aké určuje právna úprava ?lenského štátu usadenia sa pre vlastných štátnych príslušníkov. V súlade s ?lánkom 54 ZFEÚ zahŕňa aj právo spoločností, ktoré sú založené v súlade s právnou úpravou ?lenského štátu a majú svoje sídlo, ústredie alebo hlavné miesto podnikateľskej ?innosti v Únii, vykonávať svoju ?innosť v dotknutom ?lenskom štáte prostredníctvom dcérskej spoločnosti, pobočky alebo obchodného zastúpenia (rozsudok zo 17. júla 2014, Nordea Bank Danmark, C?48/13, EU:C:2014:2087, bod 17 a citovaná judikatúra).

53 Pokiaľ ide o otázku zaobchádzania v hostiteľskom ?lenskom štáte, z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že vzhľadom na to, že ?lánok 49 prvý odsek druhá veta ZFEÚ výslovne

ponecháva hospodárskym subjektom možnosť slobodne si vybrať právnu formu vhodnú na výkon ich činností v inom členskom štáte, tento slobodný výber nesmie byť obmedzený diskriminačnými daňovými ustanoveniami (rozsudok zo 17. mája 2017, X, C-68/15, EU:C:2017:379, bod 40 a citovaná judikatúra).

54 Okrem toho za obmedzenie slobody usadiť sa musia považovať všetky opatrenia, ktoré zakazujú výkon tejto slobody, bránia mu alebo ho robia menej príťažlivým (rozsudok z 8. marca 2017, Euro Park Service, C-14/16, EU:C:2017:177, bod 59 a citovaná judikatúra).

55 Zo spisu predloženého Súdnemu dvoru vyplýva, že získanie oslobodenia od zrážkovej dane je podmienené tým, že táto materská spoločnosť musí preukázať, že hlavným cieľom alebo jedným z hlavných cieľov reazca podielov v spoločnostiach nie je získať výhodu z tohto oslobodenia, len v prípade, keď dcérska spoločnosť rezident prerozdúje zisky materskej spoločnosti nerezidentovi, ktorá je priamo alebo nepriamo kontrolovaná rezidentom alebo rezidentmi tretích štátov. Naopak ak táto dcérska spoločnosť prerozdúje zisky materskej spoločnosti rezidentovi, ktorá je tiež priamo alebo nepriamo kontrolovaná rezidentom alebo rezidentmi tretích štátov, táto materská spoločnosť rezident si môže uplatniť toto oslobodenie od zrážkovej dane bez toho, aby musela spĺňať túto podmienku.

56 Takéto rozdielne zaobchádzanie môže odradiť materskú spoločnosť nerezidenta vykonávajú vo Francúzsku činnosť prostredníctvom dcérskej spoločnosti so sídlom v tomto členskom štáte a teda predstavuje obmedzenie slobody usadiť sa.

57 Takéto obmedzenie je prípustné iba vtedy, ak sa týka situácií, ktoré nie sú objektívne porovnateľné, alebo ak je odôvodnené naliehavými dôvodmi verejného záujmu uznanými právom Únie. V tomto poslednom uvedenom prípade sa vyžaduje, aby samotné obmedzenie zaručovalo dosiahnutie sledovaného cieľa a aby nešlo nad rámec toho, čo je na jeho dosiahnutie nevyhnutné (rozsudok zo 17. decembra 2015, Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, body 26 a 29, ako aj citovaná judikatúra).

58 Pokiaľ ide o porovnateľnosť situácie spoločnosti rezidenta a situácie spoločnosti nerezidenta, ktorej dcérska spoločnosť rezident vypláca dividendy, je nutné spresniť, že cieľom oslobodenia ziskov, ktoré prerozdúje dcérska spoločnosť svojej materskej spoločnosti, od zrážkovej dane, ako bolo uvedené v bode 22 tohto rozsudku, je zamedziť dvojitému zdaneniu a reazovému zdaneniu týchto ziskov.

59 Hoci Súdny dvor konštatoval, že z hľadiska opatrení prijatých členským štátom s cieľom zamedziť alebo zmierniť reazové zdanenie alebo dvojité zdanenie ziskov rozdeľovaných spoločnosťou rezidentom, sa akcionári rezidenti, ktorí sú príjemcami týchto ziskov, nevyhnutne nenachádzajú v situácii porovnateľnej so situáciou akcionárov so sídlom v inom členskom štáte, ktorí sú príjemcami týchto ziskov, tiež spresnil, že vzhľadom na to, že členský štát uplatňuje svoju daňovú právomoc nielen na zisk akcionárov rezidentov, ale aj na zisk akcionárov nerezidentov, pokiaľ ide o dividendy, ktoré im vypláca spoločnosť rezident, situácia týchto akcionárov nerezidentov sa podobá na situáciu akcionárov rezidentov (rozsudok zo 14. decembra 2006, Denavit Internationaal a Denavit France, C-170/05, EU:C:2006:783, body 34 a 35, ako aj citovaná judikatúra).

60 Vo veci samej vzhľadom na skutočnosť, že sa Francúzska republika rozhodla uplatňovať svoju daňovú právomoc na zisky, ktoré prerozdúje dcérska spoločnosť rezident svojej materskej spoločnosti nerezidentovi, treba konštatovať, že táto materská spoločnosť nerezident sa nachádza v situácii porovnateľnej so situáciou materskej spoločnosti rezidenta.

61 Pokiaľ ide o odôvodnenie a primeranosť obmedzenia, Francúzska republika tvrdí, že toto

obmedzenie odôvodňuje tak cieľ spočívajúci v boji proti daňovým podvodom a daňovým únikom, ako aj cieľ spočívajúci v zachovaní vyváženého rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi.

62 Konkrétne tento členský štát tvrdí, že cieľom dotknutej právnej úpravy vo veci samej je zabrániť tzv. praxi „treaty shopping“, ktorá spočíva vo vytváraní konštrukcií, ktorými spoločnosti so sídlom v treťom štáte obchádzajú uplatnenie sadzby zrážkovej dane z dividend pochádzajúcich z daného štátu, ktorá je stanovená francúzskym právom alebo dohodou uzavretou medzi tretím štátom a Francúzskou republikou, aby sa na ne vzťahovala nižšia daňová sadzba stanovená dohodou medzi iným členským štátom a týmto istým tretím štátom, a to prostredníctvom oslobodenia od zrážkovej dane medzi členskými štátmi stanoveného smernicou o materských a dcérskych spoločnostiach.

63 V tejto súvislosti možno uviesť, že cieľ spočívajúci v boji proti daňovým podvodom a daňovým únikom a cieľ spočívajúci v zachovaní vyváženého rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi jednak spolu súvisia (rozsudok zo 17. decembra 2015, Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, bod 47 a citovaná judikatúra) a jednak môžu odôvodniť obmedzenie výkonu slobôd pohybu zaručených Zmluvou, lebo predstavujú naliehavé dôvody všeobecného záujmu (rozsudok z 8. marca 2017, Euro Park Service, C-14/16, EU:C:2017:177, bod 65 a citovaná judikatúra).

64 Treba však konštatovať, že cieľ spočívajúci v boji proti daňovým podvodom a daňovým únikom, či sa uplatňuje podľa článku 1 ods. 2 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach alebo ako odôvodnenie obmedzenia primárneho práva, má rovnaký dosah. Úvahy uvedené v bodoch 30 až 36 tohto rozsudku sa preto uplatňujú, aj pokiaľ ide o túto slobodu.

65 Z tohto dôvodu cieľ spočívajúci v boji proti daňovým podvodom a daňovým únikom, na ktorý sa odvoláva Francúzska republika vo veci samej, nemôže odôvodniť obmedzenie slobody usadiť sa.

66 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy treba na položené otázky odpovedať tak, že článok 1 ods. 2 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach na jednej strane a článok 49 ZFEÚ na druhej strane sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej daňovej právnej úprave, o akú ide vo veci samej, ktorá podmieňuje získanie daňovej výhody stanovenej v článku 5 ods. 1 tejto smernice, t. j. oslobodenie ziskov prerozdeňovaných dcérskou spoločnosťou rezidentom materskej spoločnosti nerezidentovi od zrážkovej dane, keď je táto materská spoločnosť priamo alebo nepriamo kontrolovaná rezidentom alebo rezidentmi tretích štátov, tým, aby táto spoločnosť preukázala, že hlavným cieľom alebo jedným z hlavných cieľov tohto reťazca podielov v spoločnostiach nie je získať výhodu z tohto oslobodenia.

O trovách

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

Z týchto dôvodov Súdnym dvor (šiesta komora) rozhodol takto:

Článok 1 ods. 2 smernice Rady 90/435/EHS z 23. júla 1990 o spoločnom systéme zdačovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch, zmenenej smernicou Rady 2003/123/ES z 22. decembra 2003, na jednej strane a článok 49 ZFEÚ na druhej strane sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej daňovej právnej úprave, o akú ide vo veci samej, ktorá podmieňuje

získanie daňovej výhody stanovenej v článku 5 ods. 1 tejto smernice, t. j. oslobodenie ziskov prerozdelených dcérskou spoločnosťou rezidentom materskej spoločnosti nerezidentovi od zrážkovej dane, keď je táto materská spoločnosť priamo alebo nepriamo kontrolovaná daňovým rezidentom alebo daňovými rezidentmi tretích štátov, tým, aby táto spoločnosť preukázala, že hlavným cieľom alebo jedným z hlavných cieľov tohto rešazca podielov v spoločnostiach nie je získať výhodu z tohto oslobodenia.

Podpisy

* Jazyk konania: francúzština.