Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

zo 4. októbra 2024*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Sloboda usadiť sa – Článok 49 ZFEÚ – Daň z príjmov právnických osôb – Cezhraničná pôžička v rámci skupiny na účely financovania nadobudnutia alebo zvýšenia podielu v spoločnosti, ktorá nie je pridružená k príslušnej skupine a ktorá sa v dôsledku tejto transakcie stane pridruženou k tejto skupine – Odpočítanie úrokov zaplatených v súvislosti s touto pôžičkou – Pôžička dohodnutá za podmienok úplnej hospodárskej súťaže – Pojem ‚čisto umelá konštrukcia' – Zásada proporcionality"

Vo veci C-585/22,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Hoge Raad der Nederlanden (Najvyšší súd, Holandsko) z 2. septembra 2022 a doručený Súdnemu dvoru 7. septembra 2022, ktorý súvisí s konaním:

X BV

proti

Staatssecretaris van Financiën,

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predseda prvej komory A. Arabadžiev, sudcovia T. von Danwitz, P. G. Xuereb, A. Kumin a I. Ziemele (spravodajkyňa),

generálny advokát: N. Emiliou,

tajomníčka: A. Lamote, referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 15. novembra 2023,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

– X BV, v zastúpení: S. C. W. Douma a R. van Scharrenburg, daňoví poradcovia,

– holandská vláda, v zastúpení: M. K. Bulterman a M. H. S. Gijzen, splnomocnené zástupkyne,

– belgická vláda, v zastúpení: S. Baeyens a J.-C. Halleux, splnomocnení zástupcovia,

* Jazyk konania: holandčina.

– španielska vláda, v zastúpení: L. Aguilera Ruiz, splnomocnený zástupca,

– Európska komisia, v zastúpení: W. Roels, splnomocnený zástupca,

– po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 14. marca 2024,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 49, 56 a 63 ZFEÚ.

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi X BV, spoločnosťou založenou podľa holandského práva, a Staatssecretaris van Financiën (štátny tajomník pre financie, Holandsko) (ďalej len „daňový úrad“), ktorého predmetom je možnosť odpočítať na daňové účely úroky zaplatené z titulu pôžičky v rámci skupiny uzavretej na účely financovania nadobudnutia spoločnosti, ktorá nie je pridružená k dotknutej skupine.

Holandský právny rámec

3 Ustanovenie § 10a Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (zákon o dani z príjmov právnických osôb z roku 1969), v znení účinnom v roku 2007 (Stb. 2006, č. 631) (ďalej len „zákon o dani z príjmov právnických osôb“), stanovuje:

„1. Pri určovaní zisku… sa neodpočítajú splatné úroky – vrátane nákladov a kurzových rozdielov – z dlhov voči pridruženému subjektu alebo pridruženej fyzickej osobe, ak tieto dlhy priamo alebo nepriamo, *de iure* alebo *de facto* súvisia s jednou z nasledujúcich právnych transakcií:

…

c) nadobudnutie alebo zvýšenie podielu v subjekte, ktorý sa následne po nadobudnutí alebo zvýšení [tohto] podielu stane subjektom pridruženým k daňovníkovi, zo strany daňovníka, subjektu pridruženého k daňovníkovi a podliehajúceho dani [z príjmov právnických osôb] alebo fyzickej osoby pridruženej k daňovníkovi a usadenej v Holandsku.

…

3. Odsek 1 sa neuplatní, ak daňovník preukáže, že:

a) úver a právna transakcia s ním spojená sú založené v rozhodujúcej miere na obchodných úvahách; alebo

b) z úrokov sa v konečnom dôsledku od osoby, ktorej sú úroky právne alebo fakticky priamo alebo nepriamo splatné, vyberá daň zo zisku alebo daň z príjmov, ktorá je podľa holandských kritérií primeraná, a nezapočítavajú sa straty alebo pohľadávky iného druhu za roky predchádzajúce roku, v ktorom vznikol dlh, čo má za následok, že z úrokov nie je v konečnom dôsledku splatná žiadna daň podľa uvedených primeraných kritérií, s výnimkou prípadu, keď je pravdepodobné, že dlh vznikol na účely započítania strát alebo pohľadávok iného druhu, ktoré

vznikli v tom istom roku alebo vzniknú v blízkej dobe. Daň vybratá zo zisku je primeraná podľa holandských kritérií, ak vedie k výberu v sadzbe minimálne 10 % zdaniteľného zisku určeného v súlade s holandskými kritériami …

4. Na účely tohto paragrafu… sa za subjekt pridružený k daňovníkovi považuje:

a) subjekt, v rámci ktorého má daňovník minimálne tretinový podiel;

b) subjekt, ktorý má minimálne tretinový podiel v daňovníkovi;

c) subjekt, v ktorom má minimálne tretinový podiel tretia strana, pričom táto tretia strana má takisto minimálne tretinový podiel v daňovníkovi.

…“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

4 Spoločnosť X je súčasťou nadnárodnej skupiny spoločností. Jediným akcionárom spoločnosti X je spoločnosť A, založená podľa belgického práva, ktorej akcie vlastnila spoločnosť B, iná spoločnosť založená podľa belgického práva, vo výške 39 % jej základného imania v období od roku 2000 do 22. decembra 2002 a vo výške 44,47 % tohto základného imania od posledného uvedeného dátumu. Ostatné akcie spoločnosti A boli kótované na Bruselskej burze (Belgicko), a teda boli v držbe verejnosti.

5 Skupina tvorená spoločnosťami B a A, zahŕňa spoločnosť C so sídlom v Belgicku. V rokoch 1999 až 2010 mala C na daňové účely postavenie „koordinačného centra“ v zmysle belgických daňových predpisov. Z tohto dôvodu sa na C vzťahoval osobitný daňový režim, v rámci ktorého sa okrem iného jej zdaniteľný zisk určoval paušálne a nemusela odvádzať žiadnu zrážkovú daň z platieb úrokov. V roku 2000 vlastnila A 53,05 % akcií alebo podielov v spoločnosti C a B vlastnila 46,95 % akcií alebo podielov v spoločnosti C. Dňa 22. decembra 2002 sa podiely spoločností A a B zmenili na 64,3 %, resp. 27,8 % akcií alebo podielov v spoločnosti C, pričom zvyšných 7,9 % vlastnili tretie strany.

6 V roku 2000 X nadobudla od tretích osôb 72 % akcií spoločnosti F, založenej podľa holandského práva, a A nadobudla od týchto tretích osôb zvyšných 28 % týchto akcií. X financovala nadobudnutie týchto akcií prostredníctvom pôžičiek poskytnutých spoločnosťou C, ktorá na tento účel použila vlastné zdroje získané z kapitálového vkladu spoločnosti A.

7 V daňovom výmere v súvislosti s daňou z príjmov právnických osôb zaslanom spoločnosti X za účtovné obdobie 2007 daňové orgány odmietli povoliť odpočet úrokov zaplatených touto spoločnosťou spoločnosti C. X napadla toto zamietnutie najprv na Rechtbank Gelderland (súd v Gelderlande, Holandsko) a následne na Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden (Odvolací súd Arnhem-Leeuwarden, Holandsko). Konkrétne v rozsudku z 20. októbra 2020 tento posledný uvedený súd rozhodol, že články 49, 56 a 63 ZFEÚ nebránia obmedzeniu odpočtu úrokov stanovenému v § 10a zákona o dani z príjmov právnických osôb, podľa ktorého nie je možné odpočítať úroky z dlhov dohodnutých s pridruženým subjektom, pokiaľ sa tieto dlhy týkajú nadobudnutia alebo zvýšenia podielu v subjekte, ktorý sa v dôsledku tohto nadobudnutia alebo tohto zvýšenia stáva subjektom pridruženým k daňovníkovi, pokiaľ ten nepreukáže, že je splnená jedna z dvoch podmienok uvedených v tomto § 10a ods. 3.

8 X podala proti tomuto rozsudku kasačnú sťažnosť na Hoge Raad der Nederlanden (Najvyšší súd, Holandsko), ktorý je vnútroštátnym súdom. Tento súd sa domnieva, že vnútroštátna právna úprava dotknutá vo veci samej môže znevýhodňovať cezhraničné situácie. Subjekt rezident pridružený k daňovníkovi spravidla spĺňa podmienku stanovenú v § 10a ods. 3 písm. b) zákona o dani z príjmov právnických osôb, zatiaľ čo subjekt nerezident pridružený k daňovníkovi spĺňa túto podmienku menej často a odpočet debetných úrokov týkajúcich sa pôžičky uzatvorenej s týmto subjektom je možný len vtedy, ak je splnená podmienka stanovená v § 10a ods. 3 písm. a) tohto zákona.

9 Takéto obmedzenie je však podľa vnútroštátneho súdu odôvodnené potrebou bojovať proti daňovým únikom a vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam, keďže právna úprava dotknutá vo veci samej má za cieľ výslovne zabrániť konaniu dvoch alebo viacerých pridružených subjektov spočívajúcemu vo vytváraní čisto umelých konštrukcií, bez ekonomickej reality, ktorých cieľom je vyhnúť sa dani, ktorá je bežne splatná zo zisku dosiahnutého z činností vykonávaných na vnútroštátnom území, a to prostredníctvom umelo vytvorených úrokov, konkrétne úrokov splatných v súvislosti s dlhom z pôžičky, ktorý bol dohodnutý svojvoľne a bez ekonomických motívov.

10 Tento súd konštatuje, že úverové zmluvy sú uzatvárané svojvoľne a bez ekonomických pohnútok najmä vtedy, ak je v rámci skupiny pridružených subjektov spôsob financovania transakcie, ktorá je sama osebe ekonomicky odôvodnená, určený daňovými dôvodmi do takej miery, že zahŕňa právne úkony, ktoré nie sú nevyhnutné na dosiahnutie ekonomicky odôvodnených cieľov a ktoré by neboli uskutočnené bez týchto daňových dôvodov, aj keď úroky splatné z týchto dlhov sú rovnaké ako úroky, ktoré by boli dohodnuté medzi nezávislými podnikmi. Právna úprava dotknutá vo veci samej sa teda týka zníženia základu dane nie v dôsledku nadmerných úrokov, ale v dôsledku umelo vytvorených úrokov.

11 Vnútroštátny súd sa domnieva, že úplné zamietnutie odpočtu umelo vytvorených úrokových nákladov by bolo primerané cieľu boja proti daňovým únikom a vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam, keďže by sa na jednej strane obmedzilo na situácie, keď je pôžička v rámci skupiny pridružených spoločností diktovaná daňovými dôvodmi do takej miery, že takáto pôžička nie je potrebná na dosiahnutie ekonomicky opodstatnených cieľov a uvedená pôžička by nebola uzatvorená medzi subjektmi, medzi ktorými neexistuje nijaký osobitný vzťah, a na druhej strane podmienky, ktoré musia byť splnené na predloženie dôkazu a na vykonanie odpočtu debetných úrokov, by neboli také prísne, aby tento odpočet nebol účinný.

12 Tento súd si však kladie otázku, či je jeho analýza naďalej opodstatnená, najmä vzhľadom na rozsudok z 20. januára 2021 Lexel (C-484/19, EU:C:2021:34, body 51 a 56). Na jednej strane si kladie otázku, či z tohto rozsudku možno vyvodiť, že transakcie uzavreté za podmienok úplnej hospodárskej súťaže nepredstavujú už len z tohto dôvodu čisto umelé konštrukcie. V bode 56 tohto rozsudku Súdny dvor v podstate rozhodol, že vnútroštátna právna úprava, o ktorú ide vo veci samej, môže do svojej pôsobnosti zahrnúť transakcie, ktoré boli uzavreté za podmienok úplnej hospodárskej súťaže, a ktoré teda nepredstavujú čisto umelé alebo fiktívne konštrukcie vytvorené s cieľom vyhnúť sa dani, ktorá je zvyčajne splatná zo zisku z činností vykonávaných na vnútroštátnom území. Na druhej strane si kladie otázku, či je potrebné prikladať význam skutočnosti, že na rozdiel od právnej úpravy dotknutej vo veci, ktorá viedla k vydaniu tohto rozsudku, sa právna úprava dotknutá vo veci samej netýka len prevodu podielov v rámci skupiny, ale aj nadobudnutia externého subjektu, ktorý sa po tomto nadobudnutí stáva subjektom pridruženým ku skupine.

13 Za týchto okolností Hoge Raad der Nederlanden (Najvyšší súd, Holandsko) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru nasledujúce prejudiciálne otázky:

„1. Majú sa články 49, 56 a/alebo 63 ZFEÚ vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej úprave, podľa ktorej sa úroky týkajúce sa záväzku z pôžičky voči podniku, ktorý je subjektom pridruženým k tomuto daňovníkovi, pričom záväzok sa prijal na nadobudnutie alebo zvýšenie podielov v podniku, ktorý po tomto nadobudnutí alebo zvýšení predstavuje pridružený podnik, nesmú pri určení zisku daňovníka odpočítať, keďže predmetný záväzok sa klasifikuje ako čisto umelá konštrukcia (alebo jej súčasť), a to bez ohľadu na to, či sa tento záväzok ako taký prijal za podmienok slobodnej hospodárskej súťaže?

2. Ak je odpoveď na prvú otázku záporná: Majú sa články 49, 56 a/alebo 63 ZFEÚ vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave, podľa ktorej sa odpočítanie úrokov v súvislosti s pôžičkou, ktorá je klasifikovaná ako umelá konštrukcia (alebo jej súčasť) voči podniku pridruženému k daňovníkovi a ktorá sa prijala na nadobudnutie alebo zvýšenie podielov v podniku, ktorý po tomto nadobudnutí alebo zvýšení predstavuje pridružený podnik, pri určovaní zisku daňovníka úplne odmietne, aj keď tieto úroky ako také neprekročili sumu, ktorá by bola dohodnutá medzi nezávislými podnikmi?

3. Je odpoveď na prvú a/alebo druhú otázku iná, ak predmetné nadobudnutie alebo zvýšenie podielov a) sa týka podniku, ktorý už pred nadobudnutím alebo odkúpením bol podnikom pridruženým k daňovníkovi, alebo b) sa týka podniku, ktorý sa až po tomto nadobudnutí alebo zvýšení stane podnikom pridruženým k daňovníkovi?“

O návrhu na opätovné začatie ústnej časti konania

14 Podaním doručeným do kancelárie Súdneho dvora 10. apríla 2024 po doručení návrhov generálneho advokáta požiadala X o opätovné začatie ústnej časti konania podľa článku 83 Rokovacieho poriadku Súdneho dvora.

15 X na podporu tohto tvrdenia v podstate uvádza, že generálny advokát sa tým, že vyzýva Súdny dvor, aby prehodnotil stanovisko, ktoré zaujal v rozsudku z 20. januára 2021, Lexel (C-484/19, EU:C:2021:34), opiera v bode 71 svojich návrhov o tvrdenie, ktoré nebolo medzi účastníkmi konania prerokované. X by preto chcela predložiť tvrdenia týkajúce sa dodržiavania zásady právnej istoty, pričom sa domnieva, že ak by Súdny dvor potvrdil prístup, ktorý zastáva generálny advokát, bolo by potrebné prechodné obdobie a tento prístup by mal potenciálne diskriminačné účinky vo vzťahu k spoločnosti X, lebo má sídlo v Holandsku a nie vo Švédsku. X by sa tiež chcela zaoberať otázkou vplyvu tohto prístupu na judikatúru Súdu Európskeho združenia voľného obchodu (EZVO).

16 V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že podľa článku 252 druhého odseku ZFEÚ generálny advokát, ktorý koná nestranne a nezávisle, predkladá na verejných pojednávaniach odôvodnené návrhy v prípadoch, ktoré si v súlade so Štatútom Súdneho dvora Európskej únie vyžadujú jeho účasť. Súdny dvor nie je viazaný ani týmito návrhmi, ani odôvodnením, na základe ktorého k týmto návrhom generálny advokát dospel (rozsudok z 21. decembra 2023, Chief Appeals Officer a i., C-488/21, EU:C:2023:1013, bod 34, ako aj citovaná judikatúra).

17 Okrem toho nesúhlas zainteresovanej strany v zmysle článku 23 Štatútu Súdneho dvora Európskej únie s návrhmi generálneho advokáta, nech už sa v nich zaoberá akýmikoľvek otázkami, nemôže sám osebe predstavovať dôvod na opätovné otvorenie ústnej časti konania (rozsudok z 21. decembra 2023, Chief Appeals Officer a i., C-488/21, EU:C:2023:1013, bod 35, ako aj citovaná judikatúra).

18 Je pravda, že podľa článku 83 rokovacieho poriadku Súdny dvor môže kedykoľvek po vypočutí generálneho advokáta rozhodnúť o opätovnom začatí ústnej časti konania, najmä ak usúdi, že nemá dostatok informácií, alebo ak účastník konania uviedol po skončení tejto časti konania novú skutočnosť, ktorá môže mať rozhodujúci vplyv na jeho rozhodnutie, alebo ak sa má vo veci rozhodnúť na základe tvrdenia, ku ktorému nemali možnosť vyjadriť sa účastníci konania alebo zainteresované strany podľa článku 23 Štatútu Súdneho dvora Európskej únie (rozsudok z 21. decembra 2023, Chief Appeals Officer a i., C-488/21, EU:C:2023:1013, bod 36).

19 V prejednávanej veci však nejde o takýto prípad. Na jednej strane totiž treba uviesť, že o otázke dosahu rozsudku z 20. januára 2021, Lexel (C-484/19, EU:C:2021:34), sa diskutovalo v písomnej a ústnej časti konania. Na druhej strane návrh na opätovné začatie ústnej časti konania neobsahuje žiadnu novú skutočnosť, ktorá by mohla mať rozhodujúci vplyv na rozhodnutie, ktoré má Súdny dvor v tejto veci vydať.

20 Za týchto podmienok sa Súdny dvor po vypočutí generálneho advokáta domnieva, že má dostatok informácií na základe rôznych tvrdení, ktoré boli pred ním prejednané, a v dôsledku toho nie je potrebné nariadiť opätovné začatie ústnej časti konania.

O prejudiciálnych otázkach

21 Svojimi tromi otázkami, ktoré treba preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa články 49, 56 a 63 ZFEÚ majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave, podľa ktorej sa pri určovaní zisku daňovníka zamietne v plnom rozsahu odpočet úrokov zaplatených v súvislosti s dlhom z pôžičky uzavretej s pridruženým subjektom v súvislosti s nadobudnutím alebo zvýšením podielu v inom subjekte, ktorý sa po tomto nadobudnutí alebo zvýšení stáva subjektom pridruženým k tomuto daňovníkovi, ak sa tento dlh považuje za čisto umelú konštrukciu alebo za súčasť takejto konštrukcie, a to aj v prípade, že uvedený dlh bol dohodnutý za podmienok úplnej hospodárskej súťaže a ak výška takéhoto úroku nepresahuje výšku, ktorá by bola dohodnutá medzi nezávislými podnikmi.

22 Na úvod treba uviesť, že spor vo veci samej sa týka daňového výmeru za zdaňovacie obdobie roku 2007, takže Zmluva o ES sa na tento daňový výmer uplatňuje *ratione temporis*. Vzhľadom na to, že výklad ustanovení Zmluvy o fungovaní EÚ týkajúcich sa slobody usadiť sa, slobodného poskytovania služieb a voľného pohybu kapitálu sa v každom prípade vzťahuje aj na zodpovedajúce ustanovenia Zmluvy o ES, budú uvedené odkazy na články 49, 56 a 63 ZFEÚ, ktoré uvádza vnútroštátny súd.

O uplatniteľnej základnej slobode

23 Z ustálenej judikatúry vyplýva, že na určenie toho, či vnútroštátna právna úprava patrí do pôsobnosti niektorej zo základných slobôd zaručených Zmluvou o FEÚ, treba zohľadniť predmet danej právnej úpravy (rozsudok zo 16. februára 2023, Gallaher, C-707/20, EU:C:2023:101, bod 55 a citovaná judikatúra).

24 Na vnútroštátnu právnu úpravu, ktorá sa použije len v prípade podielov umožňujúcich vykonávať nepochybný vplyv na rozhodnutia spoločnosti a určovať jej činnosti, sa tak článok 49 ZFEÚ vzťahuje (rozsudok zo 16. februára 2023, Gallaher, C-707/20, EU:C:2023:101, bod 56 a citovaná judikatúra).

25 Okrem toho z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že ak sa vnútroštátna právna úprava týka iba vzťahov v rámci skupiny spoločností, dotýka sa prevažne slobody usadiť sa (rozsudok zo 16. februára 2023, Gallaher, C-707/20, EU:C:2023:101, bod 58 a citovaná judikatúra).

26 V prejednávanej veci sa vnútroštátna právna úprava, o ktorú ide vo veci samej, týka daňového zaobchádzania s úrokmi zaplatenými z titulu úverových dlhov, ktoré daňovník zjednal so subjektom alebo fyzickou osobou pridruženou k tomuto daňovníkovi, pokiaľ sa tieto dlhy týkajú nadobudnutia alebo zvýšenia podielu v inom subjekte, ktorý sa v dôsledku tohto nadobudnutia alebo zvýšenia stáva subjektom tiež pridruženým k tomuto daňovníkovi.

27 Podľa § 10a ods. 4 zákona o dani z príjmov právnických osôb sú subjekty pridružené, ak jeden subjekt vlastní priamo alebo nepriamo 33,3 % podielov v druhom subjekte alebo ak tretí subjekt vlastní priamo alebo nepriamo 33,3 % podielov v dvoch ďalších subjektoch.

28 V súlade s judikatúrou Súdneho dvora môže takýto podiel viesť k tomu, že zúčastnená spoločnosť bude mať určitý vplyv na rozhodovaní spoločnosti, ku ktorej je pridružená (pozri v tomto zmysle rozsudok z 31. mája 2018, Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366, bod 29).

29 V dôsledku toho platí, že keďže predmet právnej úpravy dotknutej vo veci samej sa týka daňového zaobchádzania s úrokmi zaplatenými z titulu dlhov v rámci skupiny spoločností medzi subjektmi, ktoré by mohli vykonávať určitý priamy alebo nepriamy vplyv jeden na druhého, táto právna úprava patrí do pôsobnosti slobody usadiť sa.

30 Za predpokladu, že by daňový režim, o ktorý ide vo veci samej, mal obmedzujúce účinky na slobodné poskytovanie služieb alebo voľný pohyb kapitálu, takéto účinky by boli nevyhnutným dôsledkom prípadnej prekážky slobody usadiť sa a neodôvodňujú samostatné preskúmanie prejudiciálnych otázok z hľadiska článkov 56 a 63 ZFEÚ (pozri analogicky rozsudok zo 17. marca 2022, AllianzGI-Fonds AEVN, C-545/19, EU:C:2022:193, bod 34 a citovanú judikatúru).

31 Na prejudiciálne otázky treba preto odpovedať z hľadiska článku 49 ZFEÚ.

32 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že tento článok ukladá povinnosť odstrániť obmedzenia slobody usadiť sa štátnych príslušníkov jedného členského štátu na území iného členského štátu. Táto sloboda zahŕňa právo spoločností, ktoré sú založené v súlade s právnou úpravou členského štátu a ktoré majú svoje registrované sídlo, ústredie alebo hlavnú prevádzkareň v Európskej únii, vykonávať svoju činnosť v iných členských štátoch prostredníctvom dcérskej spoločnosti, organizačnej zložky alebo obchodného zastúpenia (rozsudok z 20. januára 2021, Lexel, C-484/19, EU:C:2021:34, bod 33 a citovaná judikatúra).

33 Rozdielne zaobchádzanie vyplývajúce z právnej úpravy členského štátu na úkor spoločností, ktoré vykonávajú svoju slobodu usadiť sa, je prípustné len vtedy, ak sa týka situácií, ktoré nie sú objektívne porovnateľné, alebo ak je odôvodnené naliehavým dôvodom všeobecného záujmu a primerané tomuto cieľu, čo znamená, že je spôsobilé koherentne a systematicky zabezpečiť dosiahnutie sledovaného cieľa a že nejde nad rámec toho, čo je na jeho dosiahnutie nevyhnutné

[pozri v tomto zmysle rozsudky zo 7. septembra 2022, Cilevičs a i., C-391/20, EU:C:2022:638, bod 65, ako aj citovanú judikatúru, a z 22. septembra 2022, W (Odpočítateľnosť konečných strát stálej prevádzkarne nerezidenta), C-538/20, EU:C:2022:717, bod 18, ako aj citovanú judikatúru].

O existencii rozdielneho zaobchádzania

34 Treba uviesť, že pokiaľ materská spoločnosť usadená v jednom členskom štáte vykonáva svoju činnosť v inom členskom štáte prostredníctvom dcérskej spoločnosti, jej sloboda usadiť sa môže byť dotknutá akýmkoľvek obmedzením, ktoré sa jej týka (pozri v tomto zmysle rozsudok z 3. marca 2020, Vodafone Magyarország, C-75/18, EU:C:2020:139, bod 41).

35 Okrem toho v situácii, ktorá sa týkala skupiny spoločností a zamietnutia daňových orgánov členského štátu povoliť spoločnosti usadenej v tomto členskom štáte, ktorej materská spoločnosť je usadená v inom členskom štáte, odpočítať určité úrokové náklady zaplatené inej spoločnosti tej istej skupiny usadenej v tomto inom členskom štáte, zatiaľ čo tento odpočet by bol možný, ak by spoločnosť prijímajúca tieto úroky bola usadená v prvom členskom štáte, Súdny dvor rozhodol, že takéto rozdielne zaobchádzanie má negatívny vplyv na slobodu usadiť sa (pozri v tomto zmysle rozsudok z 20. januára 2021, Lexel, C-484/19, EU:C:2021:34, body 40 a 41).

36 Treba teda preskúmať, či právna úprava dotknutá vo veci samej vedie k rozdielnemu zaobchádzaniu, ktoré má negatívny vplyv na slobodu usadiť sa.

37 Treba pripomenúť, že v tejto súvislosti sú zakázané nielen zjavné diskriminácie založené na mieste sídla spoločností, ale aj všetky formy skrytej diskriminácie, ktoré použitím iných rozlišovacích kritérií vedú v skutočnosti k rovnakému výsledku (rozsudok z 3. marca 2020, Tesco-Global Áruházak, C-323/18, EU:C:2020:140, bod 62 a citovaná judikatúra).

38 Konkrétne daňový systém, ktorý stanovuje kritérium zdanlivo objektívneho rozlišovania, ale vo väčšine prípadov znevýhodňuje – s prihliadnutím na jeho znaky – spoločnosti, ktoré majú svoje sídlo v inom členskom štáte a ktoré sa nachádzajú v situácii porovnateľnej so situáciou spoločností so sídlom v členskom štáte zdanenia, predstavuje nepriamu diskrimináciu na základe miesta sídla spoločností, ktorá je zakázaná článkami 49 a 54 ZFEÚ (pozri v tomto zmysle rozsudok z 21. decembra 2023, Cofidis, C-340/22, EU:C:2023:1019, bod 42 a citovanú judikatúru).

39 V prejednávanej veci treba uviesť, že § 10a ods. 1 písm. c) zákona o dani z príjmov právnických osôb, ktorý stanovuje zamietnutie odpočítania úrokov zaplatených z titulu dlhov vyplývajúcich z pôžičiek uzavretých s pridruženým subjektom za podmienok uvedených v tomto ustanovení, nijako nerozlišuje podľa toho, či je dotknutá skupina spoločností cezhraničná alebo nie (pozri analogicky rozsudok z 22. februára 2018, X a X, C-398/16 a C-399/16, EU:C:2018:110, bod 35).

40 Ustanovenie § 10a ods. 3 písm. a) a b) tohto zákona, ktoré stanovuje podmienky, za ktorých je takéto odpočítanie napriek tomu možné, sa uplatňuje rovnako bez rozdielu na vnútroštátne aj cezhraničné situácie.

41 Vnútroštátny súd sa však domnieva, ako je uvedené v bode 8 tohto rozsudku, že dôsledkom § 10a ods. 3 písm. b) zákona o dani z príjmov právnických osôb, ktorý vyžaduje, aby sa preukázalo, po prvé že daň sa skutočne vyberá z predmetných úrokov a po druhé že táto daň je primeraná podľa kritérií holandského práva, teda že dochádza k aspoň 10 % zdaneniu zo zdaniteľného zisku určeného podľa týchto kritérií, je znevýhodnenie cezhraničných situácií.

42 Bude úlohou vnútroštátneho súdu, ktorý je jediný príslušný na posúdenie skutkových okolností sporu vo veci samej a na výklad dotknutej vnútroštátnej právnej úpravy, aby určil, či zdanenie zdaniteľného zisku určeného podľa uvedených kritérií sadzbou nižšou ako 10 % možno uplatniť na pridružené subjekty, ktoré majú svoje sídlo v Holandsku.

43 Ak by tomu tak nebolo, alebo ak by sa, hoci teoreticky, takéto zdanenie v praxi neuplatňovalo, bolo by potrebné konštatovať, že § 10a ods. 3 písm. b) zákona o dani z príjmov právnických osôb, ktorý stanovuje zdanlivo objektívnu podmienku, zavádza podmienku, ktorá bude v skutočnosti splnená v prípade spoločnosti usadenej v Holandsku, ktorá vypláca úroky pridruženému subjektu usadenému v tomto členskom štáte. Z toho tiež vyplýva, že iba spoločnosti usadené v Holandsku, ktoré vyplácajú úroky pridruženému subjektu usadenému v inom členskom štáte, sa môžu nachádzať v situácii, keď táto podmienka nie je splnená, keď tento posledný uvedený členský štát, podobne ako Belgické kráľovstvo v prejednávanej veci, zdaňuje tento subjekt nižšou daňou.

44 V dôsledku toho, ak by sa v rámci holandského daňového systému neuplatňovala daň so sadzbou nižšou ako 10 %, nevyhnutným a neriadeným dôsledkom (pozri *a contrario* rozsudok z 3. marca 2020, Tesco-Global Áruházak, C-323/18, EU:C:2020:140, bod 72) podmienky, akou je podmienka stanovená v § 10a ods. 3 písm. b) zákona o dani z príjmov právnických osôb, by bolo, že by sa týkala len cezhraničných situácií.

45 Nepriaznivé zaobchádzanie so spoločnosťou, ktorá je dcérskou spoločnosťou materskej spoločnosti usadenej v inom členskom štáte, na základe miesta, kde má sídlo pridružený subjekt, ktorý je príjemcom úrokov vyplácaných touto dcérskou spoločnosťou, môže túto materskú spoločnosť odradiť od vykonávania podnikateľskej činnosti v Holandsku prostredníctvom tejto dcérskej spoločnosti pri zachovaní tohoto pridruženého subjektu v tomto inom členskom štáte, kde sa naň vzťahuje priaznivejší daňový režim. Ako zdôraznil generálny advokát v bode 44 svojich návrhov, takéto nepriaznivé zaobchádzanie môže tiež odradiť materskú spoločnosť so sídlom v Holandsku od uplatnenia slobody usadiť sa založením pridruženého subjektu v inom členskom štáte, v ktorom by sa na ňu vzťahoval priaznivejší daňový režim.

46 Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy treba konštatovať, že právna úprava dotknutá vo veci samej, hoci sa uplatňuje bez rozdielu, obsahuje rozdielne zaobchádzanie, ktoré môže ovplyvniť výkon slobody usadiť sa.

47 V súlade s judikatúrou citovanou v bode 33 tohto rozsudku je teda potrebné overiť, či sa toto rozdielne zaobchádzanie týka situácií, ktoré nie sú objektívne porovnateľné.

O porovnateľnosti situácií

48 Z judikatúry Súdneho dvora jednak vyplýva, že porovnateľný charakter cezhraničnej situácie s vnútroštátnou situáciou sa musí skúmať s prihliadnutím na cieľ, ktorý sledujú dotknuté vnútroštátne ustanovenia, ako aj s prihliadnutím na predmet a obsah týchto vnútroštátnych ustanovení a jednak že na účely posúdenia, či rozdielne zaobchádzanie vyplývajúce z uvedenej právnej úpravy je odrazom objektívne rozdielnych situácií, treba vziať do úvahy iba relevantné rozlišujúce kritériá stanovené dotknutou právnou úpravou (rozsudok z 27. apríla 2023, L Fund, C-537/20, EU:C:2023:339, bod 54 a citovaná judikatúra).

49 Ako je uvedené v bode 29 tohto rozsudku, cieľom vnútroštátnej právnej úpravy dotknutej vo veci samej je daňové zaobchádzanie s úrokmi zaplatenými z titulu dlhov v rámci skupiny spoločností medzi subjektmi, ktoré by mohli vykonávať určitý priamy alebo nepriamy vplyv jeden na druhého. Cieľom tejto právnej úpravy je poskytnúť možnosť odpočítať v rámci stanovenia zisku úroky z dlhov splatných pridruženému subjektu len vtedy, ak tieto úroky nie sú vytvorené umelo.

50 Treba však uviesť, že pokiaľ ide o daňovú výhodu, akou je možnosť odpočítať v rámci stanovenia zisku úroky z dlhov splatných pridruženému subjektu, daňovník sa nenachádza v odlišnej situácii v závislosti od toho, či subjekt, ktorý je príjemcom týchto úrokov, je alebo nie je usadený v tom istom členskom štáte, alebo podľa toho, či podlieha v inom členskom štáte daňovému režimu, ktorý je viac alebo menej výhodný (pozri analogicky rozsudok z 5. júla 2012, SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, bod 31). Vo všetkých týchto prípadoch sa pôžička, z ktorej sa uvedené úroky platia, ako aj právny úkon, ktorý je s ňou spojený, môžu zakladať na obchodných úvahách.

51 Za týchto podmienok a bez toho, aby bolo dotknuté preskúmanie prípadnej odôvodnenosti právnej úpravy dotknutej vo veci samej z dôvodu naliehavého dôvodu všeobecného záujmu, treba konštatovať, že spoločnosť sa nenachádza v odlišnej situácii len preto, že pridružený subjekt, ktorý je príjemcom dotknutých úrokov, je usadený v inom členskom štáte, v ktorom tieto úroky podliehajú sadzbe, ktorá nepresahuje 10 % zo zdaniteľného zisku určeného podľa kritérií holandského práva.

52 Okrem toho Súdny dvor rozhodol, že situácia, keď spoločnosť usadená v jednom členskom štáte zaplatí úroky z úveru uzavretého so spoločnosťou usadenou v inom členskom štáte, ktorá patrí do tej istej skupiny, nie je, pokiaľ ide o zaplatenie úrokov, odlišná od situácie, keď je príjemcom úrokov spoločnosť zo skupiny usadená v tom istom členskom štáte (rozsudok z 20. januára 2021, Lexel, C-484/19, EU:C:2021:34, bod 44).

O odôvodnení

53 Vzhľadom na judikatúru citovanú v bode 32 tohto rozsudku treba preskúmať, či rozdielne zaobchádzanie, o ktoré ide vo veci samej, môže byť odôvodnené naliehavým dôvodom všeobecného záujmu a či je primerané tomuto cieľu.

O existencii naliehavého dôvodu všeobecného záujmu

54 Vnútroštátny súd, vlády, ktoré predložili pripomienky, ako aj Európska komisia tvrdia, že obmedzenie spôsobené právnou úpravou dotknutou vo veci samej je odôvodnené potrebou predchádzať daňovým podvodom a únikom. Vnútroštátny súd konkrétne spresňuje, ako je uvedené v bode 9 tohto rozsudku, že cieľom tejto právnej úpravy je zabrániť narušaniu základu dane v Holandsku prostredníctvom umelo vytvorených dlžných úrokov, to znamená splatných na základe dlhu vyplývajúceho z pôžičky, ktorá vznikla svojvoľne a bez hospodárskych dôvodov, najmä ak v rámci skupiny pridružených subjektov je spôsob financovania hospodársky opodstatnenej transakcie daný daňovými dôvodmi v takom rozsahu, že je súčasťou právnych aktov, ktoré nie sú nevyhnutné na dosiahnutie hospodársky odôvodnených cieľov a ktoré by bez týchto daňových dôvodov neboli uskutočnené.

55 V tejto súvislosti Súdny dvor rozhodol, že boj proti daňovým únikom a podvodom predstavuje naliehavý dôvod všeobecného záujmu, ktorý môže odôvodniť obmedzenie výkonu slobôd pohybu zaručených Zmluvou o fungovaní EÚ (pozri v tomto zmysle rozsudky z 5. júla 2012, SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, bod 36, ako aj zo 7. septembra 2017, Eqiom a Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, bod 63).

56 Vnútroštátne opatrenie obmedzujúce slobodu usadiť sa môže byť odôvodnené aj vtedy, ak sa zameriava na boj proti čisto umelým konštrukciám, ktorých cieľom je obísť právnu úpravu dotknutého členského štátu (rozsudok z 1. apríla 2014, Felixstowe Dock and Railway Company a i., C-80/12, EU:C:2014:200, bod 31).

57 Podľa ustálenej judikatúry platí, že na to, aby obmedzenie slobody usadiť sa stanovenej v článku 49 ZFEÚ mohlo byť opodstatnené dôvodmi uvedenými v bodoch 55 a 56 tohto rozsudku, osobitným cieľom takéhoto obmedzenia musí byť zamedzenie konaniam, ktoré spočívajú vo vytvorení čisto umelých konštrukcií zbavených hospodárskej reality s cieľom vyhnúť sa zvyčajne splatnej dani zo zisku dosiahnutého na základe činností vykonaných na vnútroštátnom území [pozri najmä rozsudky z 12. septembra 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, body 51 a 55; z 13. marca 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, EU:C:2007:161, body 72 a 74; z 26. februára 2019, X (Sprostredkovateľské spoločnosti so sídlom v tretích krajinách), C-135/17, EU:C:2019:136, bod 73, ako aj z 20. januára 2021, Lexel, C-484/19, EU:C:2021:34, bod 49).

58 Súdny dvor tiež spresnil, že zásada zákazu zneužívajúceho konania sa uplatňuje v daňovej oblasti, keď snaha o získanie daňovej výhody predstavuje hlavný cieľ dotknutých transakcií (rozsudok z 26. februára 2019, N Luxembourg 1 a i., C-115/16, C-118/16, C-119/16 a C-299/16, EU:C:2019:134, bod 107, ako aj citovaná judikatúra).

59 Hoci totiž platí, že ak daňovník hľadá pre seba najvýhodnejší daňový režim, samo osebe to nezakladá všeobecnú domnienku podvodu alebo zneužitia, nič to nemení na tom, že tento daňovník nemôže požívať práva či výhody vyplývajúce z práva Únie v prípade, že príslušná operácia je z hospodárskeho hľadiska čisto umelá a jej cieľom je obísť právnu úpravu dotknutého členského štátu (rozsudok z 26. februára 2019, N Luxembourg 1 a i., C-115/16, C-118/16, C-119/16 a C-299/16, EU:C:2019:134, bod 109, ako aj citovaná judikatúra).

60 V tejto súvislosti treba uviesť, že Súdny dvor konštatoval vo veciach, v ktorých bol vydaný rozsudok z 22. februára 2018, X a X (C-398/16 a C-399/16, EU:C:2018:110, body 46 a 48), v ktorých išlo o § 10a ods. 2 písm. b) zákona o dani z príjmov právnických osôb v znení účinnom v roku 2004, ktorý v podstate zodpovedá § 10a ods. 3 písm. b). ako potvrdil vnútroštátny súd vo veci samej, že toto ustanovenie nepopierateľne sleduje cieľ boja proti daňovým únikom a podvodom a jeho cieľom je zabrániť tomu, aby sa vlastné zdroje skupiny umelo prezentovali ako úverové zdroje poskytnuté holandským subjektom z tejto skupiny a aby sa úroky z tejto pôžičky mohli odpočítať od zdaniteľného hospodárskeho výsledku v Holandsku.

61 Okolnosť, že právna úprava dotknutá vo veci samej sa týka nielen situácií, keď daňovník uzavrie zmluvu o dlhu z pôžičky s pridruženým subjektom na účely financovania nadobudnutia alebo zvýšenia účasti v subjekte, ktorý už bol pridružený k tomuto daňovníkovi, ako to bolo vo veciach, v ktorých bol vydaný rozsudok z 22. februára 2018, X a X (C-398/16 a C-399/16, EU:C:2018:110), ale aj situácie, keď sa subjekt stane subjektom pridruženým k tomu istému daňovníkovi až po tomto nadobudnutí alebo zvýšení, ako v prejednávanej veci, nespochybňuje toto posúdenie. Ako

totiž uviedol generálny advokát v bode 58 svojich návrhov, vo všetkých týchto prípadoch je cieľom týchto právnych predpisov zabrániť umelej povahe dotknutých transakcií, ktorá má svoj pôvod v presmerovaní vlastného kapitálu a v jeho konverzii na dlhový kapitál.

O proporcionalite

62 Ako vyplýva z bodu 33 tohto rozsudku, treba ešte posúdiť, či právna úprava dotknutá vo veci samej je spôsobilá koherentným a systematickým spôsobom zaručiť dosiahnutie sledovaného cieľa.

63 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že podľa právnej úpravy dotknutej vo veci samej môže daňovník odpočítať od svojho zdaniteľného zisku úroky zaplatené z titulu dlhov vyplývajúcich z pôžičky uzavretej s pridruženým subjektom, ktoré sa týkajú nadobudnutia alebo zvýšenia podielu v subjekte, ktorý sa stane pridruženým po tomto nadobudnutí alebo zvýšení, len ak preukáže, že podmienky stanovené v § 10a ods. 3 písm. a) alebo b) zákona o dani z príjmov právnických osôb sú splnené.

64 Táto právna úprava je teda vhodná na zabezpečenie dosiahnutia sledovaného cieľa, a to koherentným a systematickým spôsobom, keďže umožňuje neutralizovať účinky konania dvoch alebo viacerých pridružených subjektov spočívajúce vo vytvorení čisto umelých konštrukcií zbavených hospodárskej reality s cieľom vyhnúť sa zvyčajne splatnej dani zo zisku dosiahnutého na základe činností vykonaných na vnútroštátnom území, a to vylúčením umelo vytvorených dlžných úrokov alebo prinajmenšom zabezpečením, že tieto úroky budú zdanené primeranou sadzbou v členskom štáte príjemcu a nedôjde k úplnému vyhnutiu sa zdanenia ziskov.

65 Preto treba overiť, či obmedzenie, o ktoré ide vo veci samej, nejde nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie tohto cieľa.

66 V tejto súvislosti si konštatovanie existencie čisto umelej konštrukcie okrem subjektívneho prvku spočívajúceho vo vôli získať daňovú výhodu vyžaduje, aby zo všetkých objektívnych skutočností vyplývalo, že napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených právom Únie cieľ sledovaný slobodou usadiť sa nebol dosiahnutý (pozri v tomto zmysle rozsudok z 12. septembra 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, bod 64, ako aj citovanú judikatúru, a analogicky rozsudok z 26. februára 2019, N Luxembourg 1 a i., C-115/16, C-118/16, C-119/16 a C-299/16, EU:C:2019:134, bod 124, ako aj citovanú judikatúru).

67 Súdny dvor rozhodol, že vnútroštátna právna úprava, ktorá vychádza zo skúmania objektívnych a overiteľných skutočností na účely určenia, či transakcia má povahu čisto umelej konštrukcie výlučne na daňové účely, a ktorá v každom prípade, keď existenciu takejto konštrukcie nemožno vylúčiť, poskytuje daňovníkovi možnosť bez tohto, aby ho nadmerne administratívne zaťažovala, predložiť dôkazy týkajúce sa prípadných obchodných dôvodov, pre ktoré bola táto transakcia uzavretá, možno považovať za právnu úpravu, ktorá nejde nad rámec toho, čo je nevyhnutné na predchádzanie zneužívajúcim praktikám [pozri v tomto zmysle rozsudok z 26. februára 2019, X (Sprostredkovateľské spoločnosti so sídlom v tretích krajinách), C-135/17, EU:C:2019:136, bod 87 a citovanú judikatúru].

68 Na účely overenia, či určitá operácia má za cieľ daňový únik alebo zneužitie daňového režimu, príslušné vnútroštátne orgány nemôžu uplatňovať len vopred stanovené všeobecné kritériá, ale musia v každom jednotlivom prípade vykonať celkové preskúmanie danej operácie. Prijatie daňového opatrenia všeobecnej povahy, ktoré automaticky vylučuje niektoré kategórie

daňovníkov z uplatnenia daňovej výhody, a to bez toho, aby sa od daňového úradu vyžadoval aspoň počiatočný dôkaz či preukázanie existencie daňového úniku a zneužívania daňového režimu, ide nad rámec toho, čo je nevyhnutné na zamedzenie daňového úniku a zneužívania daňového režimu (rozsudok zo 7. septembra 2017, Eqiom a Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, bod 32, ako aj citovaná judikatúra).

69 V prejednávanej veci právna úprava dotknutá vo veci samej zavádza domnienku, podľa ktorej úroky zaplatené z titulu dlhov vyplývajúcich z pôžičky, ktoré vznikli podľa kritérií spresnených v § 10a ods. 1 písm. c) zákona o dani z príjmov právnických osôb, sú čisto umelou konštrukciou alebo jej súčasťou.

70 Tieto kritériá, najmä skutočnosť, že tieto dlhy z pôžičky sú splatné pridruženému subjektu a majú súvislosť s nadobudnutím alebo zvýšením podielu v subjekte, ktorý je v dôsledku tohto nadobudnutia alebo tohto zvýšenia pridruženým subjektom, predstavujú nepriame dôkazy v zmysle judikatúry pripomenutej v bode 68 tohto rozsudku o existencii čisto umelej konštrukcie.

71 Možnosť daňovníka vyvrátiť túto domnienku preukázaním, že sú splnené podmienky stanovené v § 10a ods. 3 písm. a) a b) zákona o dani z príjmov právnických osôb, umožňuje obmedziť zamietnutie odpočítania úrokov z pôžičky len na situácie, keď je pôžička v rámci skupiny pridružených spoločností určená daňovými dôvodmi do takej miery, že táto pôžička nie je nevyhnutná na dosiahnutie hospodársky opodstatnených cieľov a nikdy by nebola uzavretá medzi subjektmi, ktoré neudržujú osobitné vzťahy.

72 V tejto súvislosti z vysvetlení vnútroštátneho súdu vyplýva, že podmienka stanovená v § 10a ods. 3 písm. a) zákona o dani z príjmov právnických osôb sa týka tak dôvodu pôžičky a s ním súvisiacej právnej transakcie, ako aj objektívnych skutočností charakterizujúcich túto pôžičku a túto právnu transakciu, pričom daňovník musí preukázať, že tieto dôvody sú odôvodnené hospodárskymi dôvodmi a že by mohli byť dohodnuté medzi subjektmi v prípade neexistencie týchto osobitných vzťahov. Podľa tohto súdu z toho vyplýva, ako je uvedené v bode 10 tohto rozsudku, že v súlade s jeho judikatúrou úverové dlhy, ktoré vznikli svojvoľne a bez hospodárskych dôvodov, predstavujú čisto umelé konštrukcie, hoci dlžné úroky z týchto dlhov sú samy osebe rovnaké ako úroky, na ktorých by sa dohodli nezávislé podniky.

73 Ako však vyplýva z bodu 12 tohto rozsudku, vnútroštátny súd sa pýta, či z rozsudku z 20. januára 2021, Lexel (C-484/19, EU:C:2021:34), a najmä z jeho bodu 56 možno vyvodiť, že transakcie spočívajúce v zmluvnom zadlžení subjektu pridruženého k daňovníkovi nepredstavujú z definície čisto umelé konštrukcie, ak boli vytvorené za podmienok úplnej hospodárskej súťaže.

74 V tejto súvislosti treba po prvé pripomenúť, že Súdny dvor rozhodol, že okolnosť, že spoločnosti rezidentovi poskytla úver iná spoločnosť za podmienok, ktoré nezodpovedajú tomu, na čom by sa dotknuté spoločnosti dohodli za podmienok úplnej hospodárskej súťaže, predstavuje pre členský štát, kde má spoločnosť dlžník svoje sídlo, objektívny a treťou osobou overiteľný prvok na určenie toho, či dotknutá transakcia vytvára, úplne alebo čiastočne, čisto umelú konštrukciu, ktorej cieľom je obísť daňové právne predpisy tohto členského štátu. Treba teda určiť, či v prípade neexistencie osobitných vzťahov medzi dotknutými spoločnosťami by nebol poskytnutý úver alebo či by bol poskytnutý za odlišnú sumu alebo úrokovú sadzbu (pozri v tomto zmysle rozsudok z 13. marca 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, EU:C:2007:161, bod 81).

75 Z tejto judikatúry vyplýva, že preskúmanie splnenia podmienok úplnej hospodárskej súťaže sa vzťahuje nielen na ustanovenia zmluvy o pôžičke týkajúce sa najmä výšky alebo úrokovej sadzby, ale aj na hospodársku logiku predmetnej pôžičky a na právne úkony s ňou spojené. Toto posledné uvedené preskúmanie totiž zahŕňa overenie hospodárskej životaschopnosti tejto pôžičky a právnych operácií, ktoré sú s ňou spojené, a to tak, že sa overí, či by takéto transakcie mohli byť uzavreté medzi spoločnosťami, ktoré sú zmluvnými stranami, aj v prípade neexistencie osobitných vzťahov.

76 Preskúmanie, ktorého cieľom je zabezpečiť, aby nielen podmienky predmetnej pôžičky, ale aj samotná skutočnosť jej uzavretia, ako aj s ňou súvisiace právne transakcie zodpovedali tomu, na čom by sa spoločnosti dohodli za okolností úplnej hospodárskej súťaže, predstavuje zistenie hospodárskej reality transakcií, ktorej neexistencia predstavuje, ako vyplýva z judikatúry pripomenutej v bodoch 57, 59 a 67 tohto rozsudku, jeden z rozhodujúcich prvkov pri kvalifikácii transakcie ako čisto umelej konštrukcie.

77 Po druhé, ako Súdny dvor pripomenul v rozsudku z 21. decembra 2023, BMW Bank a i. (C-38/21, C-47/21 a C-232/21, EU:C:2023:1014, body 281 a 283), ktorý bol vydaný po rozsudku z 20. januára 2021, Lexel (C-484/19, EU:C:2021:34), zo všeobecnej právnej zásady, podľa ktorej sa osoby podliehajúce súdnej právomoci nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovolávať noriem práva Únie, vyplýva, že členský štát musí odmietnuť, aj keď neexistujú ustanovenia vnútroštátneho práva stanovujúce takéto odmietnutie, priznať výhodu vyplývajúcu z ustanovení práva Únie, pokiaľ sa dovolávanie týchto posledných uvedených ustanovení určitou osobou neuskutočňuje na dosiahnutie cieľov týchto ustanovení, ale s cieľom získať výhodu priznanú tejto osobe právom Únie, hoci objektívne podmienky na získanie požadovanej výhody, ktoré sú stanovené právom Únie, sú splnené len formálne.

78 Z toho vyplýva, že preskúmanie samotných formálnych podmienok transakcií nemôže stačiť na posúdenie hospodárskej reality určitej transakcie.

79 Po tretie Súdny dvor v bode 29 rozsudku z 20. januára 2021, Lexel (C-484/19, EU:C:2021:34), uviedol, že napriek teoretickej blízkosti švédska právna úprava dotknutá vo veci, v ktorej bol vydaný tento rozsudok, a holandské pravidlá týkajúce sa daňových subjektov sa vo svojich praktických dôsledkoch značne líšia.

80 Súdny dvor sa totiž domnieval, že osobitným cieľom právnej úpravy dotknutej v uvedenej veci nebolo bojovať proti čisto umelým konštrukciám, ale že patrila do rámca boja proti agresívnemu daňovému plánovaniu formou odpočítania úrokových nákladov a že uplatnenie uvedenej právnej úpravy sa neobmedzovalo na takéto konštrukcie, keďže zákaz odpočtov sa mohol vzťahovať aj na transakcie uzavreté za podmienok úplnej hospodárskej súťaže, teda za podmienok analogických podmienkam, ktoré by sa uplatňovali medzi nezávislými spoločnosťami. Zámer dotknutej spoločnosti zadlžiť sa, najmä z daňových dôvodov, totiž postačuje na odôvodnenie zamietnutia práva na odpočítanie dane v cezhraničnej situácii (rozsudok z 20. januára 2021, Lexel, C-484/19, EU:C:2021:34, body 52 až 54).

81 Súdny dvor tiež uviedol, že právna úprava, o ktorú išlo vo veci, v ktorej bol vydaný rozsudok z 20. januára 2021, Lexel (C-484/19, EU:C:2021:34, bod 53), sa mohla uplatniť na dlhy vyplývajúce z prevodov podľa občianskeho práva, a to na dlhy uzavreté v súlade s princípom nezávislého vzťahu bez toho, aby sa týkala umelých konštrukcií.

82 Z toho vyplýva, že Súdny dvor v tomto rozsudku nezaujal stanovisko k prípadu uvedenému v právnej úprave, o ktorú ide vo veci samej, s osobitným cieľom bojovať proti čisto umelým konštrukciám, ako to vyplýva z bodov 60 a 61 tohto rozsudku, teda ak dlhy vznikli bez hospodárskych dôvodov, hoci podmienky pôžičky zodpovedajú podmienkam, ktoré by boli dohodnuté medzi nezávislými podnikmi.

83 Konkrétne, ako vyplýva z rozsudku z 20. januára 2021, Lexel (C-484/19, EU:C:2021:34), hospodárska platnosť pôžičky a s ňou súvisiacich transakcií, o ktoré išlo vo veci, v ktorej bol vydaný daný rozsudok, nebola pred Súdnym dvorom spochybnená, ani ju Súdny dvor neskúmal.

84 V dôsledku toho z bodu 56 rozsudku z 20. januára 2021, Lexel (C-484/19, EU:C:2021:34), nemožno vyvodiť, že ak pôžička a s ňou súvisiace transakcie nie sú odôvodnené obchodnými úvahami, samotná skutočnosť, že podmienky tejto pôžičky zodpovedajú podmienkam, ktoré by boli dohodnuté medzi nezávislými podnikmi, znamená, že uvedená pôžička a tieto plnenia zo svojej podstaty nepredstavujú čisto umelé konštrukcie.

85 Preto treba konštatovať, že potreba preukázať, že pôžička a súvisiaci právny úkon sú v rozhodujúcej miere založené na obchodných úvahách, zrejme nepresahuje rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie sledovaného cieľa.

86 Vnútroštátny súd sa okrem toho pýta, či úplné zamietnutie práva na odpočítanie dane nejde nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie sledovaného cieľa, keďže v bode 51 rozsudku z 20. januára 2021, Lexel (C-484/19, EU:C:2021:34), Súdny dvor pripomenul svoju judikatúru, podľa ktorej ak sa daňové orgány po overení skutočností týkajúcich sa prípadných obchodných dôvodov, pre ktoré bola transakcia uzavretá, domnievajú, že pôžička dohodnutá daňovníkom u pridruženého subjektu zodpovedá čisto umelej konštrukcii bez skutočných obchodných dôvodov, zásada proporcionality vyžaduje, aby sa zamietnutie práva na odpočítanie dane obmedzilo na časť úrokov, ktorá presahuje to, čo by bolo dohodnuté v prípade neexistencie osobitných vzťahov medzi stranami.

87 Ako však uviedol generálny advokát v bodoch 103 až 105 svojich návrhov, ak umelosť danej transakcie vyplýva z mimoriadne vysokej úrokovej sadzby pôžičky v rámci skupiny, ktorá okrem iného odráža hospodársku realitu, zásada proporcionality vyžaduje odpočítať časť úrokov zaplatených na základe tejto pôžičky, ktoré idú nad rámec obvyklej trhovej sadzby. Zamietnutie akéhokoľvek odpočítania týchto úrokov by išlo nad rámec cieľa predchádzať čisto umelým konštrukciám.

88 Na druhej strane, ak predmetná pôžička sama osebe nemá hospodárske odôvodnenie a ak by sa v prípade neexistencie osobitného vzťahu medzi dotknutými spoločnosťami a požadovanej daňovej výhody pôžička nikdy neuskutočnila, je v súlade so zásadou proporcionality zamietnuť odpočet všetkých uvedených úrokov, pretože takúto čisto umelú konštrukciu daňové orgány pri výpočte splatnej dane z príjmov právnických osôb nesmú zohľadniť. Zamietnutie odpočítania len časti úrokov zaplatených v súvislosti s uvedenou pôžičkou by umožnilo daňovníkovi získať časť alebo dokonca celú požadovanú daňovú výhodu zneužitím, čo by spochybnilo súdržnosť dotknutého systému.

89 Takáto právna úprava sa nezdá byť v rozpore ani s požiadavkami vyplývajúcimi zo zásady právnej istoty, ktoré musia byť dodržané, aby sa právna úprava nepovažovala za idúcu nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie sledovaného cieľa (pozri v tomto zmysle rozsudok z 5. júla 2012, SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, bod 59).

90 Súdny dvor rozhodol, že zásada právnej istoty vyžaduje, aby boli právne pravidlá jasné, presné a predvídateľné, pokiaľ ide o ich účinky, najmä keď môžu mať nepriaznivé dôsledky pre jednotlivcov a podniky (pozri v tomto zmysle rozsudok z 5. júla 2012, SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, bod 58 a citovanú judikatúru).

91 Ako uviedol generálny advokát v bodoch 87 a 88 svojich návrhov, treba uviesť, že je nevyhnutné, aby ustanovenie, ktorého cieľom je brániť zneužívajúcemu konaniu, používalo abstraktné pojmy umožňujúce zahrnúť čo najväčší počet situácií vytvorených na účely daňových únikov a podvodov.

92 Použitie abstraktných pojmov však neznamená, že uplatnenie právnej úpravy, o ktorú ide vo veci samej, je ponechané na voľnú úvahu daňového orgánu, v dôsledku čoho je nepredvídateľné, pokiaľ ide o jej účinky, keďže, ako bolo pripomenuté v bodoch 70 a 71 tohto rozsudku, toto uplatnenie podlieha kritériám jasne stanoveným v tejto právnej úprave, ktoré umožňujú daňovníkovi vopred a s dostatočnou presnosťou určiť pôsobnosť tejto právnej úpravy bez toho, aby sa zachovala neistota, pokiaľ ide o jej uplatniteľnosť (pozri v tomto zmysle rozsudok z 5. júla 2012, SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, bod 57).

93 Vzhľadom na vyššie uvedené treba na položené otázky odpovedať tak, že článok 49 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni vnútroštátnej právnej úprave, podľa ktorej sa pri určovaní zisku daňovníka v plnom rozsahu zamietne odpočítanie úrokov zaplatených z dôvodu dlhu z pôžičky uzavretej s pridruženým subjektom v súvislosti s nadobudnutím alebo zvýšením podielu v inom subjekte, ktorý sa stane po tomto nadobudnutí alebo zvýšení subjektom pridruženým k tomuto daňovníkovi, ak sa tento dlh považuje za čisto umelú konštrukciu alebo za súčasť takejto konštrukcie, a to aj vtedy, ak bol uvedený dlh dohodnutý za podmienok úplnej hospodárskej súťaže a ak výška tohto úroku nepresahuje výšku, ktorá by bola dohodnutá medzi nezávislými podnikmi.

O trovách

94 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (prvá komora) rozhodol takto:

Článok 49 ZFEÚ

sa má vykladať v tom zmysle, že:

nebráni vnútroštátnej právnej úprave, podľa ktorej sa pri určovaní zisku daňovníka v plnom rozsahu zamietne odpočítanie úrokov zaplatených z dôvodu dlhu z pôžičky uzavretej s pridruženým subjektom v súvislosti s nadobudnutím alebo zvýšením podielu v inom subjekte, ktorý sa stane po tomto nadobudnutí alebo zvýšení subjektom pridruženým k tomuto daňovníkovi, ak sa tento dlh považuje za čisto umelú konštrukciu alebo za súčasť takejto konštrukcie, a to aj vtedy, ak bol uvedený dlh dohodnutý za podmienok úplnej hospodárskej súťaže a ak výška tohto úroku nepresahuje výšku, ktorá by bola dohodnutá medzi nezávislými podnikmi.

Podpisy