Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
přednesené dne 19. ledna 2017 [1]

Věc C-6/16

Eqiom SAS, dříve Holcim France SAS
Enka SA
proti
Ministre des finances et des comptes publics

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná (Conseil d'État Státní rada, Francie)]

„Daňové právní předpisy – Svoboda usazování (článek 43 ES) – Volný pohyb kapitálu (článek 56 ES) – Směrnice 90/435/EHS – Směrnice o mateřských a dceřiných společnostech – Srážková daň z dividend vyplácených do zahraničí – Zamezení daňovým únikům – Zneužití práva"

I – Úvod

1. Řízení v projednávané věci se v podstatě týká otázky, za jakých okolností může členský stát z důvodů zamezení daňovým únikům odepřít osvobození od srážkové daně týkající se vyplácení dividend rezidentní dceřiné společnosti její nerezidentní mateřské společnosti, které se musí normálně poskytnout.

2. Tato otázka vyvstává v kontextu francouzského ustanovení, které má působit proti tomu, aby bylo zneužíváno osvobození od srážkové daně, které v zásadě umožňuje článek 5 směrnice 90/435/EHS [2] (dále jen „směrnice o mateřských a dceřiných společnostech"), jež se časově použije na projednávanou věc. Daňové orgány na základě tohoto ustanovení odmítly osvobodit od srážkové daně dividendy společnosti usazené ve Francii vyplácené její lucemburské mateřské společnosti. Podnik se sídlem v Lucemburku je zase nepřímo ovládán společností se sídlem ve Švýcarsku a z tohoto důvodu se nepodařilo splnit povinnost doložit, že struktura řetězce účastí nebyla motivována převážně daňovými záměry.

1 – Původní jazyk: němčina.

2 – Směrnice Rady ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států (Úř. věst. 1990, L 225, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 142), mezitím nahrazená směrnicí Rady 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011 (Úř. věst. 2011, L 345, s. 8).

3. Sporná je slučitelnost francouzského opatření, které v zásadě směřuje proti určité formě takzvaného „directive shopping“ [3], se směrnicí o mateřských a dceřiných společnostech a základními svobodami. Zvláštní význam této otázky přitom dokládá nedávné obecné zesílení snah o potírání zneužívajících daňových praktik na evropské [4] i mezinárodní [5] úrovni. I když je, už jen z důvodů fiskální rovnosti, nutné bojovat proti daňovým únikům, stejně tak je při snaze o dosažení tohoto cíle nezbytné vždy zajistit dodržení zásady proporcionality.

II – Právní rámec

A – Unijní právo

4. Rámec primárního práva této věci tvoří ustanovení o svobodě usazování a volném pohybu kapitálu. Vzhledem k tomu, že ve sporu v původním řízení je třeba posoudit legalitu zdanění dividend v letech 2005 a 2006, je při zodpovězení předběžných otázek ještě třeba vzít v potaz ustanovení Smlouvy ve znění Amsterodamské smlouvy [6].

5. Na úrovni sekundárního práva je relevantní směrnice o mateřských a dceřiných společnostech. Podle jejího čl. 1 odst. 1 ji musí každý členský stát použít:

„[…]

– na rozdělování zisku vytvořeného společnostmi tohoto členského státu společnostem ostatních členských států, jichž jsou dceřinými společnostmi;

[…]“

6. Ohledně takového rozdělování zisků stanoví článek 5 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech:

„Zisk rozdělovaný dceřinou společností její mateřské společnosti je osvobozen od srážkové daně.“

7. Článek 1 odst. 2 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech zní:

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

B – Vnitrostátní právní předpisy

8. Podle čl. 119 bis odst. 2 Code général des impôts (obecný daňový zákoník, dále jen „CGI“) ve znění, které je relevantní pro projednávanou věc, podléhají srážkové dani zisky, které rozdělují francouzské právnické osoby osobám, které nejsou daňovými rezidenty ve Francii ani tam nemají sídlo.

3 – Ve variantě, která je relevantní pro tento případ, vytváří příslušník třetího státu, který nemůže těžit ze směrnice o mateřských a dceřiných společnostech, své vztahy zřízením zprostředkovatelské společnosti v Unii, tak aby mohl využít osvobození od srážkové daně stanoveného ve směrnici.

4 – Viz směrnice Rady (EU) 2016/1164 ze dne 12. července 2016, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu (Úř. věst. 2016, L 193, s. 1), a směrnice Rady (EU) 2015/121 ze dne 27. ledna 2015 (Úř. věst. 2015, L 21, s. 1), kterou bylo takzvané „ustanovení de minimis o boji proti zneužívání“ přejato do aktuálního znění směrnice o mateřských a dceřiných společnostech, jakož i dále doporučení Komise ze dne 6. prosince 2012 týkající se agresivního daňového plánování [C(2012) 8806 final].

5 – Viz zejména závěrečné zprávy OECD k OECD/G20 projektu týkajícího se snižování a přemisťování zisků, zveřejněné dne 5. října 2015 („BEPS“), dostupné na adrese http://www.oecd.org/ctp/beps-2015-final-reports.htm.

6 – Úř. věst. 1997, C 340, s. 1.

9. Podle článku 119 ter odst. 1 CGI ve spojení s odstavcem 2 téhož článku je rozdělování zisků právnické osobě za určitých okolností od této srážkové daně osvobozeno. Jednou z podmínek je, že dotčená právnická osoba povinné osobě nebo osobě, jež zajišťuje výplatu jejích příjmů, doloží, že je skutečným příjemcem dividend. Kromě toho musí mít sídlo svého skutečného vedení v členském státě Unie, musí mít formu uvedenou v příloze směrnice o mateřských a dceřiných společnostech a dále mít podíl alespoň 20 % na kapitálu právnické osoby, která dividendy vyplácí.

10. Osvobození od daně se však podle čl. 119 ter odst. 3 CGI 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 Unie, ledaže tato právnická osoba doloží, že hlavním účelem nebo jedním z hlavních účelů řetězce účastí není využít osvobození.

III – Spor v původním řízení a řízení před Soudním dvorem

11. Základem projednávané věci je spor mezi společnostmi Eqiom SAS a Enka SA (dále jen „žalobkyně v původním řízení“) na jedné straně a francouzskými daňovými orgány na straně druhé.

12. Právní předchůdkyně společnosti Eqiom usazené ve Francii vyplácela v letech 2005 a 2006 dividendy své mateřské společnosti a jedinému akcionářovi se sídlem v Lucembursku. Její podíly držela v předmětné době téměř v plném rozsahu společnost usazená na Kypru, kterou zase ovládala společnost se sídlem ve Švýcarsku.

13. Příslušný orgán neposkytl na vyplacené dividendy osvobození od srážkové daně podle čl. 119 ter odst. 1 CGI ve spojení s odstavcem 2 téhož článku. Měl totiž za to, že vyplácení dividend spadá do oblasti působnosti výjimky stanovené v odstavci 3 uvedeného ustanovení, protože příjemce dividend nemohl doložit, že hlavním účelem nebo jedním z hlavních účelů řetězce podílů není využít osvobození. Dotčené společnosti podaly proti tomuto rozhodnutí opravné prostředky.

14. Conseil d'État (Státní rada), které byla věc mezitím předložena, považuje unijní právo za zásadní pro rozhodnutí sporu, a obrátila se tedy 30. prosince 2015 na základě článku 267 SFEU na Soudní dvůr s následujícími otázkami:

1) Pokud právní předpisy členského státu využijí ve vnitrostátním právu možnosti stanovené v čl. 1 odst. 2 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech, je možná kontrola aktů nebo dohod přijatých k provedení této možnosti z hlediska primárního práva Evropské unie?

2) Musí být ustanovení čl. 1 odst. 2 této směrnice, které členským státům přiznává široký prostor pro uvážení při určení, která ustanovení jsou „nezbytná k potlačení daňových úniků a zneužívání daňových předpisů“, vykládáno 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 států, které nejsou členy Unie, ledaže tato právnická osoba doloží, že hlavním účelem nebo jedním z hlavních účelů řetězce podílů 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 přezkoumat tento soulad, s ohledem na předmět dotčených právních předpisů, s ustanovením článku 43 Smlouvy o založení Evropského společenství, nyní článku 49 Smlouvy o fungování Evropské unie, i když společnost, jež je příjemcem dividend, je ovládána přímo nebo nepřímo na konci řetězce podílů, jehož jedním z hlavních účelů je využít osvobození, jedním nebo více rezidenty třetích států, kteří se nemohou dovolávat svobody usazování?

   b) Musí být za předpokladu, že odpověď na předchozí otázku je záporná, tento soulad přezkoumán z hlediska ustanovení článku 56 ES, nyní článku 63 SFEU?

4) Musí být tato ustanovení vykládána tak, že brání tomu, aby vnitrostátní právní předpis nepřiznal osvobození od srážkové daně u dividend vyplacených společností jednoho členského státu společnosti se sídlem v jiném členském státě, pokud je příjemcem těchto dividend právnická osoba ovládaná přímo nebo nepřímo jedním nebo více rezidenty států, které nejsou členy Evropské unie, ledaže tato osoba prokáže, že hlavním účelem nebo jedním z hlavních účelů tohoto řetězce podílů není využít tohoto osvobození?

15. V řízení před Soudním dvorem předložily písemná vyjádření žalobkyně v původním řízení, Francouzská republika, Dánské království, Italská republika, Španělské království a Evropská komise. Jednání konaného dne 30. listopadu 2016 se zúčastnili uvedení účastníci řízení s výjimkou Italské republiky a Španělského království a Spolková republika Německo.

IV – Právní posouzení

16. Předkládající soud by chtěl svými otázkami v podstatě osvětlit, zda směrnice o mateřských a dceřiných společnostech a základní svobody brání právní úpravě členského státu, jakou je čl. 119 ter odst. 3 CGI, podle které pro dividendy, které společnost členského státu vyplácí jiné společnosti usazené v jiném členském státu, není poskytováno osvobození od srážkové daně, pokud přijímající společnost přímo nebo nepřímo ovládají akcionáři ve třetích zemích, ledaže tato doloží, že hlavním účelem nebo jedním z hlavních účelů řetězce podílů není využít osvobození.

17. Při svém posouzení se budu zabývat nejprve druhou předběžnou otázkou, která se vztahuje ke směrnici o mateřských a dceřiných společnostech (k tomu viz bod A). Následně se budu věnovat první, třetí a čtvrté předběžné otázce, jejichž předmětem je slučitelnost opatření s primárním právem, konkrétně se základními svobodami (k tomu viz bod B).

A – Ke druhé předběžné otázce

18. Druhá otázka předkládajícího soudu směřuje k objasnění, zda je sporná právní úprava slučitelná se směrnicí o mateřských a dceřiných společnostech.

19. Předmětem sporu mezi účastníky řízení není skutečnost, že sporné výplaty dividend v zásadě podléhají působnosti směrnice o mateřských a dceřiných společnostech. Francie by tedy jako stát usazení vyplácející společnosti měla osvobodit dividendy od srážkové daně, v souladu s článkem 5 směrnice. Francie má ovšem zato, že na další požadavky, jimiž podmiňuje poskytování osvobození od daně, se vztahuje čl. 1 odst. 2 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech. Podle tohoto ustanovení směrnice nevylučuje použití vnitrostátních předpisů nebo smluvních ustanovení nezbytných k potlačení daňových úniků a zneužívání daňových předpisů.

20. Je tedy třeba přezkoumat, zda se právní úprava členského státu, jakou je čl. 119 ter odst. 3 CGI, může zakládat na čl. 1 odst. 2 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech.

21. Podle názoru Komise není čl. 1 odst. 2 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech v tomto ohledu relevantní. Vzhledem k tomu, že v přijetí sporné právní úpravy nelze spatřovat opatření za účelem provedení směrnice, může být slučitelnost dané právní úpravy s unijním právem posuzována pouze z hlediska primárního práva.

22. Tento argument nemůže obstát. Článek 1 odst. 2 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech představuje rámec, který stanoví hranice jednání členských států, pokud odpírají výhody vyplývající ze směrnice z důvodů potlačování daňových úniků a zneužívání daňových předpisů. Ze samotného znění uvedeného ustanovení totiž naopak vyplývá, že směrnice brání takovým ustanovením, která neslouží potlačení daňových úniků a zneužívání daňových předpisů a překračují mez, která je pro to

nezbytná [7].

23. Jiný výklad by se kromě toho mohl dotknout užitečné účinnosti směrnice o mateřských a dceřiných společnostech. Na rozdíl od implicitní hypotézy Komise nelze totiž považovat přezkum sporné francouzské právní úpravy dle kritérií směrnice na jedné straně a základními svobodami na straně druhé nutně za rovnocenný. Kdyby Francie překročila použitím čl. 119 ter odst. 3 CGI rámec, který členským státům poskytuje čl. 1 odst. 2 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech, bylo by třeba bez výhrad poskytnout osvobození od srážkové daně. Úspěšné odvolání se na základní svobody zaručuje naproti tomu v zásadě pouze rovné zacházení s osobami nacházejícími se ve srovnatelné vnitrostátní situaci.

24. V článku 1 odst. 2 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech se zrcadlí obecná zásada unijního práva, podle které je zakázáno zneužívání práva [8]. Nikdo se nesmí zneužívajícím způsobem odvolávat na unijní právo [9]. Znění ustanovení sice nepropůjčuje základnímu chápání zneužití přesnější obrysy [10], přesto nelze v ustanovení v každém případě spatřovat pouhý odkaz na právní řády členských států. Jinak by existovalo riziko, že oblast použití směrnice by byla libovolně omezována podle praxe jednotlivých členských států.

25. Jakožto ustanovení o výjimce však musí být čl. 1 odst. 2 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech vykládán restriktivně [11]. Pokud jde o opatření za účelem potlačení zneužívání, vyžaduje to rovněž zejména zásada právní jistoty. Splní-li totiž jednotlivec všechny formální podmínky, aby mohl uplatnit své právo, může být pouze ve zvláštních případech přípustné toto právo odepřít na základě námitky vycházející ze zneužití práva.

26. Jak již Soudní dvůr rozhodl ohledně směrnice o mateřských a dceřiných společnostech, struktury účastí, které slouží pouze tomu, aby využívaly daňových zvýhodnění stanovených ve směrnici, představují formu zneužití [12]. V tomto ohledu platí i pro tuto směrnici, že musí existovat hospodářské důvody pro dané uspořádání. Pouhé usilování o čistě daňovou výhodu bez ohledu na hospodářskou podstatu není naproti tomu chráněno [13]. V rozsahu, ve kterém tedy není na základě čl. 119 ter odst. 3 CGI poskytnuto osvobození od srážkové daně, pokud dividendy přijímající společnost je součástí řetězce účastí, který byl v podstatě zřízen pouze na základě daňových důvodů, tomu čl. 1 odst. 2 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech nebrání [14].

27. Podle čl. 119 ter odst. 3 CGI však již sama skutečnost, že společnost přijímající dividendy přímo nebo nepřímo ovládají osoby neusazené v Unii, odůvodňuje hypotézu zneužití práva na osvobození od srážkové daně. Je pak na příjemci dividend, aby doložil, že řetězec účastí neslouží především daňovým účelům.

7 – S výjimkou německého a nizozemského znění se čl. 1 odst. 2 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech vztahuje výslovně na ustanovení nezbytná k potlačení daňových úniků a zneužívání daňových předpisů, kterým směrnice nebrání.

8 – Viz rozsudek ze dne 5. července 2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408, bod 38 a citovaná judikatura).

9 – Viz rozsudky ze dne 12. května 1998, Kefalas a další (C-367/96, EU:C:1998:222, bod 20), ze dne 23. března 2000, Diamantis (C-373/97, EU:C:2000:150, bod 33), ze dne 21. února 2006, Halifax a další (C-255/02, EU:C:2006:121, bod 68), ze dne 13. března 2014, SICES a další (C-155/13, EU:C:2014:145, bod 29), a ze dne 28. července 2016, Kratzer (C-423/15, EU:C:2016:604, bod 37).

10 – Naproti tomu viz například článek 15 směrnice Rady 2009/133/ES ze dne 19. října 2009 (směrnice o fúzích společností, Úř. věst. 2009, L 310, s. 34).

11 – Viz rozsudky ze dne 17. října 1996, Denkavit a další (C-283/94, C-291/94 a C-292/94, EU:C:1996:387, bod 27), ze dne 17. července 1997, Leur-Bloem (C-28/95, EU:C:1997:369, body 38 a 39), ze dne 5. července 2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408, bod 37), ze dne 11. prosince 2008, A. T. (C-285/07, EU:C:2008:705, bod 31), ze dne 20. května 2010, Zwijneneburg (C-352/08, EU:C:2010:282, bod 46), a ze dne 10. listopadu 2011, FOGGIA-Sociedade Gestora de Participações Sociais (C-126/10, EU:C:2011:718, bod 44).

12 – 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 31).

13 – Ke směrnici o fúzích společností viz rozsudky ze dne 17. července 1997, Leur-Bloem (C-28/95, EU:C:1997:369, bod 47), a ze dne 10. listopadu 2011, FOGGIA-Sociedade Gestora de Participações Sociais (C-126/10, EU:C:2011:718, bod 34).

14 – Ke sporným strukturám podílových účastí si dovoluji podotknout, že v řízení před Soudním dvorem zůstalo nevyjasněno, v čem spočívá daňová výhoda. Pokud je známo, Francie neměla vybírat srážkovou daň ani v případě vyplácení dividend akcionáři usazenému ve Švýcarsku. Viz čl. 11 odst. 2 písm. b) dohody o zamezení dvojímu zdanění uzavřená mezi Francií a Švýcarskem a čl. 15 odst. 1 dohody o zdanění úspor uzavřené mezi Švýcarském a EU ze dne 26. října 2004 (Úř. věst. 2004, L 385, s. 30).

28. Takový postup překračuje to, co je nezbytné pro předcházení daňovým únikům, a je již mimo rámec toho, co je podle čl. 1 odst. 2 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech přípustné.

29. Při použití sporné právní úpravy je osobě povinné k dani systematicky ukládána povinnost doložit nedaňové důvody, aniž by správní orgány měly povinnost předložit dostatečné indicie naznačující daňový únik [15]. V pouhém odkazu na přímé nebo nepřímé ovládání prostřednictvím podílníka ve třetí zemi nemůže být taková indicie spatřována již proto, že nelze nijak paušálně říci, že daňové zacházení se zisky rozdělovanými společnostem mimo Unii v členském státu mateřské, respektive hlavní mateřské společnosti, je příznivější než ve Francii.

30. Odepření osvobození od srážkové daně se v tomto ohledu zakládá na obecné domněnce, že dochází k daňovým únikům. Taková domněnka ovšem není přípustná [16]. Je třeba vždy ověřit objektivní a přezkoumatelné skutečnosti konkrétního případu [17]. Vyplyne-li z tohoto přezkumu odůvodněné počáteční podezření, že není možno v podstatě vyloučit daňovou motivaci struktury účastí, oslabí se námitka vycházející ze zneužití práva tím, že osoba povinná k dani doloží jiné než čistě daňové důvody pro toto uspořádání [18]. Zákaz zneužití práva se totiž neuplatní, pokud sporné uspořádání může mít i jiné vysvětlení než pouze dosažení daňové výhody [19].

31. Na otázku předkládajícího soudu je tedy třeba odpovědět, že čl. 1 odst. 2 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech brání právní úpravě členského státu, jakou je čl. 119 ter odst. 3 CGI, pokud nerezidentní společnosti, kterou přímo nebo nepřímo ovládají osoby usazené ve třetích zemích, ukládá pro využití osvobození od srážkové daně podle článku 5 směrnice povinnost doložit jiné než daňové důvody pro strukturu řetězce účastí, aniž by správní orgány měly povinnost připojit dostatečné indicie naznačující daňový únik.

B – K první, třetí a čtvrté předběžné otázce

32. První, třetí a čtvrtá otázka se v podstatě týkají slučitelnosti sporné právní úpravy podle čl. 119 ter odst. 3 CGI se základními svobodami. Přes mé výše uvedené úvahy není zbytečné zabývat se těmito otázkami, protože ze základních svobod je možno vyvodit další požadavky. V tomto ohledu je však zajímavé zabývat se především pochybnostmi předkládajícího soudu, zda existuje prostor pro kontrolu z hlediska primárního práva (k tomu bod 1). Dále je třeba určit použitelnou základní svobodu (k tomu bod 2), jakož i ověřit, zda je tato základní svoboda předmětem omezení (k tomu bod 3).

1. Kontrola na základě unijního primárního práva

33. Jako první vyvstává otázka, zda je vůbec možno francouzskou právní úpravu posuzovat z hlediska primárního práva.

15 – Viz rozsudek ze dne 5. července 2012, SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, bod 55).

16 – Viz rozsudky ze dne 4. března 2004, Komise v. Francie (C-334/02, EU:C:2004:129, bod 27), ze dne 9. listopadu 2006, Komise v. Belgie (C-433/04, EU:C:2006:702, bod 35), ze dne 28. října 2010, Établissements Rimbaud (C-72/09, EU:C:2010:645, bod 34), jakož i dále ze dne 5. července 2012, SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, bod 38 a citovaná judikatura).

17 – Viz rozsudky ze dne 17. července 1997, Leur-Bloem (C-28/95, EU:C:1997:369, body 41 a 44), ze dne 9. března 1999, Centros (C-212/97, EU:C:1999:126, bod 25), ze dne 21. listopadu 2002, X a Y (C-436/00, EU:C:2002:704, bod 42), ze dne 20. května 2010, Zwijnenburg (C-352/08, EU:C:2010:282, bod 44), a ze dne 10. listopadu 2011, FOGGIA-Sociedade Gestora de Participações Sociais (C-126/10, EU:C:2011:718, bod 37).

18 – Viz rozsudky ze dne 13. března 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, bod 82), ze dne 5. července 2012, SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, bod 50), a ze dne 3. října 2013, Itelcar (C-282/12, EU:C:2013:629, bod. 37).

19 – Viz rozsudky ze dne 21. února 2006, Halifax a další (C-255/02, EU:C:2006:121, bod 75), ze dne 22. prosince 2010, Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804, bod 30), ze dne 12. září 2013, Slancheva sila (C-434/12, EU:C:2013:546, bod 42), ze dne 13. března 2014, SICES a další (C-155/13, EU:C:2014:145, bod 33), ze dne 9. července 2015, Cimmino a další (C-607/13, EU:C:2015:448, bod 65), ze dne 14. dubna 2016, Cervati a Malvi (C-131/14, EU:C:2016:255, bod 34), a ze dne 28. července 2016, Kratzer (C-423/15, EU:C:2016:604, bod 40).

34. Na tuto otázku by bylo třeba odpovědět záporně tehdy, pokud by právní úprava náležela k oblasti, která byla vyčerpávajícím způsobem harmonizována na úrovni Unie. Podle ustálené judikatury by v takovém případě totiž bylo třeba posoudit uvedenou úpravu nikoli na základě ustanovení primárního práva, nýbrž na základě harmonizačního opatření [20].

35. Svým předmětem však čl. 119 ter odst. 3 CGI nespadá do plně harmonizované oblasti. Konkrétně čl. 1 odst. 2 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech nelze považovat za harmonizační opatření, protože toto ustanovení nestanoví povinnost členských států přijmout opatření k potlačení zneužití ani nedefinuje taxativní cíle.

36. Podle čl. 1 odst. 2 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech je spíše v pravomoci členských států určit, zda a – v rámci výše zmíněného rámce – jak předcházejí zneužití v souvislosti s uplatňování výhod vyplývajících ze směrnice. Jak však již konstatoval Soudní dvůr, členské státy mohou využívat možnosti, které jim poskytuje směrnice, pouze při respektování základních ustanovení Smlouvy a zejména základních svobod [21].

37. Sporná právní úprava čl. 119 ter odst. 3 CGI tedy podléhá rovněž kontrole z hlediska unijního primárního práva.

2. Použitelná základní svoboda

38. Jako další je třeba určit základní svobodu použitelnou pro přezkum francouzského opatření. V této souvislosti se předkládající soud ptá na použitelnost svobody usazování (článek 43 ES, nyní článek 49 SFEU), respektive volného pohybu kapitálu (článek 56 ES, nyní článek 63 SFEU).

39. Spor v původním řízení se týká daňového zacházení s dividendami. To může podle judikatury Soudního dvora spadat jak do článku 43 ES, tak i do článku 56 ES. Určující je předmět dotčené vnitrostátní právní úpravy. Použije-li se pouze na podíly, které jejich držiteli umožňují vykonávat nepochybný vliv na rozhodnutí společnosti a určovat její činnost, pak spadá do působnosti ustanovení o svobodě usazování. Naproti tomu vnitrostátní ustanovení, která se použijí na podíly nabyté pouze s cílem investovat bez úmyslu ovlivňovat řízení a kontrolu podniku, musí být přezkoumána výlučně z hlediska volného pohybu kapitálu [22].

40. Podle názoru Komise je v projednávaném případě dotčena svoboda usazování, protože článek 119 ter odst. 3 CGI se použije na vyplácení dividend osobám, které ovládá přímo nebo nepřímo jedna nebo více osob, které nejsou usazeny v Unii.

41. Vztah mezi příjemkyní dividend a společnostmi, které jí předcházejí v řetězci účastí, ovšem nemůže být rozhodující. Spor v původním řízení se totiž týká zdanění vyplácení dividend francouzské společnosti jejímu akcionáři usazenému v Lucemburku.

20 – Viz rozsudky ze dne 12. října 1993, Vanacker a Lesage (C-37/92, EU:C:1993:836, bod 9), ze dne 23. května 1996, Hedley Lomas (C-5/94, EU:C:1996:205, bod 18), ze dne 11. prosince 2003, Deutscher Apothekerverband (C-322/01, EU:C:2003:664, bod 64), a ze dne 30. dubna 2014, UPC DTH (C-475/12, EU:C:2014:285, bod 63).

21 – Viz rozsudky ze dne 18. září 2003, Bosal (C-168/01, EU:C:2003:479, bod 26), ze dne 23. února 2006, Keller Holding (C-471/04, EU:C:2006:143, bod 45), ze dne 12. prosince 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, bod 46), ze dne 1. října 2009, Gaz de France -Berliner Investissement (C-247/08, EU:C:2009:600, bod 53), a ze dne 2. září 2015, Groupe Steria (C-386/14, EU:C:2015:524, bod 39).

22 – Viz rozsudky ze dne 12. prosince 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, body 36 a 37), ze dne 10. února 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen (C-436/08 a C-437/08, EU:C:2011:61, body 33 až 35), ze dne 15. září 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, body 30 až 32), a ze dne 11. září 2014, Kronos International (C-47/12, EU:C:2014:2200, body 29 až 32).

42. Podmínkou použití čl. 119 ter odst. 3 CGI na takové platby je, aby mezi příjemkyní a vyplácející společností byl vztah související s držením podílu ve výši alespoň 20 %. Takový podíl ovšem nutně nevede k závěru, že jeho vlastník vykonává nepochybný vliv na rozhodnutí společnosti [23]. K určení relevantní základní svobody je tedy třeba vycházet ze skutkových okolností konkrétního případu [24].

43. Podle informací předkládajícího soudu držela podíly ve francouzské společnosti vyplácející dividendy v době rozhodné z hlediska skutkových okolností v plné výši přijímající lucemburská společnost. Vzhledem k tomu, že takový podíl dává jeho vlastníkovi nesporně nepochybný vliv na rozhodnutí společnosti, jsou relevantní ustanovení o svobodě usazování.

3. Omezení svobody usazování

44. Je tedy nutno přezkoumat, zda existuje omezení svobody usazování. O takové omezení by se mohlo jednat, protože použitím čl. 119 ter odst. 3 CGI dochází k odepření osvobození od srážkové daně u přijímající lucemburské společnosti.

45. Svoboda usazování poskytuje podle článku 43 ES ve spojení s článkem 48 ES společnosti založené podle právních předpisů některého členského státu, která má sídlo, ústřední správu nebo hlavní provozovnu na území Unie, mimo jiné právo vykonávat činnost v jiných členských státech prostřednictvím dceřiné společnosti [25]. Přitom společnosti zaručuje zejména výhody tuzemského zacházení v hostitelském členském státě tím, že zakazuje jakoukoli diskriminaci založenou na místě sídla společností [26].

46. Jak potvrdila francouzská vláda na jednání, zvláštní výhradě týkající se povinnosti doložit skutečnosti podle čl. 119 ter odst. 3 CGI podléhá pouze vyplácení zisků nerezidentním společnostem. Výplaty dividend rezidentním společnostem jí dotčeny nejsou. Tato skutečnost činí výkon svobody usazování pro společnosti z jiných členských států méně atraktivním. Mohlo by je to vést k upuštění od plánu nabýt, založit nebo zachovat dceřinou společnost ve Francii [27].

47. V tomto ohledu je irelevantní, že společnost, která se odvolává na svobodu usazování, je nepřímo ovládána osobami usazenými v třetích zemích. Jak totiž objasnil Soudní dvůr, z žádného ustanovení unijního práva nevyplývá, že by původ akcionářů společnosti měl dopad na jejich právo odvolávat se na svobodu usazování [28].

48. Popsané rozdílné daňové zacházení s dividendami mateřských společností na základě místa jejich sídla tedy představuje omezení svobody usazování, které je v zásadě zakázáno články 43 a 48 ES [29].

23 – Ohledně vlastnění třetiny podílů ve společnosti viz rozsudek ze dne 13. dubna 2000, Baars (C-251/98, EU:C:2000:205, bod 20). K podílům ve výši 10 % viz rovněž rozsudky ze dne 3. října 2013, Itelcar (C-282/12, EU:C:2013:629, bod 22), a ze dne 11. září 2014, Kronos International (C-47/12, EU:C:2014:2200, bod 31).

24 – Viz rozsudky ze dne 13. dubna 2000, Baars (C-251/98, EU:C:2000:205, bod 21), ze dne 12. prosince 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, body 37 a 38), ze dne 13. listopadu 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, body 93 a 94), a ze dne 11. září 2014, Kronos International (C-47/12, EU:C:2014:2200, bod 37).

25 – Viz rozsudky ze dne 21. září 1999, Saint-Gobain ZN (C-307/97, EU:C:1999:438, bod 35), ze dne 13. prosince 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, bod 30), ze dne 17. července 2014, Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:2087, bod 17), a ze dne 17. prosince 2015, Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829, bod 45).

26 – Viz rozsudky ze dne 28. ledna 1986, Komise v. Francie (270/83, EU:C:1986:37, bod 14), ze dne 21. září 1999, Saint-Gobain ZN (C-307/97, EU:C:1999:438, bod 35), ze dne 14. prosince 2006, Denkavit Internationaal a Denkavit France (C-170/05, EU:C:2006:783, bod 22), a ze dne 12. června 2014, SCA Group Holding a další (C-39/13 až C-41/13, EU:C:2014:1758, bod 45).

27 – Viz rozsudky ze dne 12. prosince 2002, Lankhorst-Hohorst (C-324/00, EU:C:2002:749, bod 32), ze dne 23. února 2006, Keller Holding (C-471/04, EU:C:2006:143, bod 35), a ze dne 14. prosince 2006, Denkavit Internationaal a Denkavit France (C-170/05, EU:C:2006:783, bod 30).

28 – Viz rozsudek ze dne 1. dubna 2014, Felixstowe Dock and Railway Company a další (C-80/12, EU:C:2014:200, bod 40)

29 – Viz rozsudek ze dne 14. prosince 2006, Denkavit Internationaal a Denkavit France (C-170/05, EU:C:2006:783, bod 29).

49. Takové omezení je podle judikatury přípustné pouze za předpokladu, že se týká situací, které nejsou objektivně srovnatelné [k tomu viz níže bod a)], nebo pokud je odůvodněno naléhavým důvodem obecného zájmu [k tomu viz níže bod b)] [30].

a) K objektivní srovnatelnosti

50. Soudní dvůr posuzuje objektivní srovnatelnost situací obvykle s ohledem na cíl dotčené právní úpravy [31]. Ve světle toho by se mohlo jevit sporné, zda jsou výplaty dividend rezidentním a nerezidentním společnostem srovnatelnými situacemi. Účelem sporného opatření je totiž zamezit tomu, aby příslušníci třetích států obcházeli srážkové daně tím, že zřídí zprostředkovatelské společnosti v Unii a využijí rozdílů v právních řádech členských států. Dividendy vyplácené rezidentním společnostem však podléhají i nadále témuž právnímu řádu.

51. Rozhodující kritérium při výplatách dividend je však pro Soudní dvůr výkon daňové pravomoci [32]. S ohledem na toto kritérium je třeba bez dalšího souhlasit s objektivní srovnatelností, protože Francie podrobuje své daňové pravomoci jak výplaty dividend příjemcům rezidentům, tak i příjemcům nerezidentům.

b) K odůvodnění

52. Je tak třeba přezkoumat, zda omezení svobody usazování článkem 119 ter odst. 3 CGI je odůvodněno naléhavými důvody obecného zájmu.

53. Francie uplatňuje, že takový důvod spočívá v zamezení daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem.

54. Podle ustálené judikatury může být omezující opatření odůvodněno z uvedeného důvodu, pokud se specificky týká čistě vykonstruovaných operací, zbavených hospodářské podstaty, které se uskutečňují pouze za účelem získaní daňového zvýhodnění [33].

55. V projednávaném případě už ovšem není zřejmé, že francouzské opatření směřuje specificky proti takové vykonstruované operaci. Tím, že čl. 119 ter odst. 3 CGI ukládá povinnost doložit, že hlavním účelem nebo jedním z hlavních účelů řetězce účastí není využít osvobození od srážkové daně, je toto ustanovení z rozhodující míry založeno na snaze dosáhnout daňové výhody. Toto subjektivní kritérium však samo o sobě nestačí k usuzování na vykonstruovanou operaci ve smyslu judikatury Soudního dvora [34]. Naopak je nutno vycházet rovněž z objektivních ukazatelů, že přes formální splnění podmínek pro poskytnutí osvobození od daně není dosaženo účelu sledovaného svobodou usazování [35].

30 – Viz rozsudky ze dne 25. února 2010, X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, bod 20), ze dne 6. září 2012, Philips Electronics (C-18/11, EU:C:2012:532, bod 17), ze dne 17. července 2014, Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:2087, bod 23), a ze dne 17. prosince 2015, Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829, bod 26).

31 – Viz rozsudky ze dne 25. února 2010, X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, bod 22), ze dne 21. února 2013, A (C-123/11, EU:C:2013:84, bod 33), a ze dne 12. června 2014, SCA Group Holding a další (C-39/13 až C-41/13, EU:C:2014:1758, bod 28).

32 – Viz rozsudky ze dne 14. prosince 2006, Denkavit Internationaal a Denkavit France (C-170/05, EU:C:2006:783, body 34 až 36), a ze dne 12. prosince 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773, bod 68).

33 – Viz rozsudky ze dne 12. září 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, bod 55), ze dne 13. března 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, bod 74), ze dne 4. prosince 2008, Jobra (C-330/07, EU:C:2008:685, bod 35), a ze dne 5. července 2012, SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, bod 40).

34 – Viz rozsudek ze dne 12. září 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, bod 63).

35 – Viz rozsudek ze dne 12. září 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, bod 64).

56. Je třeba mít za to, že toto nenaplnění účelu existuje tehdy, pokud z celkového posouzení okolností vyplývá, že osvobození od srážkové daně se děje ve prospěch nikoli společnosti jiného členského státu přijímající dividendy, nýbrž ve skutečnosti přímo příslušníka třetího státu. Svoboda usazování chrání totiž a priori pouze příslušníky členských států [36].

57. Vodítkem pro to může být podstata zprostředkovatelské společnosti. Je tedy třeba mít za to, že struktura má povahu umělého uspořádání tehdy, když společnost představuje pouze fiktivní usazení ve formě „poštovní schránky“ [37]. I když však existuje fyzická přítomnost, může se stát, že ve světle finančních a osobních rámcových podmínek bude třeba usuzovat na umělost uspořádání. V tomto ohledu se jeví jako relevantní například skutečná oprávnění orgánů společnosti rozhodovat, její vybavenost vlastními finančními prostředky nebo existence obchodního rizika.

58. Již z důvodu, že tyto faktory nejsou při použití čl. 119 ter odst. 3 CGI zohledněny, nepředstavuje opatření vhodný prostředek pro předcházení vykonstruovaným operacím, zbaveným hospodářské podstaty, jejichž jediným cílem je dosažení daňového zvýhodnění.

59. Sporná právní úprava však v každém případě překračuje to, co je nezbytné k boji proti daňovým únikům, tím, že ve výsledku společnostem, které požadují osvobození od srážkové daně, ukládá povinnost prokázat, že nedošlo ke zneužití, výhradně na základě skutečnosti, že jsou přímo či nepřímo kontrolovány osobou, která není usazena v Unii [38]. Podle judikatury totiž taková obecná domněnka, že dochází k daňovým únikům, nemůže sama odůvodnit omezující daňové opatření [39]. Článek 119 ter odst. 3 CGI však vede k obrácení důkazního břemene, aniž by daňové orgány měly povinnost předložit dostatečné indicie daňového úniku [40].

4. Mezitímní závěry

60. Na první, třetí a čtvrtou předběžnou otázku je tedy třeba odpovědět, že článek 43 ES ve spojení s článkem 48 ES brání právní úpravě členského státu, jakou je čl. 119 ter odst. 3 CGI, v rozsahu, ve kterém se nerezidentní společnosti, kterou přímo nebo nepřímo ovládají osoby usazené ve třetích zemích, ukládá pro poskytnutí osvobození od srážkové daně podle článku 5 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech povinnost doložit, že struktura řetězce účastí není motivována daňovými hledisky, aniž by správní orgány měly povinnost předložit dostatečné indicie vykonstruovanosti operace zbavené hospodářské podstaty, jejímž jediným cílem je dosažení daňového zvýhodnění.

V – Závěry

61. Vzhledem ke všem výše uvedeným úvahám navrhuji Soudnímu dvoru, aby na otázky položené Conseil d’État odpověděl následovně:

Článek 1 odst. 2 směrnice 90/435/EHS a článek 43 ES ve spojení s článkem 48 ES brání právní úpravě členského státu, podle které se nerezidentní společnosti, kterou přímo nebo nepřímo ovládají osoby usazené ve třetích zemích, ukládá pro poskytnutí osvobození od srážkové daně podle článku 5 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech povinnost doložit, že struktura řetězce účastí není

36 – Viz rozsudky ze dne 12. září 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, bod 53), ze dne 11. března 2010, Attanasio Group (C-384/08, EU:C:2010:133, bod 36), a ze dne 23. února 2016, Komise v. Maďarsko (C-179/14, EU:C:2016:108, bod 148).

37 – Viz rozsudek ze dne 12. září 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, body 67 a 68).

38 – Viz výše, body 27 až 30.

39 – Viz rozsudky ze dne 4. března 2004, Komise v. Francie (C-334/02, EU:C:2004:129, bod 27), ze dne 9. listopadu 2006, Komise v. Belgie (C-433/04, EU:C:2006:702, bod 35), ze dne 28. října 2010, Établissements Rimbaud (C-72/09, EU:C:2010:645, bod 34), jakož i rozsudek ze dne 5. července 2012, SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, bod 38 a citovaná judikatura).

40 – Viz rozsudek ze dne 5. července 2012, SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, bod 55).

motivována daňovými hledisky, aniž by správní orgány měly povinnost předložit dostatečné indicie vykonstruovanosti operace zbavené hospodářské podstaty, jejímž jediným cílem je dosažení daňového zvýhodnění.