

Prozatímní vydání

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

31. května 2018(\*)

„Řízení o předběžné otázce – Svoboda usazování – Daň z příjmu právnických osob – Právní úprava německého státu – Určení zdanitelného příjmu společností – Výhoda poskytnutá bezúplatně společností-rezidentem ve prospěch společnosti-nerozdávatele, s níž je ve vztahu závislosti – Oprava zdanitelných příjmů společností-rezidenta – Neexistence opravy zdanitelných příjmů v případě totožné výhody poskytnuté společností-rezidentem ve prospěch společnosti-nerozdávatele, s níž je v takovém vztahu – Omezení svobody usazování – Odvodnění“

Ve věci C-382/16,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Finanzgericht Rheinland-Pfalz (finanční soud Porýní-Falc, Německo) ze dne 28. června 2016, došlým Soudnímu dvoru dne 11. července 2016, v řízení

**Hornbach & Baumarkt AG**

proti

**Finanzamt Landau,**

SOUDNÍ DVŮR (druhý senát),

ve složení M. Ilešič, předseda senátu, A. Rosas (zpravodaj), C. Toader, A. Prechal a E. Jarašičová, soudci,

generální advokát: M. Bobek,

vedoucí soudní kanceláře: K. Malacek, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 27. září 2017,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Hornbach & Baumarkt AG J. Uterharkem a J. Naglerem, Rechtsanwälte,
- za německou vládu T. Henzem a R. Kanitzem, jako zmocněnci,
- za švédskou vládu A. Falk, C. Meyer-Seitz, H. Shev, U. Persson a N. Otte Widgren, jakož i F. Bergiusem a L. Swedenborgem, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi W. Roelsem a M. Wasmeierem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 14. prosince 2017,

vydává tento

## Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 43 ES (nyní článek 49 SFEU) ve spojení s článkem 48 ES (nyní článek 54 SFEU).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společností Hornbach-Baumarkt AG a Finanzamt Landau (finanční úřad v Landau, Německo) (dále jen „Finanzamt“) ohledně stanovení výše daně z příjmu právnických osob touto společností a vyměňovacího základu daně z příjmu právnických této společnosti za rok 2003.

### Právní rámec

3 Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz) (zákon o zdanění zahraničních obchodních vztahů) ve znění Gesetz zum Abbau von Steuervergünstigungen und Ausnahmeregelungen (zákon o zrušení daňových zvýhodnění a ustanovení o výjimkách) ze dne 16. května 2003 (BGBl. 2003 I, s. 660) (dále jen „AStG“) stanoví v § 1, nadepsaném „Oprava příjmů“:

„1) Pokud jsou příjmy daňového poplatníka plynoucí z obchodních vztahů s propojenou osobou sníženy v důsledku toho, že daňový poplatník sjedná v rámci takových vztahů se zahraničním podmínky, které se odchyľují od podmínek, na nichž by se ve stejné nebo podobné situaci dohodly na sobě nezávislé třetí osoby, musí být na jeho příjmy, aniž jsou dotčena jiná ustanovení, pohlíženo tak, jako by jich bylo dosaženo za podmínek dohodnutých mezi na sobě nezávislými třetími osobami.

2) Osoba je propojená s daňovým poplatníkem, jestliže:

1. v ní daňový poplatník přímo či nepřímo vlastní podíl odpovídající alespoň čtvrtině kapitálu daňového poplatníka (podstatná majetková účast) nebo může vykonávat přímo nebo nepřímo dominantní vliv na daňového poplatníka nebo naopak, pokud má daňový poplatník podstatnou majetkovou účast na základním kapitálu dané osoby nebo nad ní může přímo nebo nepřímo vykonávat dominantní vliv, nebo

2. třetí osoba má podstatnou majetkovou účast na základním kapitálu dané osoby nebo daňového poplatníka, nebo může na tuto osobu přímo nebo nepřímo vykonávat dominantní vliv, nebo

3. osoba nebo daňový poplatník je s to v rámci sjednávání podmínek obchodních vztahů vykonávat určitý vliv na daňového poplatníka nebo osobu, který nepřamení z tohoto obchodního vztahu, nebo pokud má jedna z nich vlastní zájem na dosažení příjmu druhou osobou.

3) Je-li třeba provést odhad příjmů uvedených v odstavci 1 podle § 162 Abgabenordnung [(zákon o daních z příjmu)], je referenčním základem tohoto odhadu, pokud neexistuje jiný příjmový referenční základ, odměna za kapitál investovaný do společnosti nebo ziskové rozptýlení, které za obvyklých okolností naznačuje zkušenost a užívání.

4) Obchodní vztah ve smyslu odstavců 1 a 2 je každý závazkový vztah, který má vazbu na povod příjmu, který nemá přímý vliv na právní postavení společnosti a který je u daňového poplatníka nebo u propojené osoby součástí činnosti, na kterou se použijí § 13, § 15, § 18 nebo § 21 Einkommensteuergesetz [(zákon o dani z příjmu)] nebo které by se použily v případě zahraniční propojené osoby, kdyby byla daná činnost vykonávána ve Spolkové republice Německo.“

## Spor v p?vodním ?ízení a p?edb?žná otázka

4 Hornbach-Baumarkt AG je akciová spole?nost se sídlem v N?mecku, která provozuje v tomto ?lenském stát? a v jiných ?lenských státech prodejny s pot?ebami pro kutily a se stavebními materiály.

5 V pr?b?hu roku 2003 spole?nost Hornbach-Baumarkt AG nep?ímo držela prost?ednictvím své dce?iné spole?nosti Hornbach International GmbH a její nizozemské dce?iné spole?nosti Hornbach Holding BV stoprocentní podíl na základním kapitálu spole?nosti Hornbach Real Estate Groningen BV a Hornbach Real Estate Wateringen BV se sídlem v Nizozemsku (dále jen „zahrani?ní koncernové spole?nosti“).

6 Zahrani?ní koncernové spole?nosti vykazovaly záporný vlastní kapitál a za ú?elem pokračování v ?innosti a plánovaného vybudování samoobslužného obchodu pro kutily a zahrádká?e pot?ebovaly bankovní ú?ry ve výši 10 057 000 eur, pokud jde o spole?nost Hornbach Real Estate Groningen BV, a 14 800 000 eur, pokud jde o spole?nost Hornbach Real Estate Wateringen BV.

7 Banka zajiš?ující financování t?chto spole?ností podmínila poskytnutí ú?r? tím, že jí spole?nost Hornbach-Baumarkt AG p?edá patronátní prohlášení o poskytnutí záruk.

8 Dne 25. zá?í 2002 spole?nost Hornbach-Baumarkt AG vydala taková patronátní prohlášení, a to aniž by za to požadovala protipln?ní.

9 V t?chto patronátních prohlášeních se spole?nost Hornbach-Baumarkt AG zavázala v??i bance poskytující ú?r, že nezcizí ani nezm?ní sv?j podíl ve spole?nosti Hornbach Holding BV, a že navíc zajistí, aby ani spole?nost Hornbach Holding BV nezcizila ani nezm?nila své podíly v zahrani?ních koncernových spole?nostech, aniž by tuto skute?nost p?edem písemn? oznámila této bance alespo? t?i týdny p?ed jakýmkoli zcizením ?i zm?nou.

10 Dále se spole?nost Hornbach-Baumarkt AG neodvolateln? a bezpodmíne?n? zavázala, že zachová zahrani?ním koncernovým spole?nostem finan?ní zdroje, aby byly schopny plnit veškeré své závazky. M?la tak v p?ípad? nutnosti poskytnout t?mto spole?nostem finan?ní prost?edky, které jim umožní splnit závazky v??i této bance poskytující ú?r. Spole?nost Hornbach-Baumarkt AG m?la krom? toho zajistit, aby tyto finan?ní prost?edky byly použity ke splacení dluhu vzniklého v??i této bance.

11 Vzhledem k tomu, že na sob? vzájemn? nezávislé t?etí osoby by za stejných nebo podobných okolností souhlasily s odm?nou za takto poskytnuté záruky, rozhodla da?ová správa, že p?íjmy spole?nosti Hornbach-Baumarkt AG by m?ly být navýšeny podle § 1 odst. 1 a 4 AStG o ?ástku odpovídající p?edpokládané odm?n? za poskytnuté záruky a zm?nila da? z p?íjmu právnických osob a základ dan? z p?íjmu právnických osob této spole?nosti za rok 2003. Da?ová správa tak provedla opravu ?ástky zdanitelných p?íjm? spole?nosti Hornbach?Baumarkt AG ve výši 15 253 eur a 22 447 eur v d?sledku záruk poskytnutých spole?nostem Hornbach Real Estate Groningen BV a Hornbach Real Estate Wateringen BV.

12 Vzhledem k tomu, že námitky podané proti rozhodnutím, kterými da?ová správa provedla tyto opravy, byly zamítnuty da?ovou správou jako ned?vodné, podala spole?nost Hornbach-Baumarkt AG k Finanzgericht Rheinland-Pfalz (finan?ní soud spolkové zem? Porýní-Falc, N?mecko) žalobu proti t?mto rozhodnutím.

13 V rámci této žaloby spole?nost Hornbach-Baumarkt AG tvrdila, že § 1 AStG vede k

nerovnému zacházení s p?eshrani?ními situacemi, protože v ?ist? vnitrostátních situacích se neprovádí oprava výše p?íjm? za ú?elem zohledn?ní p?edpokládané výše protipln?ní za záruky poskytnuté dce?iným spole?nostem.

14 V této souvislosti poukázala zejména na to, že z rozsudku ze dne 21. ledna 2010, SGI (C?311/08, EU:C:2010:26), týkajícího se ustanovení belgické da?ové právní úpravy, které podle jejího názoru odpovídá § 1 AStG, vyplývá, že toto posledn? uvedené ustanovení musí být považováno za omezení svobody usazování, které není opodstatn?né z d?vodu jeho nep?im?nosti. V rozporu s požadavky vyplývajícími z tohoto rozsudku totiž § 1 AStG neobsahuje žádné ustanovení, které by umož?ovalo uplatnit obchodní d?vody ke zd?vodn?ní neobvyklé obchodní transakce mezi t?etími osobami. V projednávaném p?ípad? podle spole?nosti Hornbach?Baumarkt AG obchodní d?vody od?vod?ují, že za patronátní prohlášení ve v?ci v p?vodním ?ízení nebylo stanoveno žádné protipln?ní. Jednalo se o podp?rná opat?ení, jejichž ú?elem bylo nahradit navýšení vlastního kapitálu zahrani?ních koncernových spole?ností.

15 Da?ová správa namítla, že a?koli § 1 AStG neobsahuje samostatnou právní úpravu týkající se dokazování p?ípadných obchodních d?vod? uzav?ení transakce, má da?ový poplatník možnost p?edložit d?kazy o p?im?nosti provedené transakce.

16 Podle p?edkládajícího soudu da?ová správa správn? usoudila, že podmínky sjednané mezi spole?nostmi Hornbach-Baumarkt AG a zahrani?ními koncernovými spole?nostmi se odchylovaly od podmínek, které by sjednaly ve stejné ?i podobné situaci na sob? nezávislé t?etí osoby. Na sob? nezávislí obchodní partne?i by si totiž za poskytnutí patronátních prohlášení týkajících se prohlášení o zárukách dohodli z d?vodu s tím spojeného ru?itelského rizika úplatu. Materiální podmínky pro provedení opravy p?íjm? spole?nosti Hornbach?Baumarkt AG, stanovené v ustanovení § 1 odst. 1 AStG ve spojení se t?etím p?edpokladem, uvedeným tomto § 1 odst. 2 bod? 1, byly tudíž spln?ny.

17 P?edkládající soud se však táže, zda je taková právní úprava, jako je právní úprava dot?ená v p?vodním ?ízení, slu?itelná se svobodou usazování.

18 V tomto ohledu tento soud uvádí, že podle § 1 odst. 1 AStG jsou p?íjmy da?ového rezidenta dot?eného ?lenského státu, snížené z toho d?vodu, že souhlasil s podmínkami, které jsou mezi t?etími osobami neobvyklé, p?edm?tem takové opravy jen v p?ípad?, že je propojená osoba usazena v jiném ?lenském stát?. Pokud je naproti tato propojená osoba dce?inou spole?ností da?ového poplatníka usazenou na území ?lenského státu sídla uvedeného da?ového poplatníka, nedojde k oprav? p?íjm? na základ? § 1 odst. 1 AStG ani na základ? jiných vnitrostátních právních p?edpis?.

19 Z toho vyplývá, že v p?ípad?, že má da?ový rezident dot?eného ?lenského státu majetkovou ú?ast na spole?nosti usazené v jiném ?lenském stát?, je s tímto da?ovým rezidentem zacházeno mén? p?ízniv?, než kdyby m?l tuto majetkovou ú?ast na spole?nosti-rezidentovi. P?edkládající soud má tudíž za to, že ustanovení § 1 odst. 1 AStG p?edstavuje omezení svobody usazování da?ového rezidenta, které je zakázáno ?lánkem 43 ES (nyní ?lánek 49 SFEU).

20 V tomto ohledu z rozsudku ze dne 21. ledna 2010, SGI (C?311/08, EU:C:2010:26) podle p?edkládajícího soudu vyplývá, že právní úprava ?lenského státu, která zavádí rozdíl v da?ovém zacházení se spole?nostmi-rezidenty v závislosti na tom, zda spole?nosti, jimž byly poskytnuty zvláštní a bezúplatné výhody a s nimiž jsou ve vztahu závislosti, jsou usazeny v uvedeném ?lenském stát? ?i nikoli, p?edstavuje v zásad? omezení svobody usazování, avšak sleduje legitimní cíle související s nezbytností ochrany vyváženého rozd?lení zda?ovací pravomoci mezi ?lenskými státy a nezbytností p?edcházet da?ovým únik?m.

21 Předkládající soud se nicméně táže, zda je taková právní úprava, jako je ustanovení § 1 odst. 1 AStG, služitelná se zásadou proporcionality.

22 V tomto ohledu předkládající soud podotýká, že podle bodu 71 rozsudku ze dne 21. ledna 2010, SGI (C-311/08, EU:C:2010:26), dodržení zásady proporcionality vyžaduje, aby v případech, kdy nelze vyloučit podezření, že transakce překračuje rámec toho, co by bylo dohodnuto za tržních podmínek, mohl daňový poplatník, aniž by na něj dopadaly nepřiměřené správní požadavky, předložit důkazy o případných obchodních důvodech, pro která byla tato transakce uzavřena.

23 Předkládající soud se přitom táže, zda by obchodní důvody, které mohou být namítány k odvodnění uzavření transakce za podmínek, jež nejsou obvyklé mezi těmito osobami, mohly souviset s majetkovou účástí společnosti Hornbach-Baumarkt AG v zahraničních koncernových společnostech, zejména v situacích, kdy si dceřiná společnost vypůjčí od banky prostředky za účelem zvýšení svého kapitálu. Mateřská společnost má totiž vlastní hospodářský zájem na komerčním úspěchu své dceřiné společnosti a kromě toho by v případě potřeby převzala i odpovědnost za její financování.

24 Tento soud uvádí, že ačkoli má daňový poplatník podle německého práva možnost zdůvodnit, proč podmínky dohodnuté se zahraniční společností odpovídají podmínkám, které by byly sjednány se těmito osobami na sobě nezávislými osobami za stejných nebo podobných okolností, ustanovení § 1 odst. 1 AStG nicméně daňovému poplatníkovi nedává možnost dovolávat se obchodních důvodů, které by odvodnily uzavření transakce za podmínek, které nejsou obvyklé mezi těmito osobami, pokud jsou tyto důvody založeny na vztahu závislosti daných osob.

25 Z toho důvodu má předkládající soud za to, že je třeba objasnit otázku, zda takové ustanovení, jako je ustanovení § 1 odst. 1 AStG ve spojení s tímto předpokladem uvedeným v tomto § 1 odst. 2 bod 1, splňuje požadavky unijního práva týkající se možnosti dovolávat se obchodních důvodů, ze kterých osoby ve vztahu závislosti uzavřely transakci za podmínek, které nejsou obvyklé mezi těmito osobami.

26 Za těchto podmínek se Finanzgericht Rheinland-Pfalz (finanční soud Porýní-Falc, Německo) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Brání článek 49 SFEU [(dříve článek 43 ES)] ve spojení s článkem 54 SFEU [(dříve článek 48 ES)] právní úpravu členského státu, podle níž je nutno přijmout daňového rezidenta z obchodních vztahů se společností usazenou v jiném členském státě, v níž tento daňový rezident vlastní nejméně čtvrtinový přímý či nepřímý podíl a s níž se tento daňový rezident dohodl na podmínkách, které se odchyľují od podmínek, na nichž by se ve stejné či podobné situaci dohodly na sobě nezávislé tyto osoby, vypočítat tak, jako by jich bylo dosaženo za podmínek dohodnutých mezi na sobě nezávislými těmito osobami, třebaže v souvislosti s přijmout z obchodních vztahů se společností-rezidentem se takováto oprava neprovádí a tato právní úprava neposkytuje daňovému rezidentovi možnost prokázat, že tyto podmínky byly dohodnuty z obchodních důvodů vyplývajících z jeho postavení společníka společnosti usazené v jiném členském státě?“

### **K předběžné otázce**

27 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda musí být článek 43 ES (nyní článek 49 SFEU) ve spojení s článkem 48 ES (nyní článek 54 SFEU) vykládán v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, podle níž je nutno přijmout společnost usazenou v jednom členském státě, která poskytla společnosti usazenou v jiném členském státě, s níž je ve vztahu závislosti, výhodné podmínky, které se

odchylují od podmínek, na nichž by se ve stejné či podobné situaci dohodly na sobě nezávislé tyto osoby, vypočítat tak, jako by jich bylo dosaženo, kdyby se uplatnily podmínky dohodnuté těmito těmi osobami, a musejí být předmětem opravy, přičemž taková oprava zdanitelných příjmů se neprovede v případě, že tyto výhody byly poskytnuty společností-rezydentem jiné společností-rezydentovi, s nímž je ve vztahu závislosti, a tato právní úprava neposkytuje dačovému rezidentovi možnost prokázat, že tyto podmínky byly dohodnuty z hospodářských důvodů vyplývajících z jeho postavení společníka společnosti-nerezidenta.

28 Podle ustálené judikatury Soudního dvora vnitrostátní právní předpisy, které se použijí pouze na podíly umožňující vykonávat nepochybný vliv na rozhodování společnosti a určovat její činnost, spadají do oblasti působnosti svobody usazování (viz rozsudky ze dne 13. listopadu 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, bod 91; ze dne 5. února 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi*, C-385/12, EU:C:2014:47, bod 22, a ze dne 10. března 2015, X, C-686/13, EU:C:2015:375, bod 18).

29 Tento předpoklad uvedený v ustanovení § 1 odst. 2 bod 1 AStG se týká situace, kdy dačový rezident vlastní podíl představující nejméně 25 % kapitálu společnosti usazené v jiném členském státě, než je členský stát jeho bydliště, tj. podíl, který umožňuje dačovému poplatníku vykonávat nepochybný vliv na činností společnosti.

30 Jak uvedl předkládající soud, ve věci v původním řízení společnost Hornbach-Baumarkt AG měla nepřímo stoprocentní podíl na základním kapitálu zahraničních koncernových společností, a mohla tedy vykonávat nepochybný vliv na rozhodování a jejich činnosti.

31 Vnitrostátní právní úprava dotčená v původním řízení tedy musí být posuzována s ohledem na ustanovení Smlouvy o ES týkající se svobody usazování.

32 Z ustálené judikatury vyplývá, že ustanovení Smlouvy týkající se svobody usazování brání tomu, aby členský stát původu bránil některé společnosti založené podle jeho právních předpisů, zejména prostřednictvím stálé provozovny, v usazení v jiném členském státě. Svoboda usazování je narušena, pokud podle dačového režimu členského státu podléhá společnost-rezydent, která má dceřinou společnost v jiném členském státě, znevýhodňujícím rozdílnému dačovému zacházení ve srovnání se společností-rezydentem, která má dceřinou společnost v prvním členském státě (rozsudek ze dne 21. prosince 2016, *Masco Denmark a Damixa*, C-593/14, EU:C:2016:984, body 24 a 25).

33 V projednávaném případě je třeba konstatovat, že, jak uvádí předkládající soud, podle § 1 odst. 1 AStG k opravě příjmů dačového poplatníka dochází pouze v rámci obchodních vztahů tohoto poplatníka se zahraničím. Příjmy dačového rezidenta, snížené proto, že si dohodl s propojenou osobou podmínky, které by byly mezi těmi osobami neobvyklé, jsou tedy předmětem opravy, pouze pokud je tato osoba usazená mimo území Německa. Pokud se u uvedených osob naproti tomu jedná o dceřinou společnost dačového poplatníka usazenou na území Německa, nedojde k opravě příjmů na základě ustanovení § 1 odst. 1 AStG ani na základě jiných vnitrostátních právních předpisů.

34 Z toho vyplývá, že s mateřskou společností se sídlem v dotčeném členském státě, která vlastní podíl ve společnosti usazené v jiném členském státě, je zacházeno méně příznivě, než kdyby vlastnila podíl na společnosti-rezydentovi.

35 Podle judikatury Soudního dvora platí, že takový rozdíl v dačovém zacházení s dačovými poplatníky v závislosti na místě sídla společností, s nimiž byly dohodnuty podmínky neobvyklé pro vztahy mezi těmi osobami, může představovat omezení svobody usazování ve smyslu článku 43 ES. Dačového poplatníka by to totiž mohlo vést k tomu, že by upustil od nabytí, založení nebo

zachování dceřiné společnosti v jiném členském státě nebo od nabytí nebo zachování podstatné majetkové úasti ve společnosti usazené v posledně uvedeném státě z důvodu daňového zatížení, které v přeshraniční situaci postihuje poskytnutí podmínek neobvyklých pro vztahy mezi těmito osobami (viz rozsudek Soudního dvora ze dne 21. ledna 2010, SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, bod 44).

36 Podle ustálené judikatury Soudního dvora platí, že daňové opatření, které může narušit svobodu usazování zakotvenou v článku 43 ES, lze připustit pouze tehdy, jestliže se týká situací, které nejsou objektivně srovnatelné, nebo bylo odvodněno naléhavými důvody obecného zájmu uznávanými unijním právem. V takovém případě je ještě třeba, aby toto omezení bylo způsobilé zaručit uskutečnění dotčeného cíle a nepřekračovalo meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 29. listopadu 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, bod 42; ze dne 17. prosince 2015, Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, body 26 a 29; ze dne 21. prosince 2016, Masco Denmark a Damixa, C-593/14, EU:C:2016:984, bod 28, jakož i ze dne 23. listopadu 2017, A, C-292/16, EU:C:2017:888, bod 28).

37 Z vnitrostátní právní úpravy dotčené v povodním řízení vyplývá, že zdaňuje společnost rezidenta v případě, že tato společnost poskytne společnosti-nerezidentovi, se kterou je propojena, výhody sjednané za podmínek, které se neslučují s tržními podmínkami, takže může být snížen zdanitelný příjem společnosti-rezidenta v dotyčném členském státě.

38 Podle německé vlády se daňová situace rezidentní mateřské společnosti liší v závislosti na tom, zda má obchodní vztahy s dceřinou společností-nerezidentem, nebo s dceřinou společností-rezidentem, jelikož Spolková republika Německo nemá pravomoc zdanit příjmy z dceřiných společností usazených v jiných členských státech.

39 Uvedená vláda tvrdí, že neexistence opravy příjmů, které plynou mateřské společnosti z jejich obchodních vazeb v určité vnitrostátní situaci, je odvodněna skuteností, že výhoda, která je bezúplatně poskytnuta touto mateřskou společností, zvyšuje příjmy její dceřiné společnosti a že Spolková republika Německo zdaňuje jak příjmy mateřské společnosti, tak zisky její dceřiné společnosti usazené na jejím území. Jinak tomu je u dceřiných společností Hornbach-Baumarkt AG, které jsou usazeny v Nizozemsku, vzhledem k tomu, že Spolková republika Německo nemůže zdanit zisky těchto společností.

40 Je třeba konstatovat, že tyto argumenty nesouvisejí s otázkou srovnatelnosti situací, ale s důvody vycházejícími ze zásady teritoriality, podle které mají členské státy právo zdanit příjmy dosažené na jejich území, nebo s důvody souvisejícími s nezbytností zachovat rozdělení daňové pravomoci mezi členskými státy, což představuje legitimní cíl uznaný Soudním dvorem (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 17. července 2014, Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, bod 27, a ze dne 23. listopadu 2017, A, C-292/16, EU:C:2017:888, bod 30).

41 V tomto ohledu je třeba uvést, že jak německá, tak švédská vláda tvrdí, že taková právní úprava, jako je právní úprava dotčená ve věci v povodním řízení, je odvodněna naléhavým důvodem obecného zájmu souvisejícím s ochranou vyváženého rozdělení daňové pravomoci mezi členské státy a v tomto ohledu uplatňují rozsudek ze dne 21. ledna 2010, SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, bod 69).

42 Švédská vláda navíc zdrazňuje, že pravidla německého práva, v nichž je vyjádřena zásada obvyklých tržních podmínek, jsou přirozeným důsledkem zásady teritoriality a jsou nezbytná k tomu, aby mohla být chráněna jak tato posledně uvedená zásada, tak vyvážené rozdělení daňové pravomoci.

43 Podle ustálené judikatury platí, že nutnost zachovat vyvážené rozdělení daňové

pravomoci mezi členskými státy může odvodnit rozdílné zacházení tehdy, pokud má prozkoumávaný systém za cíl předcházet jednáním, která mohou ohrozit právo členského státu uplatňovat svou zdaňovací pravomoc ve vztahu k činnostem vykonávaným na jeho území (viz rozsudky ze dne 29. března 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, EU:C:2007:194, bod 42; ze dne 18. července 2007, Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, bod 54; ze dne 21. února 2013, A, C-123/11, EU:C:2013:84, bod 41, jakož i ze dne 21. prosince 2016, Masco Denmark a Damixa, C-593/14, EU:C:2016:984, bod 35).

44 Soudní dvůr měl za to, že kdyby bylo společenstvem-rezidentem umožněno převést své zisky ve formě zvláštních nebo bezúplatných výhod společenstvem, které jsou k nim ve vztahu závislosti a které jsou usazeny v jiných členských státech, mohlo by to narušit vyvážené rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členskými státy a že právní úprava členského státu stanovící zdanění takové výhody na straně společenstvi-rezidenta, která tuto výhodu poskytla společenstvi usazené v jiném členském státě, prvnímu z těchto členských států umožní uplatňovat jeho daňovou pravomoc ve vztahu k činnostem vykonávaným na jeho území. Soudní dvůr doplnil, že taková vnitrostátní právní úprava sleduje legitimní cíle slučitelné se Smlouvou, jež představují naléhavé důvody obecného zájmu, a může zaručit uskutečnění těchto cílů (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. ledna 2010, SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, body 63, 64 a 69).

45 Totéž platí, pokud jde o vnitrostátní právní úpravu dotčenou ve věci v původním řízení, jelikož skutečnost, že společenstvem-rezident poskytně společenstvi usazené v jiném členském státě, s nímž ji pojí vztah vzájemné závislosti, výhody, které nejsou tržní, by mohla společenstvi-rezidentovi umožnit převod zisků ve formě výhod do své dceřiné společenstvi a narušit vyvážené rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členskými státy.

46 Stanovením zdanění společenstvi-rezidenta dotčeného členského státu z důvodu předpokládané výše odměny za výhodu poskytnutou bez protiplnění společenstvi usazené v jiném členském státě, s nímž ji pojí vztah vzájemné závislosti, aby bylo možné vzít v úvahu částku, kterou by mateřská společenstevnost musela vykazovat jako své zisky, pokud by operace byla uzavřena za tržních podmínek, umožňuje právní úprava dotčená v původním řízení prvnímu z těchto členských států vykonávat svou daňovou pravomoc ve vztahu k činnostem uskutečňovaným na jeho území.

47 Je tedy třeba mít za to, že taková vnitrostátní právní úprava, jako je právní úprava dotčená v původním řízení, jejímž cílem je zamezit tomu, aby zisky generované v dotčeném členském státě byly převáděny mimo jeho zdaňovací pravomoc prostřednictvím transakcí, které neodpovídají tržním podmínkám, aniž by byly zdaněny, je s to zajistit ochranu rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členskými státy.

48 Konečně je třeba zkoumat otázku, zda taková vnitrostátní právní úprava nejde nad rámec toho, co je nezbytné pro dosažení sledovaného cíle.

49 V tomto ohledu měl Soudní dvůr za to, že vnitrostátní právní předpisy, které jsou založeny na zkoumání objektivních a ověřitelných skutečností za účelem určení, zda má transakce povahu vykonstruované operace, jež byla uskutečněna pouze pro daňové účely, musí být považovány za předpisy nepřekračující meze toho, co je nezbytné k dosažení cílů týkajících se nezbytnosti ochrany vyváženého rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členskými státy a nezbytnosti předcházet daňovým únikům, pokud zaprvé v každém případě, kdy existuje podezření, že transakce překračuje rámec toho, co by si dotyčné společenstvi dohodly za tržních podmínek, může daňový poplatník, aniž by byl předmetem nepřiměřených správních požadavků, předložit důkazy o případných obchodních důvodech, pro které byla tato transakce uzavřena. Zadržet se musí opravné opatření v oblasti daní případně omezit na tu část, která překračuje rámec toho, co by bylo dohodnuto mezi dotčenými společenstvi za tržních podmínek (rozsudek ze dne 21. ledna



2010, SGI, C?311/08, EU:C:2010:26, body 71 a 72).

50 Pokud jde nejprve o výpočet částky opravy přijmout dotyčného poplatníka, je třeba uvést, že tato otázka nebyla před Soudním dvorem předmětem diskuze mezi společnostmi Hornbach-Baumarkt AG a daňovou správou. Je však třeba uvést, že německá vláda tvrdila, aniž to bylo v tomto ohledu zpochybněno, že opravy provedené německými daňovými orgány v takových situacích, jako je situace dotčená v povodním řízení, jsou omezeny na tu část, která překračuje rámec toho, co by bylo dohodnuto při neexistenci vztahu závislosti mezi dotyčnými společnostmi.

51 Co se dále týká možnosti daňového poplatníka předložit důkazy o případných obchodních důvodech uzavření transakcí za neobvyklých podmínek mezi těmito osobami, týká se otázka předkládajícího soudu zejména toho, zda tyto obchodní důvody mohou zahrnovat obchodní důvody vyplývající ze samotné existence vztahu závislosti mateřské společnosti, která je rezidentem dotčeného členského státu, a jejich dceřiných společností, které jsou rezidenty jiného členského státu.

52 Podle německé vlády musí být pojem „obchodní důvody“ ve smyslu bodu 71 rozsudku ze dne 21. ledna 2010, SGI (C?311/08, EU:C:2010:26), vykládán ve světle zásady volné hospodářské soutěže, která ze své povahy vylučuje hospodářské důvody mající povahu postavení společnosti. Za účelem posouzení proporcionality takové právní úpravy, jako je právní úprava dotčená v povodním řízení, je třeba dále rozlišovat mezi možnostmi dovolávat se důvodů, ze kterých byly bezplatně poskytnuty výhody mezi společnostmi téže skupiny, na straně jedné a přezkoumáním jejich opodstatněnosti na straně druhé. Společnost Hornbach-Baumarkt AG měla možnost předložit důvody svého rozhodnutí, ale nemohla prokázat, že odpovídají ekonomickým důvodům.

53 V projednávané věci přitom z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že zahraniční koncernové společnosti vykazovaly záporný vlastní kapitál a že banka poskytující úvěr podmínila poskytnutí úvěru nezbytných pro pokračování a další rozvoj činností těchto společností tím, že společnost Hornbach-Baumarkt AG vydá patronátní prohlášení.

54 Jestliže rozvoj činností dceřiné společnosti závisí na dalším kapitálovém vkladu, nebo tato společnost nemá dostatečný vlastní kapitál, mohou obchodní důvody odvodnit uvolnění finančních prostředků mateřskou společností za podmínek, které jsou mezi těmito osobami neobvyklé.

55 Kromě toho je třeba uvést, že v projednávaném případě nebylo namítáno riziko vyhýbání se daňovým povinnostem. Německá vláda neuváděla ani existenci řísť vykonstruované operace ve smyslu judikatury Soudního dvora, ani úmysl žalobkyně v povodním řízení snížit v Německu svůj zdanitelný zisk.

56 Za těchto podmínek mohou existovat obchodní důvody týkající se postavení společnosti zahraničních koncernových společností, v němž se nachází společnost Hornbach-Baumarkt AG, odvodňující uzavření transakce dotčené v povodním řízení za podmínek, které se odchyľují od obvyklých podmínek mezi těmito osobami. Vzhledem k tomu, že pokračování nebo rozšíření činností uvedených zahraničních společností záviselo z důvodu nedostatku vlastního kapitálu na dalším kapitálovém vkladu, bylo možné vysvětlit bezúplatné poskytnutí patronátních prohlášení obsahujících prohlášení o zárukách, přestože společnosti navzájem nezávislé by si za takové záruky sjednaly odměnu, vlastním hospodářským zájmem společnosti Hornbach-Baumarkt AG na obchodním úspěchu zahraničních koncernových společností, na kterém se podílí prostřednictvím rozdělení zisků, jakož i určitou odpovědností žalobkyně v povodním řízení jakožto společnosti za financování těchto společností.

57 V projednávaném případě přisluší předkládajícímu soudu, aby ověřil, zda společnost Hornbach-Baumarkt AG mohla, aniž by byla vystavena nepřiměřené administrativní zátěži, předložit důkazy týkající se případných obchodních důvodů, pro které byly uzavřeny transakce dotčené v původním řízení, aniž byla vyloučena možnost zohlednit hospodářské důvody vyplývající z jejího postavení společníka ve společnosti, která není rezidentem.

58 Je tak třeba mít za to, že taková právní úprava, jako je právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, nepřekračuje meze toho, co je nezbytné k dosažení sledovaného cíle, jestliže orgány pověřené aplikací této právní úpravy poskytují poplatníkovi-rezidentovi možnost prokázat, že dohodnuté podmínky byly sjednány z obchodních důvodů, které mohou vyplývat z jeho postavení společníka společnosti-nerezidenta, což přisluší posoudit předkládajícímu soudu.

59 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na položenou otázku odpovědět tak, že článek 43 ES ve spojení s článkem 48 ES musí být vykládán v tom smyslu, že v zásadě nebrání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, podle níž je příjem společnosti usazené v jednom členském státě, která poskytla společnosti usazené v jiném členském státě, s níž je ve vztahu závislosti, výhodné podmínky, které se odchyľují od podmínek, na nichž by se ve stejné či podobné situaci dohodly na sobě nezávislé fyzické osoby, vypočítat tak, jako by jich bylo dosaženo, kdyby se uplatnily podmínky dohodnuté těmito fyzickými osobami, a musejí být předmětem opravy, třebaže taková oprava zdanitelných příjmů se neprovede v případě, že tyto výhody byly poskytnuty společností-rezidentem jiné společnosti-rezidentovi, s níž je ve vztahu závislosti. Vnitrostátnímu soudu nicméně přisluší ověřit, zda právní úprava dotčená v původním řízení umožňuje daňovému poplatníkovi-rezidentovi prokázat, že podmínky byly dohodnuty z obchodních důvodů vyplývajících z jeho postavení společníka společnosti-nerezidenta.

## **K nákladům řízení**

60 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 (druhý senát) rozhodl takto:

**S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba odpovědět na položenou otázku tak, že článek 43 ES (nyní článek 49 SFEU) ve spojení s článkem 48 ES (nyní článek 54 SFEU) musí být vykládán v tom smyslu, že v zásadě nebrání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, podle níž je příjem společnosti usazené v jednom členském státě, která poskytla společnosti usazené v jiném členském státě, s níž je ve vztahu závislosti, výhodné podmínky, které se odchyľují od podmínek, na nichž by se ve stejné či podobné situaci dohodly na sobě nezávislé fyzické osoby, vypočítat tak, jako by jich bylo dosaženo, kdyby se uplatnily podmínky dohodnuté těmito fyzickými osobami, a musejí být předmětem opravy, třebaže taková oprava zdanitelných příjmů se neprovede v případě, že tyto výhody byly poskytnuty společností-rezidentem jiné společnosti-rezidentovi, s níž je ve vztahu závislosti. Vnitrostátnímu soudu nicméně přisluší ověřit, zda právní úprava dotčená v původním řízení umožňuje daňovému poplatníkovi rezidentovi prokázat, že podmínky byly dohodnuty z obchodních důvodů vyplývajících z jeho postavení společníka společnosti-nerezidenta.**

Podpisy.

\* Jednací jazyk: n?m?ina.