Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (první senát)

20. ledna 2021 *

„Řízení o předběžné otázce – Článek 49 SFEU – Svoboda usazování – Daň z příjmů právnických osob – Zdanění přidružených společností – Daňová právní úprava, která v případě získání podstatné daňové výhody zakazuje společnosti se sídlem v jednom členském státě provést odpočet úroků zaplacených společnosti se sídlem v jiném členském státě, která náleží do téže skupiny společností“

Ve věci C-484/19,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Högsta förvaltningsdomstolen (Nejvyšší správní soud, Švédsko) ze dne 5. června 2019, došlým Soudnímu dvoru dne 25. června 2019, v řízení

Lexel AB

proti

Skatteverket,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení J.-C. Bonichot, předseda senátu, L. Bay Larsen, C. Toader, M. Safjan a N. Jääskinen (zpravodaj), soudci,

generální advokát: M. Bobek,

vedoucí soudní kanceláře: C. Strömholm, radová,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 9. července 2020,

s ohledem na vyjádření předložená:

– za Lexel AB M. Larsénem,

– za Skatteverket M. Andersson Berg a M. Laxmark, jako zmocněnkyněmi,

– za švédskou vládu původně H. Eklinder, C. Meyer-Seitz, H. Shev, R. Shahsavan Eriksson, J. Lundberg, A. M. Runeskjöld, M. Salborn Hodgson a A. Falk, jakož i O. Simonssonem, poté H. Eklinder, C. Meyer-Seitz, H. Shev, R. Shahsavan Eriksson, J. Lundberg, A. M. Runeskjöld a M. Salborn Hodgson jakož i O. Simonssonem, jako zmocněnci,

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

* Jednací jazyk: švédština.

– za Evropskou komisi K. Simonssonem, jakož i par A. Armenia, E. Ljung Rasmussen a G. Tolstoy, jako zmocněnci,

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

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 49 SFEU.

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společností Lexel AB, založenou podle švédského práva, a Skatteverket (daňová správa, Švédsko), jehož předmětem je odmítnutí posledně uvedeného přiznat této společnosti nárok na odpočet některých úrokových nákladů, které byly zaplaceny společnosti náležející do téže skupiny se sídlem ve Francii.

Právní rámec

Ustanovení týkající se úrokových nákladů

3 Podle zásady stanovené v § 1 kapitoly 16 inkomstskattelag (1999:1229) (zákon č. 1229 z roku 1999 o dani z příjmu ve znění použitelném na skutkový stav v původním řízení, dále jen „zákon o dani z příjmu“) jsou úrokové náklady v rámci zdanění podnikatelské činnosti společnosti odpočitatelné.

4 Podle § 10a kapitoly 24 zákona o dani z příjmů se dotčené společnosti pro účely použití § 10b až 10f této kapitoly považují za přidružené společnosti, pokud jedna z těchto společností vykonává přímo nebo nepřímo, prostřednictvím podílů nebo jiným způsobem, významný vliv na druhou společnost nebo pokud tyto společnosti podléhají společnému vedení. Společností se rozumí právnické osoby.

5 Podle § 10b kapitoly 24 zákona o dani z příjmů nemůže společnost, která má společné zájmy s jinými společnostmi, není-li v § 10d nebo 10e této kapitoly stanoveno jinak, provést odpočet úrokových nákladů, které se týkají dluhu vůči přidružené společnosti.

6 Ustanovení § 10d odst. 1 kapitoly 24 zákona o dani z příjmů stanoví, že úrokové náklady, které se týkají dluhů uvedených v § 10b této kapitoly, jsou odpočitatelné, pokud by příslušný příjem podléhal nominální daňové sazbě ve výši alespoň 10 % podle právních předpisů státu, v němž má sídlo přidružená společnost, která je skutečným příjemcem tohoto příjmu, pokud tato společnost měla pouze tento příjem (dále jen „pravidlo 10 %“).

7 Ustanovení § 10d odst. 3 kapitoly 24 zákona o dani z příjmů stanoví, že úrokové náklady nejsou odpočitatelné, pokud je získání podstatné daňové výhody pro přidružené společnosti hlavním důvodem závazku, který přijaly (dále jen „ustanovení o výjimce“).

8 Ustanovení § 10e odst. 1 této kapitoly stanoví, že i když není splněna podmínka pro použití pravidla 10 %, jsou úrokové náklady týkající se dluhů uvedených v § 10b uvedené kapitoly odpočitatelné, pokud závazek, z něhož vyplývají, vznikl především z obchodních důvodů. To však platí pouze tehdy, pokud je přidružená společnost, která je skutečným příjemcem příjmu odpovídajícího těmto úrokovým nákladům, usazena ve státě Evropského hospodářského prostoru (EHP) nebo ve státě, se kterým Švédsko uzavřelo daňové dohody.

Přípravné legislativní materiály týkající se ustanovení o výjimce

9 Přípravné legislativní materiály týkající se ustanovení o výjimce poskytují následující vodítka v souvislosti s výkladem tohoto ustanovení:

– Společnost, která požaduje odpočet, musí prokázat, že dluh nevznikl především z daňových důvodů. Výrazem „především“ se rozumí přibližně 75 % nebo více. Posouzení musí být provedeno na úrovni přidružených společností a je třeba zohlednit situaci věřitele i dlužníka.

– Při uplatňování tohoto ustanovení o výjimce je třeba posoudit daný případ a zohlednit všechny relevantní okolnosti za účelem určení, zda podstatná daňová výhoda, kterou přidružené společnosti získaly, představuje hlavní důvod pro uskutečněné transakce a smluvních podmínek.

– Ve prospěch použití ustanovení o výjimce hovoří několik skutečností. V tomto ohledu je třeba například ověřit, zda zápůjčka byla sjednána s jinou přidruženou společností za účelem financování nabytí podílů přidruženou společností. V této souvislosti může vysoká úroveň úrokových sazeb představovat důležitý ukazatel. Je třeba rovněž určit, zda mohlo být financování provedeno spíše kapitálovými vklady než úvěrem. Kromě toho je třeba zohlednit případné neodůvodněné převody úrokových plateb prostřednictvím jiných přidružených společností, ale rovněž situace, kdy přidružené společnosti vytvoří v souvislosti s nabytím práv akcionářů nové společnosti, jejichž hlavní funkcí je vlastnit úvěrovou pohledávku. Zvláštní pozornost je konečně a mimo jiné věnována rovněž původu kapitálu, jakož i úrovni zdanění příjemce úroků.

– V každém případě, ustanovení o výjimce se nepoužije na platby úroků vyplývajících z interních zápůjček mezi tradičně zdaňovanými akciovými společnostmi, mezi nimiž existuje nárok na převod v rámci skupiny.

Ustanovení týkající se převodů v rámci skupiny

10 Ustanovení § 1 a 3 kapitoly 35 zákona o dani z příjmů stanoví, že finanční převod v rámci skupiny z mateřské společnosti na dceřinou společnost ve 100% vlastnictví či z dceřiné společnosti ve 100% vlastnictví na mateřskou společnost je za určitých podmínek odpočitatelný. Finanční převod v rámci skupiny musí být zahrnut do příjmů příjemce.

11 Ustanovení § 2 odst. 1 této kapitoly stanoví, že mateřská společnost je švédskou akciovou společností, která vlastní více než 90 % akcií v jiné švédské akciové společnosti. Druhý odstavec tohoto ustanovení zdůrazňuje, že pojmem zcela vlastněnou dceřinou společností se rozumí společnost ve vlastnictví mateřské společnosti.

12 Ustanovení § 2a uvedené kapitoly stanoví, že za účelem použití ustanovení o finančních převodech v rámci skupiny musí být společnost, která má sídlo ve státě EHP a která je podobná švédské akciové společnosti, považována za posledně uvedenou akciovou společnost. To však platí pouze tehdy, pokud příjemce finančního převodu v rámci skupiny podléhá zdanění ve Švédsku za hospodářskou činnost, které se týká finanční převod.

13 Ustanovení § 4 až 6 kapitoly 35 zákona o dani z příjmů obsahují ustanovení, podle nichž je třeba umožnit provést odpočet převodů v rámci skupiny uskutečněných ve prospěch dceřiné společnosti, kterou vlastní nepřímo jiná dceřiná společnost, jakož i v případě odpočtu finančních převodů v rámci skupiny, které byly provedeny mezi dvěma přímo či nepřímo vlastněnými dceřinými společnostmi.

Spor v původním řízení a předběžná otázka

14 Společnost Lexel je švédskou společností náležející do skupiny Schneider Electric. Mateřskou společností této skupiny, která se nachází v několika třetích státech a členských státech, je Schneider Electric SE, společnost se sídlem ve Francii.

15 Před operací dotčenou v původním řízení byla Schneider Electric Services International SPRL (dále jen „SESI“), která je společností se sídlem v Belgii, vlastněna z 85 % společností Schneider Electric Industries SAS, která je společností náležející do skupiny Schneider Electric se sídlem ve Francii, a z 15 % společností Schneider Electric España SA (dále jen „SEE“), která je společností náležející do této skupiny a mající sídlo ve Španělsku.

16 V prosinci 2011 nabyla Lexel 15 % akcií společnosti SESI, které vlastní společnost SEE, přičemž si předtím vzala úvěr u společnosti Bossière Finances SNC (dále jen „BF“), která je interní bankou skupiny Schneider Electric. V době rozhodné z hlediska skutečností v původním řízení byla BF součástí daňové jednotky, která je složena přibližně ze 60 společností náležejících do této skupiny usazených ve Francii.

17 Společnosti BF, SESI a SEE jsou všechny přímo či nepřímo dceřinými společnostmi společnosti Schneider Electric Industries.

18 Společnost Lexel zaplatila společnosti BF úroky z poskytnutého úvěru ve výši 58 milionů švédských korun (SEK) (přibližně 5,5 milionu eur) za rok 2013 a 62 milionů SEK (přibližně 5,9 milionu eur) za rok 2014. Společnost BF použila přijaté úroky na vyrovnání svých ztrát, které vznikly při činnostech společností usazených ve Francii, které tvoří daňovou jednotku.

19 Společnost Lexel prohlásila, že odkoupila akcie společnosti SESI od společnosti SEE, neboť posledně uvedená společnost potřebovala kapitál k financování nabytí společnosti mimo skupinu Schneider Electric, přičemž toto nabytí bylo financováno zejména prostřednictvím zápůjček. V této souvislosti a za účelem snížení svých nákladů na financování se SEE rozhodla prodat akcie společnosti SESI, které držely, a splatit zápůjčky, které si v tomto rámci sjednala.

20 Podle společnosti Lexel nabytí akcií společnosti SESI nemělo za cíl poskytnout skupině Schneider Electric daňovou výhodu a žádná daňová výhoda nevyplývala ze skutečnosti, že BF mohla použít získané úroky k tomu, aby nahradila ztráty související s činnostmi této skupiny ve Francii. V konečném důsledku bude příjem odpovídající těmto úrokům zdaněn, a to vyšší sazbou, než je sazba uplatňovaná ve Švédsku.

21 Francouzská sazba daně z příjmů právnických osob za roky 2013 a 2014 činila v tomto ohledu 34,43 %. Za tyto roky však nebyla z přijatých úroků vybrána žádná daň, jelikož dotčená daňová jednotka vykazovala ztrátu. Sazba daně z příjmů právnických osob ve Švédsku za stejné období činila 22 %.

22 Daňová správa poté, co potvrdila použitelnost pravidla 10 %, nicméně odmítla odpočet úrokových nákladů z půjčky poskytnuté společností BF a uplatnila ustanovení o výjimce. Podle daňové správy byly dotčené transakce uskutečněny za účelem umožnění odpočtu úrokových nákladů spojených s nabytím akcií společnosti SESI spíše ve Švédsku než ve Španělsku a za účelem získání podstatné daňové výhody. Daňová správa měla rovněž za to, že ustanovení o výjimce je v souladu s článkem 49 SFEU, který se týká svobody usazování.

23 Společnost Lexel podala proti rozhodnutí daňové správy žalobu k Förvaltningsrätten i Stockholm (správní soud se sídlem ve Stockholmu, Švédsko).

24 Förvaltningsrätten i Stockholm (správní soud ve Stockholmu) potvrdil závěr daňové správy, podle kterého musí být dotčené odpočty odepřeny na základě ustanovení o výjimce. Tento soud však uvedl, že pokud by BF měla sídlo ve Švédsku, nemohlo by být toto ustanovení uplatněno. V tomto případě by Lexel a BF mohly provést finanční převody v rámci skupiny v souladu s ustanoveními kapitoly 35 zákona o dani z příjmů, aniž by z takové transakce byla vyvozována snaha o podstatnou daňovou výhodu. V této souvislosti měl uvedený soud za to, že použití ustanovení o výjimce vede k omezení svobody usazování, které však může být za okolností projednávané věci odůvodněné.

25 Společnost Lexel podala proti tomuto rozhodnutí odvolání ke Kammarrätten i Stockholm (odvolací správní soud ve Stockholmu, Švédsko), který její odvolání zamítl. Tento soud měl za to, že ustanovení o výjimce se na dotčené transakce použije, přičemž měl podobně jako Förvaltningsrätten i Stockholm (správní soud se sídlem ve Stockholmu) za to, že použití tohoto ustanovení vede k omezení svobody usazování, přičemž toto omezení může být odůvodněno bojem proti daňovým únikům a cílem chránit vyvážené rozdělení daňové pravomoci mezi členskými státy.

26 Společnost Lexel podala kasační opravný prostředek k Högsta förvaltningsdomstolen (Nejvyšší správní soud, Švédsko), který tento kasační opravný prostředek připustil v rozsahu, v němž se týká svobody usazování, a konkrétně toho, zda je použití ustanovení o výjimce v rozporu s unijním právem. V rámci připuštěného kasačního opravného prostředku nemá být zkoumána otázka, zda jsou podmínky pro použití tohoto ustanovení v projednávané věci splněny, jelikož posouzení této otázky bylo odloženo do rozhodnutí o předběžné otázce. V této souvislosti se předkládající soud táže, zda použití uvedeného ustanovení představuje omezení svobody usazování s ohledem na článek 49 SFEU, a pokud ano, zda existuje případné odůvodnění takového omezení.

27 Předkládající soud, který se opírá o přípravné legislativní materiály k ustanovení o výjimce, zdůrazňuje, že obecným cílem tohoto ustanovení je zabránit jakémukoliv agresivnímu daňovému plánování prostřednictvím odpočtu úroků. Tento cíl v souvislosti s bojem proti daňovým podvodům představuje odůvodnění, které judikatura Soudního dvora za určitých podmínek připouští.

28 Kromě toho předkládající soud poznamenává, že Soudní dvůr v několika rozsudcích rozhodl, že vyloučení společností se sídlem mimo dotyčný členský stát, které náleží do téže skupiny, z působnosti ustanovení týkajících se rozložení zisku v rámci skupiny, je v souladu se svobodou usazování. Ve věci, ve které byl vydán rozsudek ze dne 22. února 2018, X a X (C-398/16 a C-399/16, EU:C:2018:110, body 39 až 42), týkající se nizozemských pravidel pro odpočet úroků, však Soudní dvůr rozhodl, že společnosti náležející do skupiny a usazené mimo dotčený členský stát nemohou být vyloučeny z nároku na daňové výhody, které nejsou výslovně spojeny s takovými systémy rozdělení zisku, a měl za to, že rozdílné zacházení stanovené uvedenými pravidly představuje neodůvodněnou překážku svobody usazování.

29 I přes teoretickou blízkost se švédská pravidla týkající se finančních převodů v rámci skupiny a nizozemská pravidla týkající se daňových jednotek značně odlišují ve svých praktických důsledcích. Předkládající soud má tedy za to, že je tím ovlivněno uplatnění řešení, které bylo zvoleno v uvedeném rozsudku.

30 Za těchto podmínek se Högsta förvaltningsdomstolen (Nejvyšší správní soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„Je v souladu s článkem 49 SFEU případ, kdy je švédské společnosti odepřen odpočet úroků zaplacených společnosti, s níž má společné zájmy (přidružená společnost) a usazené v jiném členském státě, a to z důvodu, že hlavním důvodem vzniku závazku, který přijaly, je patrně získání podstatné daňové výhody přidružených společností, ačkoli by nebyl učiněn závěr, že taková daňová výhoda existuje, pokud by obě společnosti byly švédskými společnostmi, jelikož by se na ně v takovém případě vztahovala ustanovení o finančních převodech v rámci skupiny?“

K předběžné otázce

31 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda musí být článek 49 SFEU vykládán v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, podle které společnost usazená v jednom členském státě není oprávněna provést odpočet úroků zaplacených společnosti náležející do téže skupiny usazené v jiném členském státě, z důvodu, že závazek, který přijaly, byl patrně uzavřen především s cílem získat podstatnou daňovou výhodu, ačkoli by nebyl učiněn závěr, že taková daňová výhoda vznikla, pokud by obě společnosti byly švédskými společnostmi, jelikož by se na ně v takovém případě vztahovala ustanovení o finančních převodech v rámci skupiny.

32 Jinými slovy byla položena otázka, zda taková právní úprava představuje omezení svobody usazování, které je v rozporu s článkem 49 SFEU.

33 Úvodem je třeba připomenout, že článek 49 SFEU 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 členského státu, které mají sídlo, ústřední správu nebo hlavní provozovnu na území Unie, právo vykonávat činnost v jiných členských státech prostřednictvím dceřiné společnosti, pobočky nebo zastoupení (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. května 2015, Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, bod 32; ze dne 2. září 2015, Groupe Steria, C-386/14, EU:C:2015:524, bod 14, jakož i ze dne 22. února 2018, X a X, C-398/16 a C-399/16, EU:C:2018:110, bod 18).

34 Rozdílné zacházení vyplývající z právní úpravy členského státu v neprospěch společností, které využijí své svobody usazování, nicméně nepředstavuje překážku této svobody, pokud se týká situací, které nejsou objektivně srovnatelné, nebo pokud je odůvodněno naléhavým důvodem obecného zájmu a přiměřené tomuto cíli (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 12. prosince 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, bod167; ze dne 25. února 2010, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, bod 20, jakož i ze dne 22. února 2018, X a X, C-398/16 a C-399/16, EU:C:2018:110, bod 20).

K odlišnému zacházení

35 Podle § 10b kapitoly 24 zákona o dani z příjmů nemůže společnost mající společné zájmy s jinými společnostmi – není-li v § 10d nebo 10e této kapitoly stanoveno jinak – provést odpočet úrokových nákladů, které se týkají dluhu vůči přidružené společnosti.

36 Podle pravidla 10 % jsou úrokové náklady týkající se dluhů uvedených v § 10b kapitoly 24 zákona o dani z příjmů odpočitatelné, pokud by byl příslušný příjem zdaněn nejméně 10% sazbou podle právních předpisů státu, v němž je usazena přidružená společnost, která je skutečným příjemcem těchto příjmů, pokud tato společnost měla pouze tento příjem. Ustanovení § 10e odst. 1 této kapitoly však stanoví, že tyto úrokové náklady mohou být odpočitatelné, i když nebylo dodrženo pravidlo 10 %, pokud je závazek, z něhož vyplývají, odůvodněn především obchodními důvody a pokud je přidružená společnost, která je skutečným příjemcem příjmů odpovídajících úrokovým nákladům, usazena ve státě EHP.

37 Stejně tak ustanovení o výjimce stanoví, že úrokové náklady nejsou odpočitatelné, pokud podstatná daňová výhoda pro přidružené společnosti představuje hlavní důvod vzniku jejich závazku. Podle přípravných legislativních materiálů týkajících se ustanovení o výjimce musí společnost, která požaduje odpočet, prokázat, že její dluh nevznikl především z daňových důvodů, a sice ve výši 75 % nebo více.

38 Ustanovení kapitoly 35 zákona o dani z příjmů současně stanoví, že finanční převod z mateřské společnosti na dceřinou společnost vlastněnou ze 100 % nebo z dceřiné společnosti vlastněné ze 100 % na mateřskou společnost v rámci skupiny, stejně jako finanční převod v rámci skupiny ve prospěch dceřiné společnosti nepřímo vlastněné prostřednictvím jiné dceřiné společnosti, jakož i finanční převod uskutečněný mezi dvěma přímo či nepřímo vlastněnými dceřinými společnostmi, je za určitých podmínek odpočitatelný. To však platí pouze tehdy, pokud příjemce finančního převodu v rámci skupiny podléhá dani ve Švédsku v souvislosti s hospodářskou činností, které se týká tento finanční převod.

39 V projednávaném případě financovala Lexel nabytí akcií společnosti SESI náležející do téže skupiny prostřednictvím zápůjčky uzavřené se společností BF, která je další společností náležející do této skupiny. Ačkoli úroky zaplacené společností Lexel společnosti BF dodržely pravidlo 10 %, daňová správa odmítla přiznat společnosti Lexel možnost odpočet úrokových nákladů spojených s touto zápůjčkou na základě ustanovení o výjimce, přičemž zdůraznila, že hlavním důvodem je daňová výhoda.

40 Podle spisu, který má Soudní dvůr k dispozici, by Lexel mohla, kdyby byla společnost BF usazena ve Švédsku, dosáhnout odpočtu úrokových nákladů spojených s uvedenou zápůjčkou. Podle vysvětlení poskytnutých předkládajícím soudem totiž společnost může odečíst ze svého zdanitelného příjmu finanční převody, které byly uskutečněny v rámci skupiny ve prospěch společnosti téže skupiny, pokud tato společnost podléhá dani ve Švédsku. V tomto případě je tedy zbytečné sjednat si zápůjčku s jinou společností skupiny pouze za účelem možnosti odečíst příslušné úrokové náklady. Z tohoto důvodu ustanovení o výjimce nikdy nebránilo odpočtu úrokových nákladů vyplývajících ze zápůjčky sjednané s jinou společností skupiny usazené ve Švédsku. Ustanovení o výjimce se naproti tomu použije, pokud jsou příjemci úrokových nákladů usazeni v jiném členském státě.

41 S ohledem na tyto skutečnosti je třeba konstatovat, že v projednávaném případě existuje rozdílné zacházení, které má negativní dopad na výkon svobody usazování společností.

42 Takové rozdílné zacházení může být nicméně v souladu s článkem 49 SFEU, pokud se týká situací, které nejsou objektivně srovnatelné, nebo pokud je odůvodněno naléhavým důvodem obecného zájmu a přiměřené tomuto cíli.

Ke srovnatelnosti situací

43 Srovnatelnost přeshraniční a vnitrostátní situace musí být posuzována s ohledem na účel a obsah dotčených vnitrostátních ustanovení (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. února 2018, X a X, C-398/16 a C-399/16, EU:C:2018:110, bod 33, jakož i citovaná judikatura).

44 Je třeba mít za to, jak uvedla Evropská komise ve svém písemném vyjádření, že situace, kdy společnost usazená v členském státě zaplatí úroky ze zápůjčky sjednané se společností usazenou v jiném členském státě náležející do téže skupiny, se neliší, pokud jde o zaplacení úroků, od situace, kdy příjemcem úroků je společnost náležející do skupiny, která je usazena v témže členském státě, tedy v projednávaném případě ve Švédsku.

45 V důsledku toho je třeba přezkoumat, zda rozdílné zacházení dotčené ve věci v původním řízení může být odůvodněno naléhavými důvody obecného zájmu.

K odůvodněním

46 Podle ustálené judikatury lze omezení svobody usazování připustit pouze tehdy, je-li odůvodněno naléhavými důvody obecného zájmu. V takovém případě je rovněž třeba, aby toto omezení bylo způsobilé zajistit uskutečnění dotčeného cíle a nepřekračovalo rámec toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné (viz zejména rozsudek ze dne 13. prosince 2005, Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, bod 35; ze dne 12. září 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, bod 47, jakož i ze dne 13. března 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, EU:C:2007:161, bod 64).

47 Jako odůvodnění zdůrazňuje daňová správa, podporovaná v tomto smyslu švédskou a nizozemskou vládou, že ustanovení o výjimce je součástí jednak boje proti daňovým podvodům a únikům a jednak nutnosti chránit vyvážené rozdělení daňové pravomoci mezi členskými státy.

48 Zaprvé je třeba posoudit, zda rozdílné zacházení dotčené ve věci v původním řízení může být odůvodněno bojem proti daňovým podvodům a únikům.

49 K tomu, aby omezení svobody usazování stanovené v článku 49 SFEU mohlo být odůvodněno těmito důvody, musí být zvláštním cílem takového omezení zabránit jednání, které spočívá ve vytváření čistě vykonstruovaných operací postrádajících hospodářskou podstatu, jejichž cílem je vyhnout se dani obvykle dlužné ze zisků dosažených z činností vykonávaných na vnitrostátním území (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. září 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, bod 55, jakož i ze dne 22. února 2018, X a X, C-398/16 a C-399/16, EU:C:2018:110, bod 46).

50 Kromě toho za účelem určení, zda má transakce povahu čistě vykonstruované operace pouze pro daňové účely, musí být daňovému poplatníkovi umožněno, aniž by podléhal nadměrným administrativním omezením, předložit důkazy týkající se případných obchodních důvodů, proč byla tato transakce uzavřena (rozsudek ze dne 13. března 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, EU:C:2007:161, bod 82).

51 Dále v případě, že prozkoumání takových skutečností vede k závěru, že dotčená transakce odpovídá čistě vykonstruované operaci bez skutečných obchodních důvodů, zásada proporcionality vyžaduje, aby se odepření nároku na odpočet omezilo na tu část úroků, která překračuje rámec toho, co by bylo dohodnuto, kdyby neexistovaly zvláštní vztahy mezi stranami (rozsudek ze dne 13. března 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, EU:C:2007:161, bod 83).

52 V projednávané věci vyplývá ze skutečností ve spisu, který má Soudní dvůr k dispozici, že ustanovení o výjimce je součástí boje proti agresivnímu daňovému plánování ve formě odpočtu úrokových nákladů a vztahuje se výslovně na jakoukoli „podstatnou daňovou výhodu“. V této souvislosti společnost, která žádá o odpočet, musí prokázat, že její dluh nevznikl především z daňových důvodů, a to ve výši 75 % nebo více.

53 Zvláštním cílem ustanovení o výjimce není boj proti čistě vykonstruovaným operacím a použití tohoto ustanovení se neomezuje na takové konstrukce. Jak totiž v podstatě uznala daňová správa na jednání, uvedené ustanovení se týká dluhů vyplývajících z transakcí podle občanského práva, aniž se však týká pouze fiktivních operací. Podle posouzení cílů dotčené transakce, které provedl daňový orgán, tak mohou do ustanovení o výjimce spadat rovněž transakce uzavřené za obvyklých tržních podmínek, tedy za podmínek obdobných těm, které by se uplatnily mezi nezávislými společnostmi.

54 Jinými slovy, fiktivní aspekt dotčené transakce nepředstavuje rozhodující podmínku pro odmítnutí nároku na odpočet, neboť úmysl dotyčné společnosti vzít na sebe dluh, především z daňových důvodů, je dostatečný k odůvodnění odmítnutí nároku na odpočet. Kvalifikace transakce jako transakce s převážně daňovou povahou se uskutečňuje podle části přesahující určitý procentní podíl, a to 75 %.

55 Pouhá okolnost, že si společnost přeje provést odpočet úroků v přeshraniční situaci bez jakéhokoli vykonstruovaného převodu, přitom nemůže odůvodnit opatření, které zasahuje do svobody usazování stanovené v článku 49 SFEU.

56 Je třeba konstatovat, že ustanovení o výjimce může do své působnosti zahrnout i transakce uzavřené 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.

57 Odůvodnění vycházející z boje proti daňovým podvodům a únikům tudíž nelze přijmout.

58 Zadruhé je třeba posoudit, zda rozdílné zacházení dotčené ve věci v původním řízení může být odůvodněno nutností chránit rozdělení daňové pravomoci mezi členskými státy.

59 Jak Soudní dvůr opakovaně rozhodl, odůvodnění vycházející z nutnosti chránit vyvážené rozdělení daňové pravomoci mezi členskými státy lze připustit, pokud má dotčený režim za cíl předcházet jednáním, která mohou ohrozit právo členského státu uplatňovat svou daňovou pravomoc ve vztahu k činnostem vykonávaným na jeho území (viz zejména rozsudky ze dne 13. prosince 2005, Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, bod 46, jakož i ze dne 31. května 2018, Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366, bod 42 a citovaná judikatura).

60 Ochrana rozdělení daňové pravomoci mezi členskými státy tak může způsobit, že na hospodářské činnosti společností usazených v jednom z těchto států bude nezbytné použít pouze daňová pravidla tohoto členského státu, co se týče jak zisků, tak ztrát (rozsudek ze dne 15. května 2008, Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, bod 31, a ze dne 21. ledna 2010, SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, bod 61).

61 Odůvodnění založené na ochraně vyváženého rozdělení daňové pravomoci mezi členskými státy uznal Soudní dvůr zejména tehdy, když je podmínka trvalého pobytu nezbytná pro přístup ke zvláštnímu daňovému režimu, aby se zamezilo tomu, že osoba povinná k dani bude mít možnost se svobodně rozhodnout, v jakém státě bude zdaněn zisk nebo zohledněna ztráta, a možnost svobodně převádět daňový základ mezi členskými státy (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 18. července 2007, Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, bod 56; ze dne 21. ledna 2010, SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, bod 62 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 25. února 2010, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, body 29 až 33).

62 Soudní dvůr rozhodl, že konsolidace na úrovni mateřské společnosti, pokud jde o zisky a ztráty společností, které jsou součástí jediné daňové jednotky, představuje výhodu, kterou je odůvodněné vyhradit pro společnosti rezidenty vzhledem k nutnosti chránit rozdělení daňové pravomoci mezi členskými státy (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 25. února 2010, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, body 29 až 33).

63 Pokud jde o jiné daňové výhody, než je převod zisků nebo ztrát v rámci integrované daňové skupiny, je třeba samostatně posoudit otázku, zda členský stát může tyto výhody ponechat pouze společnostem, které jsou součástí takové skupiny, a proto je odepřít v situacích s přeshraničním prvkem (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 2. září 2015, Groupe Steria, C-386/14, EU:C:2015:524, body 27 a 28).

64 Na základě této judikatury měl Soudní dvůr ve svém rozsudku ze dne 22. února 2018, X a X (C-398/16 a C-399/16, EU:C:2018:110, body 40 a 41), na který ostatně odkazuje předkládající soud, za to, že nizozemská pravidla o odpočtu úroků nemohou být odůvodněna nutností chránit vyvážené rozdělení daňové pravomoci. Bylo tomu tak zejména proto, jelikož na rozdíl od případu obecného vyrovnání nákladů a zisků, které jsou vlastní jediné daňové jednotce, se ve věci, v níž byl vydán uvedený rozsudek, jednalo o výhodu, která nemá zvláštní spojitost s daňovým režimem použitelným na takové jednotky.

65 Jak uvedl předkládající soud, rozdíl mezi pravidly zkoumanými v rámci rozsudku ze dne 22. února 2018, X a X (C-398/16 a C-399/16, EU:C:2018:110), a pravidly dotčenými ve věci v původním řízení spočívá ve skutečnosti, že podle pravidel dotčených ve věci, v níž byl vydán uvedený rozsudek, se podmínky pro odpočet lišily podle toho, zda nabytá společnost náležela do téže daňové jednotky jako nabývající společnost či nikoli. Naproti tomu ve věci v původním řízení je rozdílné zacházení v praxi založeno na požadavku rezidentství společnosti poskytující úvěr, což je požadavek, který určuje nepoužitelnost ustanovení o výjimce. Výhoda, které se v projednávaném případě domáhá Lexel, však nemůže být zaměňována s výhodou, kterou přináší konsolidace v rámci jediné daňové jednotky. Spor v původním řízení se tedy týká možnosti odečíst úrokové náklady, a nikoli obecného vyrovnání nákladů a zisků v rámci jediné daňové jednotky.

66 V každém případě rozdíly související s prováděním dotčených pravidel v rámci příslušných vnitrostátních daňových systémů nemohou mít vliv na posouzení otázky, zda rozdílné zacházení dotčené ve věci v původním řízení může být odůvodněno nutností chránit vyvážené rozdělení daňové pravomoci mezi členskými státy.

67 V tomto rámci je třeba upřesnit, že podle přípravných legislativních materiálů týkajících se ustanovení o výjimce je výslovným cílem tohoto ustanovení zabránit erozi švédského daňového základu, která by mohla vyplývat z daňového plánování souvisejícího s odpočtem úrokových nákladů v přeshraniční situaci. Takový cíl však nemůže být zaměňován s nutností chránit vyvážené rozdělení daňové pravomoci mezi členskými státy.

68 Je totiž nutné připomenout, že snížení daňových příjmů nemůže být považováno za naléhavý důvod obecného zájmu, kterého by se bylo možné dovolávat pro odůvodnění opatření, které je v zásadě v rozporu se základní svobodou (viz zejména rozsudek ze dne 13. prosince 2005, Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, bod 44 a citovaná judikatura). Připuštění opaku by znamenalo umožnit členským státům omezit na základě tohoto důvodu svobodu usazování.

69 Navíc, jak bylo uvedeno na jednání, úroky, jejichž odpočet požadovala Lexel, by byly odpočitatelné, kdyby BF nebyla přidruženou společností. Pokud však podmínky přeshraniční transakce v rámci skupiny a vnější přeshraniční transakce odpovídají obvyklým tržním podmínkám, neexistuje žádný rozdíl mezi těmito transakcemi z hlediska vyváženého rozdělení daňové pravomoci mezi členskými státy.

70 Z toho vyplývá, že odůvodnění založené na ochraně vyváženého rozdělení daňové pravomoci mezi členskými státy nelze přijmout.

71 Zatřetí je třeba přezkoumat, zda – jak v podstatě tvrdí daňová správa, jakož i švédská a nizozemská vláda – může být právní úprava dotčená ve věci v původním řízení odůvodněna společným zohledněním odůvodnění týkajících se boje proti daňovým podvodům a únikům a ochrany vyváženého rozdělení daňové pravomoci mezi členskými státy.

72 Soudní dvůr již rozhodl, že vnitrostátní právní úprava, jejímž specifickým cílem není vyloučit z daňové výhody, kterou stanoví, takové čistě vykonstruované operace postrádající hospodářskou podstatu, jejichž cílem je vyhnout se dani obvykle dlužné ze zisků dosažených z činností vykonávaných na vnitrostátním území, může být nicméně považována za odůvodněnou na základě cíle předcházet daňovým únikům společně s cílem ochrany vyváženého rozdělení daňové pravomoci mezi členskými státy (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek ze dne 21. ledna 2010, SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, bod 66 a citovaná judikatura).

73 Je však třeba zdůraznit, že společné zohlednění těchto odůvodnění Soudní dvůr připustil ve zcela zvláštních situacích, a to pokud boj proti daňovým únikům představuje zvláštní aspekt obecného zájmu, který souvisí s nutností chránit vyvážené rozdělení daňové pravomoci mezi členskými státy (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 18. července 2007, Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, body 58 a 59, jakož i ze dne 21. ledna 2010, SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, bod 67).

74 Jak Soudní dvůr připomněl, cíle ochrany vyváženého rozdělení daňové pravomoci mezi členskými státy a předcházení daňovým únikům spolu souvisejí. Jednání spočívající ve vytváření čistě vykonstruovaných operací postrádajících hospodářskou podstatu, jejichž cílem je vyhnout se dani obvykle dlužné ze zisků dosažených z činností vykonávaných na vnitrostátním území totiž mohou ohrozit právo členských států vykonávat svoji daňovou pravomoc ve vztahu k těmto činnostem a narušit vyvážené rozdělení daňové pravomoci mezi členskými státy (rozsudek ze dne 18. července 2007, Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, bod 62).

75 Z tohoto důvodu mohl mít Soudní dvůr za to, že s ohledem zejména na nutnost chránit vyvážené rozdělení daňové pravomoci mezi členskými státy navzdory skutečnosti, že se dotčená opatření netýkají specificky čistě vykonstruovaných operací postrádajících hospodářskou podstatu, jejichž cílem je vyhnout se dani obvykle dlužné ze zisků dosažených z činností vykonávaných na vnitrostátním území, mohou být tato opatření nicméně odůvodněna (rozsudky ze dne 18. července 2007, Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, bod 63, a ze dne 21. ledna 2010, SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, bod 66).

76 Pokud se však, jako ve věci v původním řízení, dotyčný členský stát nemůže platně dovolávat odůvodnění vycházejícího z nutnosti chránit vyvážené rozdělení daňové pravomoci mezi členskými státy, nemůže být takové opatření, jako je opatření dotčené v původním řízení, odůvodněno společným zohledněním nutnosti chránit vyvážené rozdělení daňové pravomoci mezi členskými státy a boje proti daňovým únikům.

77 V důsledku toho nemůže být přijato odůvodnění, které je založeno současně na nutnosti chránit vyvážené rozdělení daňové pravomoci mezi členskými státy a na boji proti daňovým únikům.

78 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na položenou otázku odpovědět tak, že článek 49 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, podle které společnost usazená v členském státě není oprávněna odečíst úroky zaplacené společnosti náležející do téže skupiny, která je usazena v jiném členském státě, jelikož závazek, který přijaly, byl patrně sjednán především s cílem získat podstatnou daňovou výhodu, zatímco pokud by obě společnosti byly usazeny v prvním členském státě, nebyl by učiněn závěr, že taková daňová výhoda existuje, jelikož by se v tomto případě uplatnila ustanovení týkající se finančních převodů v rámci skupiny.

K nákladům řízení

79 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 brání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, podle které společnost usazená v členském státě není oprávněna odečíst úroky zaplacené společnosti náležející do téže skupiny, která je usazena v jiném členském státě, jelikož závazek, který přijaly, byl patrně sjednán především

s cílem získat podstatnou daňovou výhodu, zatímco pokud by obě společnosti byly usazeny v prvním členském státě, nebyl by učiněn závěr, že taková daňová výhoda existuje, jelikož by se v tomto případě uplatnila ustanovení týkající se finančních převodů v rámci skupiny.

Podpisy