



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (šestého senátu)

20. prosince 2017*

„Řízení o předběžné otázce – Přímé daně – Svoboda usazování – Směrnice 90/435/EHS – Článek 1 odstavec 2 – Článek 5 – Mateřská společnost – Holding – Srážková daň ze zisků rozdělovaných nerezidentní holdingové mateřské společnosti – Osvobození od daně – Daňové úniky, vyhýbání se daňovým povinnostem a zneužívání daňových předpisů – Domněnka“

Ve spojených věcech C-504/16 a C-613/16,

jejichž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná na základě článku 267 SFEU rozhodnutím Finanzgericht Köln (Finanční soud v Kolíně, Německo) ze dne 8. července a 31. srpna 2016, došlým Soudnímu dvoru dne 23. září a 28. listopadu 2016, v řízeních

Deister Holding AG, dříve Traxx Investments NV (C-504/16),

Juhler Holding A/S (C-613/16)

proti

Bundeszentralamt für Steuern,

SOUDNÍ DVŮR (šestý senát),

ve složení C. G. Fernlund (zpravodaj), předseda senátu, J.-C. Bonichot a E. Regan, soudci,

generální advokát: M. Campos Sánchez-Bordona,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Deister Holding AG J. Schönfeldem a C. Süßem, Rechtsanwälte,
- za Juhler Holding A/S A. Stangem, Rechtsanwalt,
- za německou vládu T. Henzem a R. Kanitzem, jako zmocněnci,
- za francouzskou vládu D. Colasem, jakož i E. de Moustier a S. Ghiandoni, jako zmocněnci,
- za švédskou vládu A. Falk, C. Meyer-Seitz a H. Shev, jakož i F. Bergiusem a L. Swedenborgem, jako zmocněnci,

* Jednací jazyk: němčina.

– za Evropskou komisi W. Roelsem a M. Wasmeierem, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska, vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce se týkají výkladu článku 49 SFEU, jakož i čl. 1 odst. 2 a článku 5 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 2006/98/ES ze dne 20. listopadu 2006 (Úř. věst. 2006, L 363, s. 129; Zvl. vyd. 09/02, s. 3) (dále jen „směrnice o mateřských a dceřiných společnostech“).
- 2 Tyto žádosti byly předloženy v rámci sporů mezi jednak společností Deister Holding AG, dříve Traxx Investments NV (dále jen „Traxx,“) a jednak společností Juhler Holding A/S a Bundeszentralamt für Steuern (Ústřední spolkový úřad pro daně, Německo), ohledně odmítnutí tohoto úřadu osvobodit dividendy pobírané z jejich německých dceřiných společností od srážkové daně.

Právní rámec

Unijní právo

- 3 Třetí a pátý bod odůvodnění směrnice o mateřských a dceřiných společnostech uvádí:

„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 nepříznivější 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 vůbec vhodné k zajištění daňové neutrality osvobodit od srážkové daně zisky, které dceřiná společnost rozděluje své mateřské společnosti [...]

- 4 Článek 1 této směrnice stanoví:

„1. Každý členský stát použije tuto směrnici

- na rozdělování zisku obdrženého společnostmi tohoto státu, který pochází od jejich dceřiných společností ostatních členských států,
- na rozdělování zisku vytvořeného společnostmi tohoto státu společně s ostatními členskými státy, jichž jsou dceřinými společnostmi.

[...]

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

5 Článek 2 uvedené směrnice stanoví:

„Pro účely této směrnice se ‚společností členského státu‘ rozumí každá společnost, která

- a) má některou z forem uvedených v příloze této směrnice;
- b) podle daňového práva některého členského státu je pro daňové účely považována za daňového rezidenta tohoto státu a podle smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené s třetí zemí není pro daňové účely považována za daňového rezidenta mimo Společenství;
- c) podléhá navíc bez možnosti volby nebo osvobození jedné z následujících daní:

[...]

- selskabsskat v Dánsku,
- Körperschaftsteuer ve Spolkové republice Německo,

[...]

- vennootschapsbelasting v Nizozemsku,

[...]“

6 Článek 3 též směrnice uvádí:

„Pro účely použití této směrnice se:

- a) postavení mateřské společnosti přiznává přinejmenším každé společnosti členského státu, která splňuje podmínky stanovené v článku 2 a která drží na základním kapitálu některé společnosti jiného členského státu splňující stejné podmínky podíl nejméně 20 %.

Za stejných podmínek [se] postavení mateřské společnosti přiznává též společnosti členského státu, která drží na základním kapitálu některé společnosti stejného členského státu podíl nejméně 20 %, přičemž tento podíl drží zcela nebo zčásti stálá provozovna první společnosti nacházející se v jiném členském státě.

Od 1. ledna 2007 činí tento minimální podíl 15 %.

Od 1. ledna 2009 činí tento minimální podíl 10 %.

- b) ‚dceřinou společností‘ rozumí společnost, na jejímž základním kapitálu je držen podíl uvedený v písmenu a).

2. Odchylně od odstavce 1 mohou členské státy:

- dvoustrannou dohodou nahradit podmínku podílu na základním kapitálu podmínkou disponování hlasovacími právy,
- nepoužít tuto směrnici na ty své společnosti, které nebudou držet bez přerušení po dobu nejméně dvou let podíl, který je opravňuje k přiznání postavení mateřské společnosti, ani na ty své společnosti, v nichž společnost jiného členského státu nedrží takový podíl bez přerušení po dobu nejméně dvou let.“

7 Podle čl. 5 odst. 1 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech:

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

8 Příloha této směrnice nadepsaná „Seznam společností zmíněných v čl. 2 odst. 1 písm. A)“, uvádí:

„a) společnosti založené podle nařízení Rady (ES) č. 2157/2001 ze dne 8. října 2001 o statutu evropské společnosti (SE) [Úř. věst. 2001, L 294, s. 1; Zvl. vyd. 06/04, s. 251]] a směrnice Rady 2001/86/ES ze dne 8. října 2001, kterou se doplňuje statut evropské společnosti s ohledem na zapojení zaměstnanců [(Úř. věst. 2001, L 294, s. 22; Zvl. vyd. 06/04, s. 272)], a dále družstevní společnosti založené podle nařízení Rady (ES) č. 1435/2003 ze dne 22. července 2003 o statutu evropské družstevní společnosti (SCE) [(Úř. věst. 2003, L 207, s. 1; Zvl. vyd. 17/01, s. 280)] a směrnice Rady 2003/72/ES ze dne 22. července 2003, kterou se doplňuje statut evropské družstevní společnosti s ohledem na zapojení zaměstnanců [(Úř. věst. 2003, L 207, s. 25; Zvl. vyd. 05/04, s. 338)];

[...]

e) společnosti podle dánského práva nazvané ‚aktieselskab‘ a ‚anpartsselskab‘. Ostatní společnosti podléhající dani podle zákona o korporální dani, pokud je jejich zdanitelný příjem vypočítáván a zdaňován v souladu s obecnými daňovými právními předpisy vztahujícími se na ‚aktieselskaber‘;

f) společnosti podle německého práva nazvané ‚Aktiengesellschaft‘, ‚Kommanditgesellschaft auf Aktien‘, ‚Gesellschaft mit beschränkter Haftung‘, ‚Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit‘, ‚Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft‘, ‚Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts‘ a jiné společnosti založené podle německého práva, které podléhají německé korporální dani;

[...]

s) společnosti podle nizozemského práva nazvané ‚naamloze vennootschap‘, ‚besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid‘, ‚Open commanditaire vennootschap‘, ‚Coöperatie‘, ‚onderlinge waarborgmaatschappij‘, ‚Fonds voor gemene rekening‘, ‚vereniging op coöperatieve grondslag‘, ‚vereniging welke op onderlinge grondslag als verzekeraar of kredietinstelling optreedt‘ a jiné společnosti založené podle nizozemského práva, které podléhají nizozemské korporální dani;

[...]“

Německé právo

9 Einkommensteuergesetz (zákon o dani z příjmů) ve znění platném v rozhodné době z hlediska skutečností dotčených v původním řízení (dále jen „EStG“) stanoví v § 36:

„(1) Nestanoví-li tento zákon jinak, je daň z příjmu splatná na konci zdaňovacího období.

(2) Na daň z příjmu se započítávají:

1. zálohy na daň z příjmu za zdaňovací období (§ 37);

2. daň z příjmu vybraná formou srážkové daně, v rozsahu, v němž se vztahuje na příjmy zohledněné při vyměření daně, nebo příjmy, které v souladu s § 3 bodem 40 tohoto zákona nebo s § 8b odst. 1 a 6 druhým pododstavcem Körperschaftssteuergesetz [zákon o dani z příjmu právnických osob] nejsou zohledněny při stanovení příjmu a nebylo požadováno nebo provedeno její vrácení. Započtení daně z příjmu vybrané formou srážkové daně se neprovede, pokud nebylo předloženo

potvrzení podle § 45a odst. 2 nebo 3. V případech uvedených v § 8b odst. 6 druhém pododstavci zákona o daních z příjmů právnických osob stačí pro provedení započtení předložit potvrzení podle § 45a odst. 2 nebo 3, které bylo vystaveno věřiteli kapitálových výnosů.

(3) Částky daně uvedené v odst. 2 druhém pododstavci se zaokrouhlují na celé euro. Pokud jde o srážkové daně, zaokrouhluje se celková částka jednotlivé srážkové daně.

(4) Pokud po odpočtu vznikne přebytek v neprospěch osoby povinné k dani, musí jej osoba povinná k dani (daňový dlužník) okamžitě uhradit v rozsahu, v němž odpovídá již splatné, ovšem dosud neuhrazené záloze na daň z příjmu; v ostatních případech do jednoho měsíce od oznámení daňového výměru (konečná platba). Případný přebytek ve prospěch osoby povinné k dani po odpočtu jí bude vyplacen po oznámení daňového výměru. [...]"

10 Ustanovení § 43 odst. 1 prvního pododstavce bodu 1 EStG stanoví:

„Následující kategorie příjmů z tuzemského kapitálového majetku, a v případech uvedených v bodě 6, bodě 7 písm. a) a v bodech 8 až 12, jakož i v druhém pododstavci, také příjmů ze zahraničních zdrojů, se zdaňují srážkovou daní:

1. kapitálové výnosy ve smyslu § 20 odst. 1 bodů 1 a 2. Tento bod se použije *mutatis mutandis* na kapitálové výnosy ve smyslu § 20 odst. 2 první věty bodu 2 písm. a) a bodu 2 druhé věty;

[...]"

11 Podle § 43b odst. 1 ESTG se na žádost osoby povinné k dani nevybírá daň z kapitálových výnosů ve smyslu § 20 odst. 1 bodu 1 EStG obdržených mateřskou společností, jejíž sídlo ani ústředí se nenachází v tuzemsku, a pocházejících z rozdělení dividend dceřiné společnosti.

12 Podle § 43b odst. 2 prvního pododstavce EStG se „mateřskou společností“ ve smyslu odst. 1 tohoto § 43b rozumí společnost, která splňuje podmínky uvedené v příloze 2 tohoto zákona a která v souladu s čl. 3 odst. 1 písm. a) směrnice [90/435], ve znění směrnice [2006/98] může v okamžiku vzniku povinnosti k dani z kapitálových výnosů v souladu s § 44 odst. 1 druhým pododstavcem EStG prokázat, že drží na základním kapitálu dceřiné společnosti přímý podíl ve výši nejméně 15 %.

13 Ustanovení § 43b odst. 2 čtvrtého pododstavce EStG stanoví, že je třeba dále prokázat, že podíly na společnosti byly drženy nepřetržitě po dobu dvanácti měsíců.

14 Ustanovení § 50d odst. 3 EStG uvádí:

„Zahraniční společnost nemá nárok na plný nebo částečný odpočet daně podle odstavce 1 nebo odstavce 2, pokud v ní drží podíly osoby, jimž by nenáleželo vrácení daně nebo osvobození od daně, pokud by dosáhly příjmů přímo, a

(1) pro zapojení zahraniční společnosti chybějí hospodářské nebo jinak závažné důvody nebo

(2) zahraniční společnost nedosáhne víc než 10 % svých celkových hrubých příjmů dotčeného hospodářského roku z vlastní hospodářské činnosti nebo

(3) zahraniční společnost se neúčastní všeobecného hospodářského styku s obchodním podnikem, který byl přiměřeně zorganizován pro její obchodní účel.

Rozhodné jsou pouze poměry zahraniční společnosti; organizační, hospodářské nebo jinak závažné znaky podniků, které mají vazby se zahraniční společností, [§ 1 odst. 2 Außensteuergesetz (zákon o finančních vztazích se zahraničím)] nejsou zohledněny. Vlastní hospodářská činnost chybí, pokud zahraniční společnost dosahuje svých hrubých příjmů ze správy hospodářských aktiv nebo převede své podstatné obchodní činnosti na třetí osoby. [...]"

15 Ustanovení § 42 Abgabenordnung (daňový řád) uvádí:

„(1) Zneužíváním právních konstrukcí nelze obcházet daňový zákon. Pokud jsou splněny podmínky stanovené daňovým ustanovením o boji proti vyhýbání se daňovým povinnostem, určují se právní důsledky podle uvedeného ustanovení. Jinak je v případě zneužívání ve smyslu odstavce 2 daň splatná za stejných podmínek, za jakých je splatná v režimu právní konstrukce vhodné pro hospodářské operace.

(2) Ke zneužívání dojde, když je vybrána nevhodná právní konstrukce, která přiznává osobě povinné k dani nebo třetí osobě daňovou výhodu, kterou zákon nestanoví ve vztahu k důsledkům vhodné právní konstrukce. Toto pravidlo se nepoužije, jestliže osoba povinná k dani prokáže důvody nedaňové povahy, které s ohledem na situaci posuzovanou jako celek odůvodňují volbu této konstrukce.“

Spory v původním řízení a předběžné otázky

- 16 Z předkládajícího rozhodnutí ve věci C-504/16 vyplývá, že společnost Deister Holding je univerzálním právním nástupcem společnosti Traxx, která měla sídlo v Nizozemsku. Činnost posledně uvedené společnosti spočívala hlavně v tom, že držela podíly v několika společnostech usazených v různých členských státech a zajišťovala jejich financování mimo jiné tím, že poskytovala půjčky společnostem dotyčné skupiny.
- 17 Společnost Traxx od roku 2005 držela podíl ve výši přinejmenším 26,5 % ve společnosti Deister elektronik GmbH, založené podle německého práva. Od března 2007 disponovala Traxx kanceláří pronajímanou v Nizozemsku a zaměstnávala tam během let 2007 a 2008 dva spolupracovníky. Jediný akcionář společnosti Traxx, pan Stobbe, měl bydliště v Německu.
- 18 Společnost Deister elektronik dne 19. listopadu 2007 vyplatila dividendy společnosti Traxx, ze kterých první z těchto společností vyhradila daň z kapitálových výnosů a solidární příspěvek a tyto částky odvedla daňové správě. Dne 16. května 2008 požádala Traxx, aby toto vyplacení dividend bylo od uvedených daní a příspěvku osvobozeno.
- 19 Jelikož daňová správa zamítla tuto žádost i stížnost podanou proti tomuto rozhodnutí o zamítnutí, podala Deister Holding jakožto právní nástupce společnosti Traxx žalobu proti těmto rozhodnutím k Finanzgericht Köln (finanční soud v Kolíně, Německo), přičemž se dovolávala neslučitelnosti právních předpisů dotčených v původním řízení se svobodou usazování a směrnicí o mateřských a dceřiných společnostech.
- 20 Z předkládajícího rozhodnutí ve věci C-613/16 vyplývá, že společnost Juhler Holding je holdingovou společností, která má své sídlo v Dánsku. Kapitál této společnosti je 100% vlastněn společností Juhler Services Limited, založenou podle kyperského práva. Jediným akcionářem této posledně uvedené společnosti je fyzická osoba s bydlištěm v Singapuru.
- 21 Společnost Juhler Holding má podíly ve více než 25 dceřiných společnostech, z nichž některé mají sídlo v Dánsku, členském státě, ve které je usazena. Dotyčná skupina poskytuje služby zprostředkování zaměstnanců pro třetinu jejich objemu v tomto členském státě. Od roku 2003 Juhler Holding vlastní 100 % kapitálu společnosti temp-team Personal GmbH se sídlem v Německu.

- 22 Z tohoto předkládacího rozhodnutí rovněž vyplývá, že Juhler Holding vlastní rovněž nemovitosti a tato společnost se zabývá finanční kontrolou ve skupině za účelem optimalizace úrokových nákladů v této skupině, že vykonává dohled a kontrolu nad výsledky jejích různých dceřiných společností a disponuje telefonní linkou a e-mailovou adresou. Na internetové stránce této skupiny je uvedena mezi kontakty. Naopak tato společnost nedisponuje vlastními kanceláři. V případě potřeby využívá prostory, zařízení a zaměstnance jiných společností této skupiny. Konečně ředitel společnosti Juhler Holding je rovněž členem představenstva různých společností téže skupiny.
- 23 V roce 2011 obdržela Juhler Holding dividendy od společnosti temp-team Personal. Tyto dividendy podléhaly srážkové dani, jakož i solidárnímu příspěvku, přičemž prvně uvedená společnost požádala o jejich vrácení. Jelikož daňová správa zamítla tuto žádost i stížnost podanou proti tomuto rozhodnutí o zamítnutí, podala Juhler Holding žalobu proti těmto rozhodnutím k Finanzgericht Köln (finanční soud v Kolíně, Německo), přičemž se dovolávala neslučitelnosti právních předpisů dotčených v původním řízení se svobodou usazování a směrnicí o mateřských a dceřiných společnostech.
- 24 Pokud jde o právní předpisy použitelné v obou věcech v původním řízení, předkládající soud zaprvé upřesňuje, že v rozporu s názorem daňové správy se použije § 50d odst. 3 EStG ve znění vyplývajícím z Jahressteuergesetz 2007 (daňový zákon pro rok 2007) ze dne 13. prosince 2006 (BGBl.2006 I, s. 2878). Dále v případě neslučitelnosti tohoto článku s unijním právem je bez ohledu na § 42 daňového zákona, který se týká boje proti zneužívání daňových předpisů ve vnitrostátních situacích, třeba provést vrácení srážkové daně dotčené v původním řízení.
- 25 Uvedený soud zadruhé uvádí, že podle vnitrostátního práva jsou dividendy vyplácené dceřinou společností své nerezidentní mateřské společnosti buď na žádost osoby povinné k dani osvobozeny od daně z příjmu, nebo podléhají srážkové dani, která může být na žádost osoby povinné k dani vrácena.
- 26 Nicméně podle § 50d odst. 3 EStG je nárok na osvobození nebo vrácení vyloučen, jestliže by zaprvé akcionáři nerezidentní mateřské společnosti neměli nárok na osvobození nebo vrácení, obdrželi by tyto dividendy přímo a zadruhé je splněna jedna ze tří následujících podmínek, a sice pro zapojení nerezidentní mateřské společnosti chybějí hospodářské nebo jinak závažné důvody, mateřská společnost nedosáhne více než 10 % celkových hrubých příjmů dotčeného hospodářského roku z vlastní hospodářské činnosti (což mimo jiné není splněno, pokud tato společnost dosáhne svých hrubých příjmů ze spravování hospodářských aktiv) nebo se nerezidentní mateřská společnost neúčastní všeobecného hospodářského styku s podnikem, který byl přiměřeně zorganizován pro její obchodní účel.
- 27 Tentýž soud upřesňuje, že pro posouzení toho, zda nerezidentní mateřská společnost vykonává vlastní hospodářskou činnost, tyto právní předpisy zohledňují pouze situaci nerezidentní mateřské společnosti. Organizační, hospodářské nebo jinak závažné znaky podniků, které mají vazby s touto společností, nejsou zohledněny. Není tedy zohledněna struktura a strategie skupiny, ke které taková společnost patří. V důsledku toho do působnosti § 50d odst. 3 EStG spadají situace, ve kterých v rámci této skupiny byly trvale vyčleněny podíly do nerezidentní holdingové mateřské společnosti a ve kterých to odpovídá skutečné strategii dotyčné skupiny.
- 28 Naopak v případě rezidentní holdingové mateřské společnosti, jejíž činnost není významná, dostačuje existence trvalého zapojení k tomu, aby bylo takové společnosti přiznáno započtení nebo vrácení daně.
- 29 Navíc kromě čistě pasivní správy aktiv není v případě nerezidentní mateřské společnosti za vlastní hospodářskou činnost ve smyslu § 50d odst. 3 EStG považována ani aktivní správa leasingové společnosti, společnosti zabývající se pronájmy, investiční a finanční nebo holdingové společnosti.

- 30 Dále k tomu, aby bylo odmítnuto osvobození od daně nebo její vrácení, postačuje podle předkládajícího soudu, že nerezidentní mateřská společnost splňuje jednu z podmínek stanovených v § 50d odst. 3 EStG. V tomto případě německý zákonodárce předpokládá, aniž je možné tuto domněnku vyvrátit, že se jedná o zneužívající konstrukci.
- 31 Tento soud se dotazuje na slučitelnost vnitrostátních právních předpisů se svobodami volného pohybu a směrnicí o mateřských a dceřiných společnostech. V tomto kontextu se domnívá, že dvě věci v původním řízení se týkají svobody usazování, jelikož dotyčné mateřské společnosti vlastní podíl, který jim zajišťuje nepochybný vliv na rozhodování jejich německých dceřiných společností.
- 32 Uvedený soud má za to, že § 50d odst. 3 EStG představuje překážku svobodě usazování a pochybuje o tom, že důvod obecného zájmu spojený s bojem proti vyhýbání se daňovým povinnostem může tuto překážku odůvodnit, jelikož se toto ustanovení zaprvé vztahuje na nerezidentní společnost, která nevznikla z čistě vykonstruované operace, zbavené hospodářské podstaty a zadruhé uvedené ustanovení zavádí nevyvratitelnou domněnku zneužívání nebo daňového úniku.
- 33 Pokud jde o směrnici o mateřských a dceřiných společnostech, předkládající soud zdůrazňuje, že existuje rozdíl mezi různými jazykovými verzemi čl. 1 odst. 2 této směrnice v rozsahu, v němž znění tohoto článku v jeho německé jazykové verzi – na rozdíl od znění jeho jiných jazykových verzí, jako je verze ve španělském, anglickém, francouzském nebo italském jazyce – neobsahuje slovo „nezbytné“. Tento soud se domnívá, že bez ohledu na tento rozdíl musí být pojem „zneužívání“ ve smyslu čl. 1 odst. 2 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech v každém případě vykládán s ohledem na primární unijní právo.
- 34 Za těchto podmínek se Finanzgericht Köln (finanční soud v Kolíně) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky, které jsou v zásadě totožné v obou věcech:

„1) Brání článek 49 SFEU ve spojení s článkem 54 SFEU vnitrostátnímu daňovému právnímu předpisu, jako je právní předpis dotčený v původním řízení, který nerezidentní mateřské společnosti, jejíž výlučný akcionář má své bydliště v tuzemsku [věc C-504/16] (nerezidentní mateřské společnosti, která je v rámci skupiny činné ve státě, v němž má sídlo, trvale vyčleněna jako holdingová společnost [věc C-613/16]), odpírá osvobození od daně z kapitálových výnosů z rozdělení dividend, pokud v ní mají podíl osoby, jimž by nenáleželo vrácení daně nebo osvobození od daně, pokud by dosáhly zisků přímo, a

- pro zapojení nerezidentní mateřské společnosti chybějí hospodářské nebo jinak závažné důvody nebo
- nerezidentní mateřská společnost nedosáhne více než 10 % svých celkových hrubých příjmů dotčeného hospodářského roku z vlastní hospodářské činnosti (což mimo jiné nedosáhne ani na základě svých hrubých příjmů ze spravování hospodářských aktiv) nebo
- nerezidentní mateřská společnost se neúčastní všeobecného hospodářského styku s obchodním podnikem, který je přiměřeným způsobem zorganizován pro její obchodní účel,

zatímco rezidentním mateřským společností je poskytnuto osvobození od daně z kapitálových výnosů, aniž záleží na výše uvedených podmínkách?

2) Brání článek 5 odst. 1 ve spojení s článkem 1 odst. 2 směrnice 90/435/EHS vnitrostátnímu daňovému právnímu předpisu, jako je právní předpis dotčený v původním řízení, který nerezidentní mateřské společnosti, jejíž výlučný akcionář má bydliště v tuzemsku [věc C-504/16] (nerezidentní mateřské společnosti, která je v rámci skupiny činné ve státě, v němž má sídlo, trvale

vyčleněna jako holdingová společnost [věc C-613/13]), odpírá osvobození od daně z kapitálových výnosů z rozdělení dividend, pokud v ní mají podíl osoby, jimž by nenáleželo vrácení daně nebo osvobození od daně, pokud by dosáhly zisků přímo, a

- pro zapojení nerezidentní mateřské společnosti chybějí hospodářské nebo jinak závažné důvody nebo
- nerezidentní mateřská společnost nedosáhne více než 10 % svých celkových hrubých příjmů dotčeného hospodářského roku z vlastní hospodářské činnosti (což mimo jiné nedosáhne ani na základě svých hrubých příjmů ze spravování hospodářských aktiv) nebo
- nerezidentní mateřská společnost se neúčastní všeobecného hospodářského styku s obchodním podnikem, který je přiměřeným způsobem zorganizován pro její obchodní účel,

zatímco rezidentním mateřským společností je poskytnuto osvobození od daně z kapitálových výnosů, aniž záleží na výše uvedených podmínkách?“

- 35 Rozhodnutím předsedy Soudního dvora ze dne 6. dubna 2017 byly věci C-504/16 a C-613/16 spojeny pro účely ústní části řízení a rozsudku.

K předběžným otázkám

K přípustnosti

- 36 Německá vláda uvádí, že otázky položené v těchto dvou věcech v rozsahu, v němž se týkají úplného znění § 50d odst. 3 EStG, jsou nad rámec toho, co je nezbytné pro účely vyřešení sporů probíhajících před předkládajícím soudem.
- 37 Pokud jde o věc C-504/16, má tato vláda za to, že je třeba odpovědět pouze na otázku, zda svoboda usazování a čl. 1 odst. 2 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech, ve spojení s čl. 5 odst. 1 této směrnice brání „vnitrostátnímu daňovému ustanovení, které odpírá nerezidentní mateřské společnosti, jejíž výlučný akcionář má své bydliště v tuzemsku, a nikoliv rezidentním mateřským společností, osvobození od daně z kapitálových výnosů z platby dividend, z důvodu, že nerezidentní mateřská společnost nevykonává vlastní hospodářskou činnost jdoucí nad pouhou držbu podílu a kromě toho chybí hospodářské či jinak závažné důvody odůvodňující její zapojení mezi společníky a bydlištěm v tuzemsku a vnitrostátní dceřinou společností“.
- 38 Pokud jde o věc C-613/16, je podle uvedené vlády třeba odpovědět pouze na otázku, zda svoboda usazování a čl. 1 odst. 2 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech, ve spojení s čl. 5 odst. 1 této směrnice brání „vnitrostátnímu daňovému ustanovení, které odpírá nerezidentní mateřské společnosti, která je v rámci skupiny činné ve státě, v němž má sídlo, trvale vyčleněna jako holdingová společnost, na rozdíl od případů rezidentních mateřských společností, osvobození od daně z kapitálových výnosů z platby dividend, z důvodu, že nerezidentní mateřská společnost nevykonává vlastní hospodářskou činnost jdoucí nad pouhou držbu podílu a že kromě toho nemá ani kancelář ani zaměstnance“.
- 39 Je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury je postup zavedený článkem 267 SFEU nástrojem spolupráce mezi Soudním dvorem a vnitrostátními soudy, díky němuž Soudní dvůr poskytuje vnitrostátním soudům výklad unijního práva, jenž je pro ně nezbytný k vyřešení sporů, které tyto soudy mají rozhodnout (rozsudek ze dne 8. prosince 2016, Eurosaneamientos a další, C-532/15 a C-538/15, EU:C:2016:932, bod 26, jakož i citovaná judikatura).

- 40 V rámci této spolupráce je věcí pouze vnitrostátního soudu, kterému byl spor předložen a jenž musí nést odpovědnost za soudní rozhodnutí, které bude vydáno, posoudit s ohledem na konkrétní okolnosti věci jak nezbytnost rozhodnutí o předběžné otázce pro vydání jeho rozsudku, tak relevanci otázek, které klade Soudnímu dvoru. Týkají-li se tedy položené otázky výkladu unijního práva, je Soudní dvůr v zásadě povinen rozhodnout (rozsudek ze dne 8. prosince 2016, Eurospan, C-532/15 a C-538/15, EU:C:2016:932, bod 27, jakož i citovaná judikatura).
- 41 Z toho vyplývá, že se na otázky týkající se výkladu unijního práva položené vnitrostátním soudem v právním a skutkovém rámci, který tento soud vymezí na vlastní odpovědnost a jehož správnost nepřisluší Soudnímu dvoru ověřovat, vztahuje domněnka relevance. Odmítnutí žádosti podané vnitrostátním soudem je ze strany Soudního dvora možné pouze tehdy, je-li zjevné, že žádaný výklad unijního práva nemá žádný vztah k realitě nebo předmětu sporu v původním řízení, jestliže se jedná o hypotetický problém nebo také jestliže Soudní dvůr nedisponuje skutkovými nebo právními poznatky nezbytnými pro užitečnou odpověď na otázky, které jsou mu položeny (rozsudek ze dne 8. prosince 2016, Eurospan, C-532/15 a C-538/15, EU:C:2016:932, bod 28 a citovaná judikatura).
- 42 Přitom je v tomto ohledu třeba konstatovat, že v obou věcech v původním řízení předkládající soud detailně vysvětlil důvody, pro které považuje za nezbytné odpovědět na otázku slučitelnosti celého ustanovení § 50d odst. 3 EStG, aby mohl rozhodnout o sporech, které projednává. Nejeví se tedy, že by položené otázky postrádaly význam pro vyřešení sporu.
- 43 Za těchto podmínek je třeba odpovědět na otázky položené Finanzgericht Köln (finanční soud v Kolíně).

K věci samé

- 44 Podstatou otázek předkládajícího soudu, které je třeba přezkoumat společně, je, zda zaprvé čl. 1 odst. 2 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech, ve spojení s čl. 5 odst. 1 této směrnice a zadruhé článek 49 SFEU musí být vykládány v tom smyslu, že brání daňovým právním předpisům členského státu, jako jsou předpisy dotčené v původním řízení, které v případě, že jsou podíly nerezidentní mateřské společnosti drženy osobami, jimž by nenáleželo právo na vrácení srážkové daně nebo osvobození od ní, pokud by pobírali dividendy přímo od rezidentní dceřiné společnosti, odpírá této mateřské společnosti osvobození od daně z kapitálových výnosů z platby dividend, jestliže je splněna jedna z podmínek stanovených těmito právními předpisy.

K použitelnosti ustanovení Smlouvy o FEU

- 45 Vzhledem k tomu, že se položené otázky týkají jak ustanovení směrnice o mateřských a dceřiných společnostech, tak ustanovení Smlouvy o FEU a v souladu s ustálenou judikaturou musí být každé vnitrostátní opatření přijaté v oblasti, která byla na úrovni Evropské unie plně harmonizována, posuzováno ve vztahu k ustanovením tohoto harmonizačního opatření, a nikoli ve vztahu k primárnímu právu, je třeba upřesnit, že Soudní dvůr měl za to, že čl. 1 odst. 2 této směrnice neprovádí takovou harmonizaci (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 7. září 2017, Egiom a Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, body 15 až 17).
- 46 Z toho vyplývá, že takové právní předpisy, jako jsou předpisy dotčené v původním řízení, mohou být posouzeny nejen s ohledem na ustanovení uvedené směrnice, ale rovněž s ohledem na relevantní ustanovení primárního práva.

K článku 1 odst. 2 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech, ve spojení s čl. 5 odst. 1 této směrnice

- 47 Úvodem je třeba upřesnit, že v projednávaném případě nebylo zpochybňováno, že společnosti dotčené v obou věcích v původním řízení spadají pod směrnici o mateřských a dceřiných společnostech ani že dividendy vyplácené společností Deister elektronik společnosti Traxx, jakož i ty vyplácené společností temp-team Personal společnosti Juhler Holding spadají do působnosti čl. 5 odst. 1 uvedené směrnice.
- 48 Jak vyplývá z třetího bodu jejího odůvodnění, 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 vyplácení podílů na 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).
- 49 Za tímto účelem pátý bod odůvodnění uvedené směrnice stanoví, že k zajištění daňové neutrality je třeba osvobodit od srážkové daně zisku, které dceřiná společnost vyplácí své mateřské společnosti.
- 50 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 (rozsudek ze dne 7. září 2017, Egiom a Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, bod 22, jakož i citovaná judikatura).
- 51 Tím, že členským státům zakazuje uplatnění srážkové daně na zisk vyplácený rezidentní dceřinou společností své nerezidentní mateřské společnosti, 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 (rozsudek ze dne 7. září 2017, Egiom a Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, bod 23, jakož i citovaná judikatura).
- 52 Vzhledem k tomu, že cílem směrnice o mateřských a dceřiných společnostech je usnadnit daňový režim přeshraniční spolupráce v rámci Unie, nemohou členské státy jednostranně zavádět omezující opatření a podmínit poskytnutí osvobození od srážkové daně stanoveného v uvedeném čl. 5 odst. 1 různými podmínkami (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 26, jakož i ze dne 7. září 2017, Egiom a Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, bod 24, jakož i citovaná judikatura).
- 53 Nicméně čl. 1 odst. 2 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech tím, že dává členským státům možnost použít vnitrostátní předpisy nebo smluvní ustanovení, jejichž účelem je potlačit daňové úniky a zneužívání daňových předpisů, zavádí odchylku od daňových pravidel stanovených touto směrnicí.
- 54 Pokud jde o tento čl. 1 odst. 2, je třeba uvést, že předkládající soud zmiňuje existenci rozdílu mezi různými jazykovými verzemi tohoto článku, jelikož znění tohoto čl. 1 odst. 2 v německém jazyce na rozdíl od jiného znění ve španělském, anglickém, francouzském nebo italském jazyce nepoužívá slovo „nezbytné“.
- 55 V tomto ohledu je třeba konstatovat, že pro výklad čl. 1 odst. 2 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech nemá význam, že slovo „nezbytné“ není výslovně uvedeno v její německé jazykové verzi. Členské státy totiž mohou každopádně využít možnost, kterou jim svěřuje tento článek, jen při dodržení obecných zásad unijního práva, a konkrétně zásady proporcionality (viz obdobně rozsudek ze dne 17. července 1997, Leur-Bloem, C-28/95, EU:C:1997:369, body 38 a 43).

- 56 Přítom dodržování této zásady vyžaduje, aby opatření stanovená členskými státy směřovala k potlačení daňových úniků a zneužívání daňových předpisů, byla vhodná pro dosažení tohoto cíle, a nešla nad rámec toho, co je k jeho dosažení nezbytné (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 18. listopadu 1987, Maizena a další, 137/85, EU:C:1987:493, bod 15, jakož i ze dne 30. června 2011, Meilicke a další, C-262/09, EU:C:2011:438, bod 42 a citovaná judikatura).
- 57 Z toho vyplývá, že bez ohledu na existenci zmíněného lingvistického rozdílu může možnost ponechaná členským státům podle čl. 1 odst. 2 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech pokrývat jen vnitrostátní nebo smluvní ustanovení nezbytná za tímto účelem.
- 58 Tento výklad potvrzuje rovněž cíl této směrnice, jak to vyplývá z bodů 48 a 52 tohoto rozsudku, která směřuje tím, že usnadňuje daňový režim přeshraniční spolupráce v rámci Unie, k usnadnění seskupování společností na úrovni Unie.
- 59 Pokud jde o opatření k potlačení daňových úniků a zneužívání daňových předpisů ve smyslu čl. 1 odst. 2 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech, je třeba uvést, že jelikož toto ustanovení stanoví výjimku z obecného pravidla stanoveného touto směrnicí, a sice výhody společného systému zdanění použitelného na mateřské a dceřiné společnosti spadající do působnosti uvedené směrnice, je třeba uvedené ustanovení vykládat restriktivně (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 24. června 2010, P. Ferrero a C. a General Beverage Europe, C-338/08 a C 339/08, EU:C:2010:364, bod 45, jakož i ze dne 8. března 2017, Euro Park Service, C 14/16, EU:C:2017:177, bod 49 a citovaná judikatura).
- 60 Soudní dvůr upřesnil, že pro to, aby mohly být vnitrostátní právní předpisy považovány za předpisy směřující k potlačení daňových úniků a zneužívání daňových předpisů, musí být jejich specifickým cílem zabránit jednání spočívajícímu ve vytváření čistě vykonstruovaných operací, zbavených hospodářské podstaty, s cílem neoprávněně získat daňovou výhodu (rozsudek ze dne 7. září 2017, Egiom a Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, bod 30, jakož i citovaná judikatura).
- 61 Obecná domněnka daňových úniků a zneužívání daňových předpisů tak nemůže odůvodňovat ani daňové opatření, které narušuje cíle směrnice, ani daňové opatření narušující výkon některé ze základních svobod zaručených Smlouvou (rozsudek ze dne 7. září 2017, Egiom a Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, bod 31 a citovaná judikatura).
- 62 Při ověřování toho, zda určitá operace sleduje cíl spočívající v daňovém úniku a zneužívání 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 je daňová správa povinna předložit byť jen neúplný nebo nepřímý důkaz o daňovém úniku či zneužívání daňových předpisů, jde nad rámec toho, co je nezbytné pro zabránění takovému úniku a zneužívání (rozsudek ze dne 7. září 2017, Egiom a Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, bod 32, jakož i citovaná judikatura).
- 63 Pokud jde o právní předpisy dotčené v původním řízení, ze spisu, kterým Soudní dvůr disponuje, vyplývá, že v případě, že jsou podíly nerezidentní mateřské společnosti drženy osobami, jimž by nenáleželo právo na osvobození od srážkové daně, kdyby pobíraly dividendy přímo od dceřiné společnosti usazené v Německu, podmiňují tyto právní předpisy udělení daňové výhody, kterou představuje osvobození od srážkové daně stanovené v čl. 5 odst. 1 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech, požadavkem, že není splněna žádná ze tří podmínek stanovená stejnými právními předpisy, a sice že pro zapojení nerezidentní mateřské společnosti chybějí hospodářské nebo jinak závažné důvody, že nerezidentní mateřská společnost nedosáhne více než 10 % svých celkových hrubých příjmů dotčeného hospodářského roku z vlastní hospodářské činnosti nebo že nerezidentní mateřská společnost se neúčastní všeobecného hospodářského styku s obchodním podnikem, který byl přiměřeně zorganizován pro její obchodní účel, aniž se zohledňují organizační, hospodářské nebo jinak

závažné znaky podniků, které mají vazby s nerezidentní mateřskou společností. Dále se nemá za to, nerezidentní mateřská společnost vykonává vlastní hospodářskou činnost, když dosahuje hrubých příjmů ze správy hospodářských aktiv nebo převede podstatné obchodní činnosti na třetí osoby.

- 64 V tomto ohledu je třeba zaprvé konstatovat, že specifickým cílem právních předpisů dotčených v původním řízení není vyloučit z daňového zvýhodnění čistě vykonstruované operace, jejichž cílem by bylo neoprávněné získání této výhody, ale týká se obecně každé situace, v níž jsou podíly nerezidentní mateřské společnosti drženy osobami, jimž by nenáleželo právo na takové osvobození, pokud by pobíraly dividendy přímo.
- 65 Přitom pouhá okolnost, že jsou takové podíly drženy takovými osobami, neznamená sama o sobě existenci čistě vykonstruované operace zbavené hospodářské podstaty provedené výhradně za účelem neoprávněného získání daňové výhody.
- 66 V tomto ohledu stačí upřesnit, že z žádného ustanovení směrnice o mateřských a dceřiných společnostech nevyplývá, že by daňové zacházení vyhrazené osobám držícím podíly v mateřských společnostech se sídlem v Unii nebo původ těchto osob měl jakýkoliv vliv na právo těchto společností dovolávat se daňových výhod stanovených uvedenou směrnicí.
- 67 Kromě toho je třeba uvést, že nerezidentní mateřská společnost každopádně podléhá daňovým právním předpisům členského státu, na jehož území je usazena (rozsudek ze dne 7. září 2017, Egiom a Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, bod 35, jakož i citovaná judikatura).
- 68 Zadruhé právní předpisy dotčené v původním řízení podmiňují udělení výhody osvobození od srážkové daně stanovené v čl. 5 odst. 1 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech požadavkem, že není splněna žádná ze tří podmínek stanovená stejnými právními předpisy uvedenými v bodě 63 tohoto rozsudku.
- 69 V tomto ohledu je třeba zaprvé konstatovat, že uvedené právní předpisy tím, že podmiňují udělení tohoto osvobození takovým požadavkem, aniž je daňová správa povinna poskytnout neúplný důkaz o neexistenci hospodářských důvodů nebo nepřímý důkaz daňových úniků či zneužívání daňových předpisů, zavádí, jak vyplývá z bodu 62 tohoto rozsudku, obecnou domněnku existence daňových úniků či zneužívání daňových předpisů, a narušuje tak cíl sledovaný směrnicí o mateřských a dceřiných společnostech, zejména jejím čl. 5 odst. 1, a sice zabránit dvojímu zdanění dividend rozdělovaných rezidentní dceřinou společností její mateřské společnosti, která není rezidentem v členském státě sídla této dceřiné společnosti, za účelem usnadnění spolupráce a seskupování společností na úrovni Unie.
- 70 Zadruhé tyto právní předpisy navíc zavádí nevyvratitelnou právní domněnku daňových úniků či zneužívání daňových předpisů, protože v případě, že je splněna jedna ze tří podmínek v nich stanovených, neponechávají nerezidentní mateřské společnosti možnost poskytnout důkazy prokazující existenci hospodářských důvodů.
- 71 Zatřetí nelze ze samotných těchto podmínek, ať již jsou vzaty individuálně nebo dohromady, vyvodit existenci daňového úniku či zneužívání daňových předpisů.
- 72 V tomto ohledu je totiž třeba uvést, že směrnice o mateřských a dceřiných společnostech neobsahuje žádný požadavek ohledně povahy hospodářské činnosti společností, které spadají do její působnosti nebo vyšší příjmů z jejich vlastní hospodářské činnosti.
- 73 Přitom okolnost, že hospodářská činnost nerezidentní mateřské společnosti spočívá ve správě aktiv jejích dceřiných společností nebo že příjmy této mateřské společnosti pocházejí jen z této správy, nemůže sama o sobě znamenat existenci čistě vykonstruované operace, zbavené jakékoliv hospodářské

podstaty. V tomto kontextu nemá význam skutečnost, že správa aktiv není v rámci daně z přidané hodnoty považována za hospodářskou činnost, jelikož daň dotčená v původním řízení a uvedená daň patří do odlišných právních rámců, který každý sleduje odlišný cíl.

- 74 Dále v rozporu s tím, co stanoví právní předpisy dotčené v původním řízení, zjištění takové vykonstruované operace vyžaduje, aby se případ od případu přistoupilo k celkovému přezkumu dotyčné situace, který se vztahuje na znaky, jako jsou organizační, hospodářské a jiné významné vlastnosti skupiny společností, ke které patří dotyčná mateřská společnost, jakož i struktury a strategie této skupiny.
- 75 S ohledem na předcházející úvahy je třeba konstatovat, že čl. 1 odst. 2 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech, ve spojení s čl. 5 odst. 1 této směrnice, musí být vykládán v tom smyslu, že brání přijetí takových vnitrostátních daňových právních předpisů, jako jsou dotčené ve věci v původním řízení.

K použitelné svobodě

- 76 Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že na daňové zacházení s dividendami se může vztahovat svoboda usazování i volný pohyb kapitálu (rozsudek ze dne 7. září 2017, Egiom a Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, bod 39, jakož i citovaná judikatura).
- 77 Pokud jde o otázku, která ze svobod pohybu se vztahuje na vnitrostátní právní předpisy, je třeba zohlednit předmět dotčených právních předpisů (rozsudek ze dne 7. září 2017, Egiom a Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, bod 40, jakož i citovaná judikatura).
- 78 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 7. září 2017, Egiom a Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, bod 41, jakož i citovaná judikatura).
- 79 V projednávaném případě z předkládacího rozhodnutí plyne, že daňové právní předpisy dotčené v původní věci byly použitelné na společnosti držící přinejmenším 15 % kapitálu svých dceřiných společností. Toto rozhodnutí naopak neobsahuje žádné informace o předmětu těchto právních předpisů.
- 80 Tento podíl nutně neznamená, že společnost, která ho vlastní, vykonává nepochybný vliv na rozhodnutí společnosti vyplácející dividendy (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 7. září 2017, Egiom a Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, bod 43, jakož i citovaná judikatura).
- 81 Za takových okolností je třeba pro určení toho, která z uvedených svobod pohybu se vztahuje na situaci, o níž jde ve sporu v původním řízení, zohlednit skutkové okolnosti projednávaného případu (rozsudek ze dne 7. září 2017, Egiom a Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, bod 44, jakož i citovaná judikatura).
- 82 Pokud jde zaprvé o věc C-504/16, ze spisu, kterým disponuje Soudní dvůr, vyplývá, že společnost Traxx držela v době rozhodné z hlediska skutečností dotčených v původním řízení podíl přinejmenším ve výši 26,5 % ve společnosti Deister elektronik. V projednávané věci je nesporné, že takový podíl prvně uvedené společnosti poskytoval nepochybný vliv na rozhodnutí druhé společnosti, což jí umožňovalo určovat její činnosti. Vnitrostátní právní předpisy dotčené v původním řízení tedy musí být přezkoumány s ohledem na svobodu usazování.

- 83 Pokud jde zadruhé o věc C-613/16, ze spisu, kterým disponuje Soudní dvůr, vyplývá, že společnost Juhler Holding vlastnila v době rozhodné z hlediska skutečností dotčených v původním řízení veškerý kapitál společnosti temp-team Personal. Proto je třeba konstatovat, že takový podíl prvně uvedené společnosti poskytoval nepochybný vliv na rozhodnutí druhé společnosti, což jí umožňovalo určovat její činnosti. V důsledku toho musí být vnitrostátní právní předpisy použitelné na tyto podíly v této věci rovněž přezkoumány s ohledem na svobodu usazování.
- 84 V tomto kontextu je třeba upřesnit, že původ podílníků společností dotčených v původním řízení nemá vliv na právo těchto společností dovolávat se svobody usazování. V tomto ohledu z judikatury Soudního dvora vyplývá, že z žádného ustanovení unijního práva nevyplývá, že by původ podílníků – fyzických nebo právnických osob – společností, které jsou rezidenty na území Unie, měl dopad na právo těchto společností dovolávat se této svobody (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 7. září 2017, Egiom a Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, bod 48, jakož i citovaná judikatura). Ve věcech v původním řízení přitom není sporu o tom, že jsou dotyčné mateřské společnosti společnostmi usazenými v Unii. V důsledku toho se tyto společnosti mohou dovolávat uvedené svobody.
- 85 Z toho vyplývá, že je třeba na položené otázky odpovědět s ohledem na svobodu usazování.

Ke svobodě usazování

- 86 Svoboda usazování, kterou článek 49 SFEU přiznává příslušníkům Unie, pro ně zahrnuje přístup k samostatně výdělečným činnostem 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 Unie, zahrnuje svoboda usazování právo vykonávat činnost v dotyčném členském státě prostřednictvím dceřiné společnosti, pobočky nebo zastoupení (rozsudek ze dne 7. září 2017, Egiom a Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, bod 52, jakož i citovaná judikatura).
- 87 V souvislosti se zacházením v hostitelském členském státě vyplývá z judikatury Soudního dvora, že jelikož 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 7. září 2017, Egiom a Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, bod 53, jakož i citovaná judikatura).
- 88 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 7. září 2017, Egiom a Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, bod 54, jakož i citovaná judikatura).
- 89 V projednávané věci ze spisu, kterým disponuje Soudní dvůr, vyplývá, že pouze v případě, kdy rezidentní dceřiná společnost vyplácí zisky nerezidentní mateřské společnosti, podléhá udělení výhody osvobození od srážkové daně stanovené v čl. 5 odst. 1 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech požadavku stanovenému právními předpisy dotčenými v původním řízení.
- 90 Takovéto rozdílné zacházení může, jak uvedl předkládající soud, nerezidentní mateřskou společnost odrazovat od toho, aby v Německu vykonávala hospodářskou činnost prostřednictvím dceřiné společnosti se sídlem v tomto členském státě, a představuje proto překážku svobody usazování.

- 91 Takovou překážku lze připustit pouze tehdy, když se týká situací, které nejsou objektivně srovnatelné, anebo je odůvodněna naléhavými důvody obecného zájmu uznanými za takové unijním právem. V takovém případě je ještě třeba, aby toto omezení bylo způsobilé zaručit uskutečnění cíle, jenž sleduje, a nepřekračovalo meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné (rozsudek ze dne 7. září 2017, Egiom a Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, bod 57, jakož i citovaná judikatura).
- 92 Pokud jde o srovnatelnost situace rezidentní společnosti a nerezidentní společnosti, které rezidentní dceřiná společnost vyplácí dividendy, je třeba upřesnit, že účelem osvobození zisků vyplacených dceřinou společností své mateřské společnosti od srážkové daně je, jak bylo uvedeno v bodě 50 tohoto rozsudku, zamezit dvojímu zdanění těchto zisků.
- 93 Soudní dvůr měl sice ohledně opatření stanovených členským státem za účelem zamezení nebo zmírnění řetězového nebo dvojího zdanění zisků vyplácených rezidentní společností 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 příjmům akcionářů-rezidentů, ale rovněž ve vztahu k příjmům akcionářů-nerezidentů, pokud jde o dividendy, které obdrží od rezidentní společnosti, situace uvedených akcionářů-nerezidentů se blíží situaci akcionářů-rezidentů (rozsudek ze dne 7. září 2017, Egiom a Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, bod 59, jakož i citovaná judikatura).
- 94 Vzhledem k tomu, že ve věcech v původním řízení si Spolková republika Německo zvolila, že bude svou daňovou pravomoc vykonávat ve vztahu k dividendám vypláceným rezidentní dceřinou společností nerezidentní mateřské společnosti, je třeba mít za to, že tato nerezidentní mateřská společnost se stran těchto dividend nachází v situaci srovnatelné se situací rezidentní mateřské společnosti.
- 95 Co se týče odůvodnění a přiměřenosti překážky, Spolková republika Německo tvrdí, že překážka je odůvodněna cílem zamezit daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem, jakož i ochranou vyváženého rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členské státy.
- 96 V tomto ohledu je třeba uvést, že zaprvé cíl zamezit daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem a ochrana vyváženého rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členské státy jsou navzájem spjaty a zadruhé mohou odůvodnit překážku výkonu svobod pohybu zaručených Smlouvou, neboť představují naléhavé důvody obecného zájmu (rozsudek ze dne 7. září 2017, Egiom a Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, bod 63, jakož i citovaná judikatura).
- 97 Je však třeba konstatovat, že cíl zamezit daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem má tentýž dosah bez ohledu na to, zda je uplatňován na základě čl. 1 odst. 2 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech, nebo jako odůvodnění překážky použití primárního práva (rozsudek ze dne 7. září 2017, Egiom a Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, bod 64, jakož i citovaná judikatura). Proto se úvahy uvedené v bodech 60 až 74 tohoto rozsudku uplatní rovněž ohledně této svobody.
- 98 Pokud jde dále o vyvážené rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členské státy, je třeba upřesnit, že tím, že členským státům zakazuje uplatnění srážkové daně na zisk vyplácený rezidentní dceřinou společností své nerezidentní mateřské společnosti, upravuje směrnice o mateřských a dceřiných společnostech otázku tohoto rozdělení.
- 99 Cíl spočívající v boji proti daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem a cíl spočívající v ochraně vyváženého rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členské státy nemohou tedy v projednávané věci odůvodnit překážku svobody usazování.

- 100 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na položené otázky odpovědět, že čl. 1 odst. 2 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech ve spojení s čl. 5 odst. 1 této směrnice a článek 49 SFEU musí být vykládány v tom smyslu, že brání daňovým právním předpisům členského státu, jako jsou předpisy dotčené v původním řízení, které v případě, že jsou podíly nerezidentní mateřské společnosti drženy osobami, jimž by nenáleželo právo na vrácení srážkové daně nebo osvobození od ní, pokud by pobíraly dividendy přímo od rezidentní dceřiné společnosti, odpírá této mateřské společnosti osvobození od daně z kapitálových výnosů z platby dividend, jestliže je splněna jedna z podmínek stanovených těmito právními předpisy.

K nákladům řízení

- 101 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (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 2006/98/ES ze dne 20. listopadu 2006, ve spojení s čl. 5 odst. 1 této směrnice a článek 49 SFEU musí být vykládány v tom smyslu, že brání daňovým právním předpisům členského státu, jako jsou předpisy dotčené v původním řízení, které v případě, že jsou podíly nerezidentní mateřské společnosti drženy osobami, jimž by nenáleželo právo na vrácení srážkové daně nebo osvobození od ní, pokud by pobíraly dividendy přímo od rezidentní dceřiné společnosti, odpírá této mateřské společnosti osvobození od daně z kapitálových výnosů z platby dividend, jestliže je splněna jedna z podmínek stanovených těmito právními předpisy.

Podpisy.