Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

4. října 2024*

„Řízení o předběžné otázce – Svoboda usazování – Článek 49 SFEU – Daň z příjmu právnických osob – Přeshraniční úvěr v rámci skupiny pro účely financování nabytí či navýšení podílu ve společnosti, jež není propojena s dotčenou skupinou a jež se v návaznosti na tuto transakci stává společností propojenou s touto skupinou – Odpočet úroků zaplacených z tohoto úvěru – Úvěr uzavřený za obvyklých tržních podmínek – Pojem ‚čistě vykonstruovaná operace' – Zásada proporcionality"

Ve věci C-585/22,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná na základě článku 267 SFEU rozhodnutím Hoge Raad der Nederlanden (Nejvyšší soud, Nizozemsko) ze dne 2. září 2022, došlým Soudnímu dvoru dne 7. září 2022, v řízení

X BV

proti

Staatssecretaris van Financiën,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení: A. Arabadžev, předseda senátu, T. von Danwitz, P. G. Xuereb, A. Kumin a I. Ziemele (zpravodajka), soudci,

generální advokát: N. Emiliou,

za soudní kancelář: A. Lamote, radová,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 15. listopadu 2023,

s ohledem na vyjádření, která předložili:

– za X BV: S. C. W. Douma a R. van Scharrenburg, conseillers fiscaux,

– za nizozemskou vládu: M. K. Bulterman a M. H. S. Gijzen, jako zmocněnkyně,

– za belgickou vládu: S. Baeyens a J.-C. Halleux, jako zmocněnci,

* Jednací jazyk: nizozemština.

– za španělskou vládu: L. Aguilera Ruiz, jako zmocněnec,

– za Evropskou komisi: W. Roels, jako zmocněnec,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 14. března 2024,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 49, 56 a 63 SFEU.

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společností X BV a Staatssecretaris van Financiën (státní tajemník pro finance, Nizozemsko) (dále jen „správce daně“), jehož předmětem je možnost daňového odpočtu úroků zaplacených z úvěru v rámci skupiny, který byl sjednán za účelem financování nabytí společnosti, která nebyla propojena s dotčenou skupinou.

Nizozemský právní rámec

3 V článku 10a Wet op de Vennootschapsbelasting 1969 (zákon z roku 1969 o dani z příjmů právnických osob) ve znění platném v roce 2007 (Stb. 2006, č. 631) (dále jen „zákon o dani z příjmů právnických osob“) je stanoveno:

„1. V rámci stanovení zisku […], nelze odečíst úroky – včetně nákladů a kurzových rozdílů – související s pohledávkou právně nebo fakticky přímo nebo nepřímo splatnou propojenému subjektu nebo propojené fyzické osobě, pokud tato pohledávka právně nebo fakticky či přímo nebo nepřímo souvisí s některým z následujících právních úkonů:

[…]

c) nabytím nebo navýšením podílu ze strany daňového poplatníka nebo subjektu, který je s takovým poplatníkem propojen a jenž podléhá dani [z příjmu právnických osob], nebo ze strany fyzické osoby, která je propojená s daňovým poplatníkem a je rezidentem Nizozemska, v subjektu, který je v důsledku tohoto nabytí nebo [tohoto] navýšení podílu subjektem propojeným s uvedeným daňovým poplatníkem.

[…]

3. Odstavec 1 se nepoužije, prokáže-li daňový poplatník:

a) skutečnost, že se úvěr a související právní úkon v rozhodující míře zakládají na hospodářských důvodech; nebo

b) skutečnost, že z úroků je u osoby, které jsou úroky právně nebo fakticky přímo nebo nepřímo splatné, vybírána v konečném důsledku daň ze zisků nebo daň z příjmů, která je podle nizozemských kritérií přiměřená, a že se nezapočítávají ztráty nebo jiné pohledávky z let předcházejících roku, v němž byla tato pohledávka sjednána, s tím důsledkem, že podle uvedených přiměřených kritérií není z úroků v konečném důsledku dlužna žádná daň, kromě případu, kdy lze vycházet z toho, že pohledávka byla sjednána za účelem započtení ztrát nebo

jiných nároků, které vznikly ve stejný rok, nebo které krátkodobě vzniknou. Podle nizozemských právních předpisů je daň vybíraná ze zisku přiměřená, pokud vede k odvodu nejméně 10 % ze zdanitelného zisku určeného podle nizozemských právních předpisů […].

4. Pro účely tohoto článku se subjektem propojeným s daňovým poplatníkem rozumí:

a) subjekt, v němž má daňový poplatník podíl ve výši alespoň jedné třetiny;

b) subjekt, který má v daňovém poplatníkovi podíl ve výši alespoň jedné třetiny;

c) subjekt, v němž má třetí osoba podíl ve výši alespoň jedné třetiny, pokud má tato třetí osoba rovněž podíl ve výši alespoň jedné třetiny v daňovém poplatníkovi.

[…]“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

4 Společnost X je součástí nadnárodní skupiny společností. Jediným společníkem společnosti X je společnost A, založená podle belgického práva, jejíž akcie vlastnila společnost B, jiná společnost založená podle belgického práva, ve výši 39 % kapitálu A v období od roku 2000 do 22. prosince 2002 a ve výši 44,47 % tohoto kapitálu od posledně uvedeného data. Ostatní akcie společnosti A byly kotovány na bruselské burze (Belgie), a tudíž v držení veřejnosti.

5 Skupina tvořená společnostmi B a A zahrnuje společnost C se sídlem v Belgii. V letech 1999 až 2010 měla společnost C ve smyslu belgických daňových právních předpisů postavení „koordinačního centra“ pro daňové účely. Z tohoto titulu se na společnost C vztahoval zvláštní daňový režim, podle kterého byl zejména její zdanitelný zisk určován paušálně, a nemusela odvádět z plateb úroků žádnou zálohovou srážkovou daň z příjmů z kapitálového majetku. V roce 2000 držela společnost A 53,05 % akcií nebo podílu ve společnosti C a společnost B držela 46,95 % akcií nebo podílu ve společnosti C. Dne 22. prosince 2002 se podíl držený společností A zvýšil na 64,3 % a podíl držený společností B se snížil na 27,8 % akcií nebo podílu ve společnosti C, přičemž zbývajících 7,9 % podílu držely třetí osoby.

6 V roce 2000 nabyla společnost X od třetích osob 72 % akcií ve společnosti F, založené podle nizozemského práva, a společnost A od těchto třetích osob nabyla zbývajících 28 % těchto akcií. Společnost X financovala nabytí těchto akcií prostřednictvím úvěrů získaných od společnosti C, která poskytla tyto úvěry ze svého vlastního kapitálu, který získala po navýšení kapitálového vkladu společností A.

7 V daňovém výměru určeném společnosti X týkajícím se daně z příjmů právnických osob za daňové období roku 2007 správce daně odepřel odpočet úroků, které tato společnost zaplatila společnosti C. Společnost X napadla toto odepření nejprve u rechtbank Gelderland (soud provincie Geldry, Nizozemsko) a poté u Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden (odvolací soud v Arnhem-Leeuwarden, Nizozemsko). Posledně uvedený soud v rozsudku ze dne 20. října 2020 mimo jiné konstatoval, že články 49, 56 a 63 SFEU nebrání omezení odpočtu úroků, jež je stanoveno v § 10a zákona o dani z příjmu právnických osob, podle kterého nelze provést odpočet úroků v souvislosti s úvěrovým dluhem sjednaným s propojeným subjektem, pokud se tyto dluhy

vztahují na nabytí nebo navýšení podílu v subjektu, který se v důsledku tohoto nabytí nebo navýšení podílu stává subjektem propojeným s daňovým poplatníkem, ledaže daňový poplatník prokáže, že je splněna jedna ze dvou podmínek stanovených v tomto čl. 10a odst. 3.

8 Společnost X podala proti tomuto rozhodnutí kasační opravný prostředek k Hoge Raad der Nederlanden (Nejvyšší soud, Nizozemsko). Uvedený soud má za to, že vnitrostátní právní úprava dotčená ve věci v původním řízení může znevýhodňovat přeshraniční situace. Podle uvedeného soudu totiž subjekt-rezident propojený s daňovým poplatníkem obecně splňuje podmínku stanovenou v čl. 10 odst. 3 písm. b) zákona o dani z příjmu právnických osob, zatímco subjekt-nerezident propojený s daňovým poplatníkem tento požadavek splňuje jen zřídka a odpočet úroků z dluhů souvisejících s úvěrem sjednaným u posledně uvedeného subjektu lze provést pouze tehdy, byla-li splněna podmínka stanovená v čl. 10a odst. 3 písm. a) uvedeného zákona.

9 Takové omezení je však podle předkládajícího soudu odůvodněno nezbytností boje proti daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem, neboť konkrétním cílem právní úpravy dotčené ve věci v původním řízení je zabránit jednání dvou nebo více propojených subjektů, jež spočívá ve vytváření čistě vykonstruovaných operací, jež nejsou hospodářsky opodstatněné, s cílem vyhnout se dani obvykle dlužné ze zisků z činností uskutečněných na vnitrostátním území prostřednictvím uměle vytvořených úrokových nákladů, a sice úroků splatných z titulu úvěrového dluhu sjednaného svévolně a bez hospodářských důvodů.

10 Předkládající soud upřesňuje, že úvěrové dluhy jsou sjednány svévolně a bez hospodářských důvodů zejména tehdy, pokud je v rámci skupiny propojených subjektů způsob financování transakce, jež je sama o sobě hospodářský odůvodněná, určován daňovými důvody v takovém rozsahu, že zahrnuje právní úkony, jež nejsou nezbytné k dosažení hospodářsky odůvodněných cílů a jež by nebyly učiněny nebýt těchto daňových důvodů, přestože úroky z těchto úvěrových dluhů jsou stejné jako úroky, jež by byly sjednány mezi nezávislými podniky. Právní úprava dotčená ve věci v původním řízení se tedy podle předkládajícího soudu týká eroze základu daně nikoli z důvodu nepřiměřeně vysokých úroků z dluhu, nýbrž kvůli tomu, že tyto úrokové náklady vznikly uměle.

11 Předkládající soud má za to, že odepření odpočtu takto uměle vytvořených úrokových nákladů v plném rozsahu je přiměřené cíli boje proti daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem, neboť se omezuje na situace, kdy je úvěr v rámci skupiny propojených společností veden daňovými důvody v takovém rozsahu, že tento úvěr není nezbytný k dosažení hospodářsky odůvodněných cílů a uvedený úvěr by nebyl sjednán mezi subjekty, mezi nimiž by neexistoval žádný zvláštní vztah, a dále že podmínky, které musí být splněny pro předložení důkazu a pro uskutečnění odpočtu úrokových nákladů, nejsou natolik přísné, že by tento odpočet neměl žádné reálné uplatnění.

12 Předkládající soud si nicméně klade otázku, zda je, zejména s ohledem na rozsudek ze dne 20. ledna 2021, Lexel (C-484/19, EU:C:2021:34, body 51 a 56, jeho analýza i nadále opodstatněná. Předkládající soud si předně klade otázku, zda lze z uvedeného rozsudku vyvodit, že plnění uskutečněná za obvyklých tržních podmínek nepředstavují z tohoto jediného důvodu čistě vykonstruované operace. V bodě 56 uvedeného rozsudku totiž Soudní dvůr v podstatě konstatoval, že vnitrostátní právní úprava dotčená v uvedené věci mohla do své působnosti zahrnout i transakce, které byly uzavřeny za obvyklých tržních podmínek, a které tedy nepředstavují čistě vykonstruované nebo fiktivní operace, jež jsou uskutečňovány s cílem vyhnout se dani obvykle dlužné ze zisků dosažených z činností vykonávaných na vnitrostátním

území. Dále si klade otázku, zda je třeba přikládat význam okolnosti, že na rozdíl od právních předpisů dotčených ve věci, v níž byl vydán uvedený rozsudek, se právní úprava dotčená ve věci v původním řízení vztahuje nejen na převod podílů uvnitř skupiny, ale i na nabývání externího subjektu, jenž se po tomto nabytí stává subjektem propojeným se skupinou.

13 Za těchto okolností se Hoge Raad der Nederlanden (Nejvyšší soud, Nizozemsko) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Mají být články 49, 56 nebo 63 SFEU vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, podle níž při stanovení zisku daňového poplatníka nemohou být předmětem odpočtu úroky v souvislosti s úvěrovým dluhem sjednaným u subjektu propojeného s tímto daňovým poplatníkem, který byl uzavřen za účelem nabytí nebo navýšení podílů v subjektu, který se po tomto nabytí nebo navýšení stal propojeným subjektem, jelikož v případě tohoto dluhu je třeba mít za to, že je čistě vykonstruovanou operací (nebo její součástí), přičemž nezáleží na tom, zda byl tento úvěr sjednán za obvyklých tržních podmínek?

2) V případě záporné odpovědi na první otázku: Mají být články 49, 56 nebo 63 SFEU vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, podle níž je pro účely stanovení zisku daňového poplatníka zcela vyloučen odpočet úroků v souvislosti s úvěrovým dluhem sjednaným u subjektu propojeného s tímto daňovým poplatníkem, o němž se má za to, že je čistě vykonstruovanou operací (nebo její součástí), který byl uzavřen za účelem nabytí nebo navýšení podílů v subjektu, který se po tomto nabytí nebo navýšení podílu stal propojeným subjektem, i když tyto úroky samy o sobě nepřesahují částku, která by byla sjednána mezi nezávislými společnostmi?

3) Bude se odpověď na otázky 1 nebo 2 lišit podle toho, zda se nabytí nebo navýšení dotčených podílů týká a) subjektu, který byl propojen s uvedeným daňovým poplatníkem již před tímto nabytím nebo navýšením podílu, nebo b) subjektu, který se stane propojeným subjektem s daňovým poplatníkem až po tomto nabytí nebo navýšení podílu?“

K návrhu na znovuotevření ústní části řízení

14 Podáním došlým kanceláři Soudního dvora dne 10. dubna 2024 navrhla společnost X v návaznosti na přednesení stanoviska generálního advokáta, aby bylo nařízeno znovuotevření ústní části řízení podle článku 83 jednacího řádu Soudního dvora.

15 Na podporu tohoto návrhu společnost X v podstatě tvrdí, že generální advokát se tím, že žádá Soudní dvůr, aby přehodnotil svůj přístup, který zaujal v rozsudku ze dne 20. ledna 2021, Lexel (C-484/19, EU:C:2021:34), opírá v bodě 71 svého stanoviska o argument, který nebyl mezi zúčastněnými projednán. Společnost X by tedy chtěla uplatnit argumenty týkající se dodržování zásady právní jistoty, neboť má za to, že pokud by byl přístup zastávaný generálním advokátem potvrzen Soudním dvorem, bylo by třeba přechodného období, a dále že tento přístup by měl ve vztahu k ní potenciálně diskriminační účinky, neboť je usazena v Nizozemsku a nikoli ve Švédsku. Společnost X by se rovněž chtěla zabývat otázkou účinků uvedeného přístupu na judikaturu Soudního dvora Evropského sdružení volného obchodu (ESVO).

16 V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle čl. 252 druhého pododstavce SFEU je úlohou generálního advokáta předkládat veřejně, zcela nestranně a nezávisle odůvodněná stanoviska ve věcech, které podle statutu Soudního dvora Evropské unie vyžadují jeho účast. Soudní dvůr není

vázán stanoviskem generálního advokáta ani důvody, na základě kterých k němu dospěl (rozsudek ze dne 21. prosince 2023, Chief Appeals Officer a další, C-488/21, EU:C:2023:1013, bod 34 a citovaná judikatura).

17 Mimoto nesouhlas zúčastněného ve smyslu článku 23 statutu Soudního dvora Evropské unie se stanoviskem generálního advokáta nemůže sám o sobě představovat důvod ke znovuotevření ústní části řízení, a to bez ohledu na otázky, kterými se generální advokát ve stanovisku zabýval (rozsudek ze dne 21. prosince 2023, Chief Appeals Officer a další, C-488/21, EU:C:2023:1013, bod 35 a citovaná judikatura).

18 Soudní dvůr může podle článku 83 jednacího řádu kdykoli po vyslechnutí generálního advokáta nařídit znovuotevření ústní části řízení, zejména má-li za to, že věc není dostatečně objasněna, nebo předložil-li některý z účastníků řízení po ukončení této části řízení novou skutečnost, která může mít rozhodující vliv na rozhodnutí Soudního dvora, anebo má-li být věc rozhodnuta na základě argumentu, který nebyl mezi účastníky řízení nebo zúčastněnými uvedenými v článku 23 statutu Soudního dvora Evropské unie projednán (rozsudek ze dne 21. prosince 2023, Chief Appeals Officer a další, C-488/21, EU:C:2023:1013, bod 36).

19 Tak tomu však v projednávané věci není. Je totiž nutno zaprvé uvést, že otázka rozsahu uplatnění rozsudku ze dne 20. ledna 2021, Lexel (C-484/19, EU:C:2021:34), byla projednána v písemné a ústní části řízení. Zadruhé návrh na znovuotevření ústní části řízení nepoukazuje na žádnou novou skutečnost, jež by mohla mít rozhodující vliv na rozhodnutí, které má v této věci Soudní dvůr vydat.

20 Za těchto podmínek má Soudní dvůr po vyslechnutí generálního advokáta za to, že věc byla dostatečně objasněna na základě jednotlivých argumentů, jež před ním byly projednány, a proto není důvodné nařídit znovuotevření ústní části řízení.

K předběžným otázkám

21 Předkládající soud se ve svých třech otázkách, které je třeba zkoumat společně, v podstatě táže, zda články 49, 56 a 63 SFEU musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, podle níž je při určování zisku daňového poplatníka v plném rozsahu odepřen odpočet úroků zaplacených z titulu úvěrového dluhu sjednaného u propojeného subjektu v souvislosti s nabytím nebo navýšením podílu v jiném subjektu, který se v důsledku tohoto nabytí nebo navýšení podílu stává subjektem propojeným s tímto daňovým poplatníkem, pokud se má v případě tohoto dluhu za to, že je čistě vykonstruovanou operací nebo její součástí, a to i kdyby byl uvedený dluh sjednán za obvyklých tržních podmínek a výše těchto úroků nepřekračovala částku, která by byla dohodnuta mezi nezávislými podniky.

22 Úvodem je třeba připomenout, že spor v původním řízení se týká daňového výměru za zdaňovací období roku 2007, takže se na něj použije *ratione temporis* Smlouva o ES. Vzhledem k tomu, že výklad ustanovení Smlouvy o FEU týkajících se svobody usazování, volného pohybu služeb a volného pohybu kapitálu platí každopádně i pro odpovídající ustanovení Smlouvy o ES, bude odkazováno na články 49, 56 a 63 SFEU, na které odkazuje předkládající soud.

K uplatnění základní svobody

23 Z ustálené judikatury vyplývá, že za účelem určení toho, zda se na vnitrostátní právní předpisy vztahuje některá ze základních svobod zaručených Smlouvou o FEU, je třeba zohlednit předmět dotyčných právních předpisů (rozsudek ze dne 16. února 2023, Gallaher, C-707/20, EU:C:2023:101, bod 55 a citovaná judikatura).

24 Do působnosti článku 49 SFEU tak spadají vnitrostátní právní předpisy, které se použijí pouze na podíly umožňující vykonávat nepochybný vliv na rozhodování společnosti a určovat její činnost (rozsudek ze dne 16. února 2023, Gallaher, C-707/20, EU:C:2023:101, bod 56 a citovaná judikatura).

25 Z judikatury Soudního dvora mimoto vyplývá, že pokud vnitrostátní právní úprava dopadá pouze na vztahy v rámci skupiny společností, dotýká se převážně svobody usazování (rozsudek ze dne 16. února 2023, Gallaher, C-707/20, EU:C:2023:101, bod 58 a citovaná judikatura).

26 V projednávané věci se vnitrostátní právní úprava dotčená ve věci v původním řízení týká daňového zacházení s úroky zaplacenými z titulu úvěrových dluhů sjednaných daňovým poplatníkem u subjektu nebo fyzické osoby propojených s tímto daňovým poplatníkem, a to v rozsahu, v němž se tyto dluhy vztahují k nabytí nebo navýšení podílu v jiném subjektu, který se v důsledku tohoto nabytí nebo tohoto navýšení podílu stal rovněž subjektem propojeným s tímto daňovým poplatníkem.

27 Podle čl. 10a odst. 4 zákona o dani z příjmů právnických osob jsou subjekty propojeny, pokud jeden subjekt přímo nebo nepřímo drží 33,3 % podíl v jiném subjektu nebo pokud třetí subjekt přímo či nepřímo drží 33,3 % podíl ve dvou dalších subjektech.

28 V souladu s judikaturou Soudního dvora takový podíl umožňuje, aby společnost, jež jej drží, vykonávala nepochybný vliv na rozhodování společnosti, s níž je propojena (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 31. května 2018, Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366, bod 29).

29 Proto platí, že jelikož právní předpisy dotčené ve věci v původním řízení upravují daňové zacházení s úroky, jež byly zaplaceny z titulu dluhů uvnitř skupiny společností mezi subjekty, jež mohou přímo či nepřímo vykonávat jeden nad druhým nepochybný vliv, spadá tato právní úprava do působnosti svobody usazování.

30 Za předpokladu, že by daňový režim dotčený ve věci v původním řízení měl omezující účinky na volný pohyb služeb nebo volný pohyb kapitálu, byly by takové účinky nevyhnutelným důsledkem případné překážky svobody usazování a neodůvodňovaly by samostatný přezkum předběžných otázek s ohledem na články 56 a 63 SFEU (obdobně viz rozsudek ze dne 17. března 2022, AllianzGI-Fonds AEVN, C-545/19, EU:C:2022:193, bod 34 a citovaná judikatura).

31 Na předběžné otázky je tudíž třeba odpovědět s ohledem na článek 49 SFEU.

32 V tomto ohledu je třeba připomenout, že tento článek ukládá povinnost odstranit omezení svobody usazování pro státní příslušníky jednoho členského státu na území jiného členského státu. Tato svoboda zahrnuje v případě společností založených v souladu s právními předpisy jednoho z členských států, které mají sídlo, správní ústředí nebo hlavní provozovnu na území

Unie, právo vykonávat činnost v jiných členských státech prostřednictvím dceřiné společnosti, pobočky nebo zastoupení (rozsudek ze dne 20. ledna 2021, Lexel (C-484/19, EU:C:2021:34, bod 33 a citovaná judikatura).

33 Rozdílné zacházení vyplývající z právní úpravy členského státu v neprospěch společností, které využijí svobody usazování, je přípustné pouze tehdy, pokud se týká situací, které nejsou objektivně srovnatelné, nebo pokud je odůvodněno naléhavým důvodem obecného zájmu a přiměřené tomuto cíli, což znamená, že musí být způsobilé zajistit soudržným a systematickým způsobem uskutečnění sledovaného cíle a nesmí překračovat meze toho, co je nezbytné k jeho dosažení [v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 7. září 2022, Cilevičs a další, C-391/20, EU:C:2022:638, bod 65, jakož i citovaná judikatura, a ze dne 22. září 2022, W (Odpočet konečných ztrát stálé provozovny-nerezidenta), C-538/20, EU:C:2022:717, bod 18, jakož i citovaná judikatura].

K existenci rozdílného zacházení

34 Je třeba uvést, že v rozsahu, v němž mateřská společnost usazená v jednom členském státě vykonává svou činnost v jiném členském státě prostřednictvím dceřiné společnosti, její svoboda usazování může být dotčena jakýmkoli omezením této dceřiné společnosti (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 3. března 2020, Vodafone Magyarország, C-75/18, EU:C:2020:139, bod 41).

35 Mimoto v situaci, kdy se jednalo o skupinu společností a kdy správce daně z jednoho členského státu odmítl společnosti usazené v tomto členském státě, jejíž mateřská společnost je usazena v jiném členském státě, povolit odečtení některých úrokových nákladů zaplacených jiné společnosti z téže skupiny usazené v tomto jiném členském státě, zatímco tento odpočet by byl možný, kdyby společnost, která je příjemcem těchto úroků, byla usazena v prvním členském státě, Soudní dvůr rozhodl, že takové rozdílné zacházení má negativní dopad na výkon svobody usazování (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 20. ledna 2021, Lexel, C-484/19, EU:C:2021:34, body 40 a 41).

36 Je tedy třeba přezkoumat, zda právní úprava dotčená ve věci v původním řízení vede k rozdílnému zacházení, které má negativní dopad na výkon svobody usazování.

37 Je třeba připomenout, že v tomto ohledu je zakázána nejen zjevná diskriminace na základě místa sídla společnosti, ale také všechny formy skryté diskriminace, které použitím jiných rozlišovacích kritérií vedou ve skutečnosti ke stejnému výsledku (rozsudek ze dne 3. března 2020, Tesco-Global Áruházak, C-323/18, EU:C:2020:140, bod 62 a citovaná judikatura).

38 Konkrétně platí, že daňový režim, který stanoví zdánlivě objektivní kritérium, jež však ve většině případů vzhledem k jeho znakům znevýhodňuje obchodní společnosti se sídlem v jiném členském státě nacházející se ve srovnatelné situaci jako společnosti se sídlem v členském státě zdanění, představuje nepřímou diskriminaci obchodních společností na základě místa jejich sídla, jež je v rozporu s články 49 a 54 SFEU (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. prosince 2023, Cofidis, C-340/22, EU:C:2023:1019, bod 42 a citovaná judikatura).

39 V projednávané věci je třeba uvést, že v ustanovení čl. 10a odst. 1 písm. c) zákona o dani z příjmu právnických osob, v němž je stanoveno odepření odpočtu úroků zaplacených z titulu úvěrových dluhů sjednaných s propojeným subjektem za určitých podmínek uvedených v tomto ustanovení, se nijak nerozlišuje podle toho, zda je dotčená skupina společností přeshraniční, či nikoli (obdobně viz rozsudek ze dne 22. února 2018, X a X (C-398/16 a C-399/16, EU:C:2018:110, bod 35).

40 Ustanovení článku 10a odst. 3 písm. a) a b) tohoto zákona, v nichž jsou stanoveny podmínky, za kterých lze tento odpočet nicméně provést, se použijí bez rozdílu na vnitrostátní i přeshraniční situace.

41 Předkládající soud má však za to, jak je uvedeno v bodě 8 tohoto rozsudku, že důsledkem ustanovení čl. 10a odst. 3 písm. b) zákona o dani z příjmů právnických osob, v němž se vyžaduje, aby bylo prokázáno zaprvé, že daň je z dotčených úroků skutečně vybrána, a zadruhé, že tato daň je přiměřená podle kritérií nizozemského práva, a sice že dochází alespoň k 10 % zdanění zdanitelného zisku určeného podle těchto kritérií, je nicméně znevýhodnění přeshraničních situací.

42 Bude na předkládajícím soudu, jemuž jedinému přísluší posouzení skutkových okolností sporu v původním řízení a výklad dotčených vnitrostátních právních předpisů, aby určil, zda lze na propojené subjekty se sídlem v Nizozemsku, které jsou příjemci uvedených úroků, uplatnit zdanění sazbou nižší než 10 % ze zdanitelného zisku určeného podle uvedených kritérií.

43 Pokud by tomu tak nebylo nebo pokud by takové zdanění, ač je teoreticky možné, nebylo uplatňováno v praxi, bylo by třeba mít za to, že čl. 10a odst. 3 písm. b) zákona o dani z příjmu právnických osob, byť stanoví zjevně objektivní podmínku, zavádí podmínku, která bude ve skutečnosti splněna v případě společnosti usazené v Nizozemsku, která vyplácí úroky propojenému subjektu usazenému v tomto členském státě. Z toho by rovněž vyplývalo, že pouze společnosti usazené v Nizozemsku, které vyplácejí úroky propojenému subjektu usazenému v jiném členském státě, se mohou nacházet v situaci, kdy tato podmínka není splněna, pokud tento posledně uvedený členský stát, podobně jako Belgie v projednávané věci, stanoví pro tento subjekt nižší daň.

44 Proto, pokud v rámci nizozemského daňového režimu nebylo uplatňováno zdanění sazbou nižší než 10 %, je nevyhnutelným a nikoli nejistým důsledkem (*a contrario* viz rozsudek ze dne 3. března 2020, Tesco-Global Áruházak, C-323/18, EU:C:2020:140, bod 72) takové podmínky, jako je podmínka stanovená v čl. 10a odst. 3 písm. b) zákona o dani z příjmu právnických osob, skutečnost, že dopadá pouze na přeshraniční situace.

45 Znevýhodňující zacházení se společností, jež je dceřinou společností mateřské společnosti usazené v jiném členském státě, založené na místě sídla propojeného subjektu, který je příjemcem úroků zaplacených touto dceřinou společností, může tuto mateřskou společnost odrazovat od výkonu činnosti v Nizozemsku prostřednictvím uvedené dceřiné společnosti při zachování tohoto propojeného subjektu v tomto jiném členském státě, v němž se na něj vztahuje zvýhodněný daňový režim. Jak v podstatě uvedl generální advokát v bodě 44 svého stanoviska, takové nepříznivé zacházení může rovněž odrazovat mateřskou společnost usazenou v Nizozemsku od výkonu její svobody usazování zřízením propojeného subjektu v jiném členském státě, v němž by se na něj vztahoval zvýhodněný daňový režim.

46 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba konstatovat, že i když je právní úprava dotčená ve věci v původním řízení použitelná bez rozdílu, obnáší rozdílné zacházení, které může ovlivnit výkon svobody usazování.

47 V souladu s judikaturou citovanou v bodě 33 tohoto rozsudku je tedy třeba ověřit, zda se toto rozdílné zacházení týká situací, které nejsou objektivně srovnatelné.

Ke srovnatelnosti situací

48 Z judikatury Soudního dvora zaprvé vyplývá, že otázka, zda má přeshraniční situace srovnatelnou povahu s vnitrostátní situací či nikoli, se musí posuzovat s ohledem na cíl sledovaný dotčenými ustanoveními vnitrostátních právních předpisů, jakož i na jejich předmět a obsah, a zadruhé za účelem posouzení, zda rozdílné zacházení vyplývající z dotčených právních předpisů odráží objektivní rozdíl v situaci, musí být brána v úvahu pouze relevantní rozlišovací kritéria stanovená takovými právními předpisy (rozsudek ze dne 27. dubna 2023, L Fund, C-537/20, EU:C:2023:339, bod 54 a citovaná judikatura).

49 Jak je uvedeno v bodě 29 tohoto rozsudku, předmětem vnitrostátní právní úpravy dotčené ve věci v původním řízení je daňové zacházení s úroky zaplacenými z titulu dluhů uvnitř skupiny společností mezi subjekty, jež mohou přímo či nepřímo vykonávat jeden nad druhým nepochybný vliv. Cílem této právní úpravy je poskytnout v rámci stanovení zisku možnost odečíst úroky z dluhů splatných propojenému subjektu výlučně tehdy, nejsou-li tyto úrokové náklady vytvořeny uměle.

50 Je přitom třeba uvést, že s ohledem na takové daňové zvýhodnění, jako je možnost odečíst v rámci stanovení zisku úroky z dluhů splatných propojenému subjektu, se daňový poplatník nenachází v odlišné situaci v závislosti na tom, zda je subjekt, jenž je příjemcem těchto úroků, usazen v témže členském státě či nikoli, nebo zda podléhá v jiném členském státě daňovému režimu, který je více či méně výhodný (obdobně viz rozsudek ze dne 5. července 2012, SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, bod 31). Ve všech těchto případech se úvěr, z něhož jsou uvedené úroky placeny, jakož i související právní úkon mohou zakládat na hospodářských důvodech.

51 Za těchto podmínek, a aniž je dotčen přezkum případné odůvodněnosti právní úpravy dotčené ve věci v původním řízení opírající se o naléhavý důvod obecného zájmu, je třeba mít za to, že společnost se nenachází v odlišné situaci pouze z toho důvodu, že propojený subjekt, jenž je příjemcem dotčených úroků, je usazen v jiném členském státě, ve kterém se na tyto úroky vztahuje sazba, která nepřesahuje 10 % ze zdanitelného zisku určeného podle kritérií stanovených v nizozemském právu.

52 Soudní dvůr mimoto rozhodl, že situace, kdy společnost usazená v jednom členském státě zaplatí úroky z úvěru sjednaného s propojenou společností usazenou v jiném členském státě náležející k téže skupině, se neliší, pokud jde o zaplacení úroků, od situace, kdy příjemcem uvedených úroků je společnost skupiny usazená v témže členském státě (rozsudek ze dne 20. ledna 2021, Lexel, C-484/19, EU:C:2021:34, bod 44).

K odůvodněnosti

53 Ve světle judikatury citované v bodě 32 tohoto rozsudku je třeba zkoumat, zda rozdílné zacházení dotčené ve věci v původním řízení může být odůvodněno naléhavým důvodem obecného zájmu a zda je přiměřené tomuto cíli.

K existenci naléhavého důvodu obecného zájmu

54 Předkládající soud, vlády, které předložily vyjádření, i Evropská komise tvrdí, že omezení způsobené právní úpravou dotčenou ve věci v původním řízení je odůvodněno nezbytností předcházet daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem. Předkládající soud konkrétně

upřesňuje, jak je uvedeno v bodě 9 tohoto rozsudku, že cílem této právní úpravy je zabránit erozi základu daně v Nizozemsku prostřednictvím uměle vytvořených úrokových nákladů, tj. úroků splatných z titulu úvěrových dluhů sjednaných svévolně a bez hospodářských důvodů, zejména pokud je v rámci skupiny propojených subjektů způsob financování hospodářsky opodstatněné transakce určován daňovými důvody v takovém rozsahu, že zahrnuje právní úkony, jež nejsou nezbytné k dosažení hospodářsky odůvodněných cílů a jež by bez těchto daňových důvodů nebyly učiněny.

55 V tomto ohledu Soudní dvůr rozhodl, že boj proti daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem představuje naléhavý důvod obecného zájmu, který může odůvodnit omezení výkonu svobod pohybu zaručených Smlouvou o FEU (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 5. července 2012, SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, bod 36, jakož i ze dne 7. září 2017, Eqiom a Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, bod 63).

56 Vnitrostátní opatření omezující svobodu usazování může být odůvodněno i tehdy, vztahuje-li se na boj proti čistě vykonstruovaným operacím, jejichž cílem je uniknout uplatnění právních předpisů dotyčného členského státu (rozsudek ze dne 1. dubna 2014, Felixstowe Dock and Railway Company a další, C-80/12, EU:C:2014:200, bod 31).

57 Podle ustálené judikatury platí, že k tomu, aby omezení svobody usazování stanovené v článku 49 SFEU mohlo být odůvodněno důvody uvedenými v bodech 55 a 56 tohoto rozsudku, musí být specifickým cílem takového omezení zabránit jednání spočívajícímu ve vytváření čistě vykonstruovaných operací, jež nejsou hospodářsky opodstatněné, s cílem vyhnout se dani obvykle dlužné ze zisků z činností vykonávaných na vnitrostátním území [viz zejména rozsudky ze dne 12. září 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, body 51 a 55, ze dne 13. března 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, EU:C:2007:161, body 72 a 74, ze dne 26. února 2019, X (Zprostředkovatelské společnosti usazené ve třetích zemích), C-135/17, EU:C:2019:136, bod 73 a ze dne 20. ledna 2021, Lexel, C-484/19, EU:C:2021:34, bod 49)].

58 Soudní dvůr rovněž upřesnil, že zásada zákazu zneužívajících jednání se v daňové oblasti použije tehdy, je-li dosažení daňového zvýhodnění hlavním účelem dotčených operací (rozsudek ze dne 26. února 2019, N Luxembourg 1 a další, C-115/16, C-118/16, C-119/16 a C-299/16, EU:C:2019:134, bod 107 a citovaná judikatura).

59 I když skutečnost, že daňový poplatník vyhledává daňový režim, jenž je pro něj co nejvýhodnější, sama o sobě nezakládá obecnou domněnku toho, že se dopustil podvodu či zneužití, nic to nemění na tom, že takový daňový poplatník nemůže získat nárok nebo výhodu vyplývající z unijního práva, je-li dotčená operace z ekonomického hlediska čistě umělou a má-li za cíl vyhnout se uplatnění právních předpisů dotyčného členského státu (rozsudek ze dne 26. února 2019, N Luxembourg 1 a další, C-115/16, C-118/16, C-119/16 a C-299/16, EU:C:2019:134, bod 109 a citovaná judikatura).

60 V tomto ohledu je třeba uvést, že Soudní dvůr konstatoval ve věcech, ve kterých byl vydán rozsudek ze dne 22. února 2018, X a X (C-398/16 a C-399/16, EU:C:2018:110, body 46 a 48), a v nichž bylo dotčeno ustanovení § 10a odst. 2 písm. b) zákona o dani z příjmu právnických osob, ve znění platném v roce 2004, jež v podstatě odpovídá čl. 10a odst. 3 písm. b) zákona o dani z příjmu právnických osob, jak potvrdil předkládající soud ve věci v původním řízení, že toto ustanovení nepopiratelně sleduje cíl boje proti daňovým únikům a podvodům a má zabránit

tomu, aby byly vlastní finanční prostředky skupiny uměle vykazovány jako finanční prostředky, které nizozemský subjekt z této skupiny získal úvěrem a aby bylo možné úroky z tohoto úvěru odečíst od hospodářského výsledku zdanitelného v Nizozemsku.

61 Okolnost, že se působnost právní úpravy dotčené ve věci v původním řízení vztahuje nejen na situaci, kdy daňový poplatník sjedná úvěrový dluh u propojeného subjektu za účelem financování nabytí nebo navýšení podílu v subjektu, který již byl s tímto daňovým poplatníkem propojen, stejně jako tomu bylo ve věcech, v nichž byl vydán rozsudek ze dne 22. února 2018, X a X (C-398/16 a C-399/16, EU:C:2018:110), ale i na situaci, kdy se subjekt stane subjektem propojeným s týmž daňovým poplatníkem až po tomto nabytí nebo navýšení podílu, jako je tomu v projednávané věci, toto posouzení nezpochybňuje. Ve všech těchto případech totiž, jak uvedl generální advokát v bodě 58 svého stanoviska, má tato právní úprava za cíl zabránit vykonstruované povaze těchto operací, jež vyplývá z přesměrování toku vlastního kapitálu a z jeho přeměny na dluhový kapitál.

K zásadě proporcionality

62 Jak vyplývá z bodu 33 tohoto rozsudku, je třeba ještě posoudit, zda je právní úprava dotčená ve věci v původním řízení způsobilá zaručit soudržným a systematickým způsobem uskutečnění sledovaného cíle.

63 V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle právní úpravy dotčené ve věci v původním řízení může daňový poplatník ze svého zdanitelného zisku odečíst úroky zaplacené z úvěrů sjednaných s propojenými subjekty na nabytí nebo navýšení podílu v subjektu, který se stane po tomto nabytí nebo navýšení podílu propojeným subjektem, pouze pokud uvedený poplatník prokáže, že jsou splněny podmínky stanovené v čl. 10a odst. 3 písm. a) nebo b) zákona o dani z příjmů právnických osob.

64 Tato právní úprava je tedy způsobilá zaručit uskutečnění sledovaného cíle, a to soudržným a systematickým způsobem, jelikož umožňuje neutralizovat účinky jednání dvou nebo více propojených subjektů, jež spočívá ve vytváření čistě vykonstruovaných operací, jež nejsou hospodářsky opodstatněné, s cílem vyhnout se dani obvykle dlužné ze zisků z činností vykonávaných na vnitrostátním území tím, že z odpočtu vylučuje uměle vytvořené úroky z dluhu, nebo přinejmenším tím, že zaručuje, že tyto úroky jsou zdaněny přiměřenou sazbou v členském státě příjemce úroků a nedojde k úplnému vyhnutí se zdanění zisků.

65 Je tudíž třeba ověřit, zda omezení dotčené ve věci v původním řízení nepřekračuje meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné.

66 V tomto ohledu konstatování existence čistě vykonstruované operace vyžaduje vedle subjektivního prvku spočívajícího v záměru získat daňové zvýhodnění, aby ze souhrnu všech objektivních skutečností vyplývalo, že i přes formální dodržení podmínek stanovených unijní právní úpravou nebylo dosaženo cíle sledovaného svobodou usazování (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. září 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, bod 64, jakož i citovaná judikatura, a obdobně rozsudek ze dne 26. února 2019, N Luxembourg 1 a další, C-115/16, C-118/16, C-119/16 a C-299/16, EU:C:2019:134, bod 124, jakož i citovaná judikatura).

67 Soudní dvůr judikoval, že právní předpisy, které jsou založeny na přezkumu objektivních a ověřitelných skutečností za účelem určení, zda má transakce povahu čistě vykonstruované operace výlučně pro daňové účely, a které v každém případě, kdy existenci takové operace nelze vyloučit, umožňují daňovému poplatníkovi, předložit důkazy o případných obchodních důvodech, proč byla tato transakce uzavřena, a přitom jej nevystavovat nepřiměřené administrativní zátěži, lze považovat za nepřekračující meze toho, co je pro zamezení zneužívajících praktik nezbytné [v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 26. února 2019, X (Zprostředkovatelské společnosti usazené ve třetích zemích), C-135/17, EU:C:2019:136, bod 87 a citovaná judikatura].

68 Při ověřování toho, zda určitá operace sleduje cíl spočívající v daňovém úniku a zneužití daňových předpisů, se příslušné vnitrostátní orgány nemohou spokojit s uplatněním předem určených obecných kritérií, ale musí individuálně zkoumat veškeré dotčené operace. Zavedení daňového opatření, které má obecnou platnost a automaticky vylučuje určité kategorie daňových poplatníků z daňové výhody, aniž je správce daně povinen 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, Eqiom a Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, bod 32, jakož i citovaná judikatura).

69 V projednávané věci právní úprava dotčená ve věci v původním řízení stanovuje domněnku, podle které úroky zaplacené z titulu úvěrových dluhů sjednaných podle kritérií uvedených v čl. 10a odst. 1 písm. c) zákona o dani z příjmů právnických osob představují čistě vykonstruované operace nebo jsou jejich součástí.

70 Tato kritéria, a zejména skutečnost, že tyto úvěrové dluhy jsou splatné propojenému subjektu a souvisejí s nabytím nebo navýšením podílu v subjektu, který se v důsledku tohoto nabytí nebo navýšení podílu stává propojeným subjektem, představují indicie existence čistě vykonstruované operace ve smyslu judikatury připomenuté v bodě 68 tohoto rozsudku.

71 Možnost daňového poplatníka vyvrátit tuto domněnku tím, že prokáže splnění podmínek stanovených v § 10a odst. 3 písm. a) a b) zákona o dani z příjmů právnických osob, umožňuje zúžit odepření odpočtu úroků z úvěru pouze na situace, kdy je úvěr v rámci skupiny propojených společností určován daňovými důvody v takovém rozsahu, že tento úvěr není nezbytný k uskutečnění hospodářsky opodstatněných cílů a mezi subjekty, které neudržují zvláštní vztahy, by nebyl nikdy sjednán.

72 V tomto ohledu z vysvětlení předkládajícího soudu vyplývá, že podmínka stanovená v § 10a odst. 3 písm. a) zákona o dani z příjmu právnických osob se týká jak důvodu úvěru a souvisejícího právního úkonu, tak i objektivních prvků charakterizujících tento úvěr a tento právní úkon, přičemž daňový poplatník musí prokázat, že jsou hospodářsky odůvodněny a mohly by být sjednány mezi subjekty i tehdy, kdyby mezi nimi tyto zvláštní vztahy neexistovaly. Z toho podle předkládajícího soudu, a jak je uvedeno v bodě 10 tohoto rozsudku, vyplývá, že v souladu s jeho judikaturou úvěrové dluhy sjednané svévolně a bez hospodářských důvodů představují čistě vykonstruované operace, i když jsou úroky z těchto dluhů samy o sobě stejné jako úroky, které by byly sjednány mezi nezávislými podniky.

73 Jak vyplývá z bodu 12 tohoto rozsudku, předkládající soud si přitom klade otázku, zda lze z rozsudku ze dne 20. ledna 2021, Lexel (C-484/19, EU:C:2021:34), a zejména z jeho bodu 56 vyvodit, že operace spočívající ve sjednání dluhů se subjektem propojeným s daňovým poplatníkem již pojmově nejsou čistě vykonstruovanými operacemi, pokud byly provedeny za obvyklých tržních podmínek.

74 V tomto ohledu je třeba zaprvé podotknout, že Soudní dvůr již rozhodl, že okolnost, že společnosti-rezidentovi byl poskytnut úvěr společností-nerezidentem za podmínek, které neodpovídají tomu, co by dotyčné společnosti dohodly za obvyklých tržních podmínek, představuje totiž pro členský stát, ve kterém je společnost přijímající úvěr rezidentem, objektivní prvek, který může být ověřen třetími osobami za účelem určení, zda dotčená transakce představuje jako celek nebo zčásti čistě vykonstruovanou operaci, jejímž hlavním účelem je obejít daňový právní předpis tohoto členského státu. Je tudíž třeba určit, zda by při neexistenci zvláštních vztahů mezi dotyčnými společnostmi dotčený úvěr nebyl poskytnut nebo zda by byl poskytnut v jiné výši nebo s jinou úrokovou mírou (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 13. března 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, EU:C:2007:161, bod 81).

75 Z této judikatury vyplývá, že přezkum dodržení obvyklých tržních podmínek se týká nejen ustanovení úvěrové smlouvy týkajících se zejména částky nebo úrokové míry, ale rovněž hospodářského opodstatnění dotčeného úvěru a souvisejících právních úkonů. Tento posledně uvedený přezkum totiž zahrnuje ověření hospodářské životaschopnosti tohoto úvěru a souvisejících právních úkonů s cílem ujistit se o tom, že by takové transakce mohly být uzavřeny mezi společnostmi jakožto smluvními stranami, i kdyby mezi nimi neexistovaly zvláštní vztahy.

76 Přezkum, jehož cílem je ujistit se o tom, že nejen podmínky dotčeného úvěru, ale i samotné sjednání tohoto úvěru, jakož i související právní úkony odpovídají tomu, co by společnosti vzájemně sjednaly za obvyklých tržních podmínek, znamená ujistit se o hospodářské realitě plnění, jejíž neexistence představuje, jak vyplývá z judikatury připomenuté v bodech 57, 59 a 67 tohoto rozsudku, jeden z určujících prvků při kvalifikaci transakce jako čistě vykonstruované operace.

77 Zadruhé, jak Soudní dvůr připomněl v rozsudku ze dne 21. prosince 2023, BMW Bank a další (C-38/21, C-47/21 a C-232/21, EU:C:2023:1014, body 281 a 283), který byl vydán po rozsudku ze dne 20. ledna 2021, Lexel (C-484/19, EU:C:2021:34), z obecné právní zásady, podle níž se jednotlivci nemohou dovolávat norem unijního práva podvodně nebo zneužívajícím způsobem, vyplývá, že členský stát má povinnost odepřít, i v případě nestanovení takového odepření vnitrostátními právními předpisy, použití ustanovení unijního práva, jsou-li osobou uplatňována nikoli za účelem dosažení cílů stanovených těmito předpisy, ale za účelem získání výhody, kterou této osobě přiznává unijní právo, zatímco objektivní podmínky pro přiznání požadované výhody, které jsou stanoveny unijním právem, jsou splněny pouze formálně.

78 Z toho vyplývá, že přezkum samotných formálních podmínek transakcí nemůže stačit k posouzení hospodářské reality dané operace.

79 Zatřetí Soudní dvůr v bodě 29 rozsudku ze dne 20. ledna 2021, Lexel (C-484/19, EU:C:2021:34), uvedl, že i přes teoretickou blízkost se švédské právní předpisy dotčené ve věci, v níž byl vydán uvedený rozsudek, a nizozemská pravidla týkající se daňových jednotek značně odlišují ve svých praktických důsledcích.

80 Soudní dvůr měl totiž za to, že zvláštním cílem právních předpisů dotčených v uvedené věci není boj proti čistě vykonstruovaným operacím, že spadají do rámce boje proti agresivnímu daňovému plánování ve formě odpočtu úrokových nákladů a použití uvedených právních předpisů se neomezuje na takové konstrukce, neboť zákaz odpočtů se může vztahovat i na transakce uzavřené za obvyklých tržních podmínek obdobných podmínkám, které by se uplatnily mezi nezávislými společnostmi. Úmysl dotyčné společnosti vzít na sebe dluh, především z daňových důvodů, je dostatečný k odůvodnění odmítnutí nároku na odpočet v přeshraniční situaci (rozsudek ze dne 20. ledna 2021, Lexel, C-484/19, EU:C:2021:34, body 52 až 54).

81 Soudní dvůr rovněž uvedl, že právní předpisy dotčené ve věci, v níž byl vydán rozsudek ze dne 20. ledna 2021, Lexel (C-484/19, EU:C:2021:34, bod 53), se mohly použít na dluhy vyplývající z transakcí podle občanského práva, a sice transakcí uzavřených za obvyklých tržních podmínek, aniž by se týkaly fiktivních operací.

82 Z toho vyplývá, že Soudní dvůr se v uvedeném rozsudku nevyjádřil k případu, na který se vztahuje právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, jejímž zvláštním cílem je bojovat proti čistě vykonstruovaným operacím, jak vyplývá z bodů 60 a 61 tohoto rozsudku, a sice k případu, kdy jsou dluhy sjednány bez hospodářských důvodů, i když úvěrové podmínky odpovídají podmínkám, jež by byly obvykle sjednány mezi nezávislými podniky.

83 Jak konkrétně vyplývá z rozsudku ze dne 20. ledna 2021, Lexel (C-484/19, EU:C:2021:34), hospodářská platnost úvěru a souvisejících úkonů dotčených ve věci, v níž byl vydán uvedený rozsudek, nebyla před Soudním dvorem zpochybněna ani ji Soudní dvůr nezkoumal.

84 Proto nelze z bodu 56 rozsudku ze dne 20. ledna 2021, Lexel (C-484/19, EU:C:2021:34) vyvodit, že pokud úvěr a související úkony nejsou odůvodněny hospodářskými důvody, pouhá skutečnost, že podmínky tohoto úvěru odpovídají podmínkám, které by byly sjednány mezi nezávislými podniky, znamená, že uvedený úvěr a tyto úkony nejsou z povahy věci čistě vykonstruovanými operacemi.

85 Je tedy třeba mít za to, že nutnost prokázat, že se úvěr a související právní úkon zakládají v rozhodující míře na hospodářských úvahách, se nejeví jako překračující meze toho, co je nezbytné k dosažení sledovaného cíle.

86 Předkládající soud se mimoto táže, zda odepření nároku na odpočet v plném rozsahu nepřekračuje meze toho, co je nezbytné k dosažení sledovaného cíle, neboť Soudní dvůr v bodě 51 rozsudku ze dne 20. ledna 2021, Lexel (C-484/19, EU:C:2021:34), připomněl svou judikaturu, podle níž platí, že mají-li daňové orgány po ověření skutečností týkajících se případných obchodních důvodů, proč byla transakce uzavřena, za to, že úvěr sjednaný daňovým poplatníkem u propojeného subjektu představuje čistě vykonstruovanou operaci bez skutečných obchodních důvodů, zásada proporcionality vyžaduje, aby se odepření nároku na odpočet omezilo na tu část úroků, jež byly zaplaceny z tohoto úvěru, která překračuje rámec toho, co by bylo dohodnuto, kdyby neexistovaly zvláštní vztahy mezi smluvními stranami.

87 Jak přitom uvedl generální advokát v bodech 103 až 105 svého stanoviska, pokud vykonstruovaný charakter dané operace spočívá v neobvykle vysoké úrokové sazbě sjednané u vnitroskupinového úvěru, který jinak odráží hospodářskou realitu, zásada proporcionality vyžaduje, aby byla oddělena ta část úroků zaplacených z tohoto úvěru, která převyšuje obvyklou tržní sazbu. Odmítnutí odpočtu těchto úroků v plném rozsahu by zacházelo nad rámec cíle, jenž spočívá v zamezení čistě vykonstruovaným operacím.

88 Naopak, pokud by nebyl samotný dotčený úvěr hospodářsky odůvodněný a bez existence zvláštního vztahu mezi dotčenými společnostmi a vyhledávané daňové výhody by tento úvěr nebyl nikdy sjednán, by odepření odpočtu uvedených úroků v plném rozsahu bylo v souladu se zásadou proporcionality, neboť správce daně nesmí při výpočtu dlužné daně z příjmů právnických osob k takové čistě vykonstruované operaci přihlížet. Odepření odpočtu pouze části úroků zaplacených z titulu uvedeného úvěru by daňovému poplatníkovi umožnilo získat v částečném či úplném rozsahu daňovou výhodu, o níž bylo usilováno zneužívajícím způsobem, což by zpochybnilo soudržnost dotčeného režimu.

89 Taková právní úprava podle všeho není ani v rozporu s požadavky zásady právní jistoty, které musí být splněny, aby právní předpisy nepřekračovaly meze toho, co je nezbytné k dosažení sledovaného cíle (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 5. července 2012, SIAT, C-843/10, EU:C:2012:415, bod 59).

90 V tomto ohledu Soudní dvůr rozhodl, že zásada právní jistoty vyžaduje, aby právní úprava byla jasná a přesná a její účinky byly předvídatelné, zejména pokud může vyvolat nepříznivé důsledky pro jednotlivce a podniky (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 5. července 2012, SIAT, C-843/10, EU:C:2012:415, bod 58).

91 Ve shodě s konstatováním generálního advokáta, jež je uvedeno v bodech 87 a 88 stanoviska, je přitom třeba uvést, že ustanovení, jehož cílem je zamezit zneužívajícím praktikám, musí nutně obsahovat neurčité pojmy, aby mohlo zahrnovat co možná nejvíce myslitelných konstelací vytvořených za účelem vyhýbání se daňovým povinnostem.

92 Použití neurčitých pojmů však neznamená, že by uplatnění právní úpravy dotčené ve věci v původním řízení bylo ponecháno zcela na volném uvážení správce daně, v důsledku čehož by bylo nepředvídatelné, neboť – jak bylo připomenuto v bodech 70 a 71 tohoto rozsudku – toto použití podléhá kritériím, jež jsou v této právní úpravě jasně stanovena a daňovému poplatníkovi umožňují předem a s dostatečnou přesností určit rozsah působnosti této právní úpravy, aniž by přetrvávaly pochybnosti ohledně její použitelnosti (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 5. července 2012, SIAT, C 318/10, EU:C:2012:415, bod 57).

93 S ohledem na vše výše uvedené je třeba na položené otázky odpovědět tak, že článek 49 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní právní úpravě, podle níž je při určování zisku daňového poplatníka v plném rozsahu odepřen odpočet úroků zaplacených z titulu úvěrového dluhu sjednaného u propojeného subjektu v souvislosti s nabytím nebo navýšením podílu v jiném subjektu, který se v důsledku tohoto nabytí nebo navýšení podílu stává subjektem propojeným s tímto daňovým poplatníkem, pokud se má v případě tohoto dluhu za to, že je čistě vykonstruovanou operací nebo její součástí, a to i kdyby byl uvedený dluh sjednán za obvyklých tržních podmínek a výše těchto úroků nepřekračovala částku, která by byla dohodnuta mezi nezávislými podniky.

K nákladům řízení

94 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 (první senát) rozhodl takto:

Článek 49 SFEU

musí být vykládán v tom smyslu, že

nebrání vnitrostátní právní úpravě, podle níž je při určování zisku daňového poplatníka v plném rozsahu odepřen odpočet úroků zaplacených z titulu úvěrového dluhu sjednaného u propojeného subjektu v souvislosti s nabytím nebo navýšením podílu v jiném subjektu, který se v důsledku tohoto nabytí nebo navýšení podílu stává subjektem propojeným s tímto daňovým poplatníkem, pokud se má v případě tohoto dluhu za to, že je čistě vykonstruovanou operací nebo její součástí, a to i kdyby byl uvedený dluh sjednán za obvyklých tržních podmínek a výše těchto úroků nepřekračovala částku, která by byla dohodnuta mezi nezávislými podniky.

Podpisy