



Sbírka soudních rozhodnutí

Věc C-135/17

X GmbH

v.

Finanzamt Stuttgart – Körperschaften

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud, Německo)]

Rozsudek Soudního dvora (velkého senátu) ze dne 26. února 2019

„Řízení o předběžné otázce – Volný pohyb kapitálu – Pohyb kapitálu mezi členskými státy a třetími zeměmi – Doložka standstill – Vnitrostátní právní úprava členského státu týkající se zprostředkovatelských společností usazených ve třetích zemích – Změna této právní úpravy následovaná znovuzavedením předchozí právní úpravy – Příjmy společnosti usazené ve třetí zemi plynoucí z držby pohledávek u společnosti usazené v členském státě – Započtení těchto příjmů do základu daně osoby povinné k dani, která je daňovým rezidentem členského státu – Omezení volného pohybu kapitálu – Odůvodnění“

1. *Volný pohyb kapitálu a plateb – Omezení pohybu kapitálu do nebo ze třetích zemí – Omezení pohybu kapitálu zahrnujícího přímé investice, které existovalo ke dni 31. prosince 1993 – Přípustnost – Omezení rozšířené po tomto datu na účasti nezahrnující přímou investici – Neexistence vlivu (Článek 63 odst. 1 SFEU a čl. 64 odst. 1 SFEU)*

(viz body 28, 30-34, výrok 1)

2. *Volný pohyb kapitálu a plateb – Omezení pohybu kapitálu do nebo ze třetích zemí – Omezení pohybu kapitálu zahrnujícího přímé investice, které existovalo ke dni 31. prosince 1993 – Pojem „omezení, která existují ke dni 31. prosince 1993“ – Pozdější změna vnitrostátní právní úpravy, jež vedla k omezení, následovaná znovuzavedením předchozí právní úpravy před použitím této změny v praxi – Vyloučení, s výjimkou případu, kdy dojde k odkladu použitelnosti uvedené změny, v jehož důsledku se tato změna stala nepoužitelnou na přeshraniční pohyby kapitálu před jejím zrušením – Ověření předkládajícím soudem (Článek 63 odst. 1 SFEU a čl. 64 odst. 1 SFEU)*

(viz body 39-41, 46, 47, 51, výrok 2)

3. *Volný pohyb kapitálu a plateb – Omezení – Daňové právní předpisy – Korporační daň – Příjmy společnosti usazené ve třetí zemi plynoucí z držby pohledávek u společnosti usazené*

*v členském státě – Započtení těchto příjmů do základu daně osoby povinné k dani, která je daňovým rezidentem členského státu – Nepřípustnost – Odůvodnění – Boj proti daňovým únikům – Podmínka – Neexistence smluvních závazků k výměně informací mezi členským státem a třetí zemí
(Článek 63 odst. 1 SFEU)*

(viz body 55, 58, 64, 68, 69, 75, 78, 87, 88, 90-92, 95, 96, výrok 3)

Shrnutí

V rozsudku X (Zprostředkovatelské společnosti usazené ve třetích zemích) (C-135/17), vydaném dne 26. února 2019, velký senát Soudní dvora rozhodl, že čl. 63 odst. 1 SFEU o volném pohybu kapitálu nebrání právní úpravě členského státu, podle které jsou příjmy dosažené společností usazenou ve třetí zemi, jež neplynou z vlastní činnosti této společnosti, jako jsou příjmy kvalifikované jako „mezitímní příjmy povahy kapitálového vkladu“ ve smyslu této právní úpravy, započteny úměrně drženému podílu do základu daně osoby povinné k dani-rezidenta v tomto členském státě, pokud tato osoba povinná k dani má podíl ve výši nejméně 1 % v uvedené společnosti a pokud tyto příjmy podléhají v této třetí zemi nižší úrovni zdanění než v dotyčném členském státě, ledaže by existoval právní rámec stanovující zejména smluvní závazky, jež by daňové orgány uvedeného členského státu opravňovaly k tomu, aby případně přezkoumaly věrohodnost informací o této společnosti, jež byly předloženy k prokázání, že účast uvedené osoby povinné k dani v posledně zmíněné společnosti nevyplývá z vykonstruovaného opatření.

Soudní dvůr podotkl, že uvedená právní úprava se má použít pouze v přeshraničních situacích, a dospěl nejprve k závěru, že tato právní úprava může odradit investory s neomezenou daňovou povinností v dotyčném členském státě od investic do společností usazených v některých třetích zemích, a tudíž představuje omezení volného pohybu kapitálu, jež je v zásadě zakázáno podle čl. 63 odst. 1 SFEU.

Soudní dvůr se dále zaměřil na přezkum toho, zda toto omezení může být odůvodněno s ohledem na článek 65 SFEU, podle kterého může být rozdílné daňové zacházení považováno za slučitelné s volným pohybem kapitálu, pokud se týká situací, které nejsou objektivně srovnatelné. V tomto ohledu Soudní dvůr uvedl, že právní úprava dotčená v původním řízení má za cíl postavit v co největším možném rozsahu na roveň situaci společností-rezidentů, které investovaly kapitál do společnosti usazené ve třetí zemi s „nízkou“ úrovní zdanění, se situací společností-rezidentů, které investovaly svůj kapitál do jiné společnosti-rezidenta v dotyčném členském státě, zejména s cílem neutralizovat případná daňová zvýhodnění, která by mohly prvně uvedené společnosti čerpat z investování kapitálu ve třetí zemi, což je důvodem k tomu, že předmětné rozdílné zacházení není odůvodněno objektivním rozdílem mezi situacemi.

Za těchto podmínek Soudní dvůr zkoumal, zda rozdílné daňové zacházení může být odůvodněno naléhavým důvodem obecného zájmu. Soudní dvůr podotkl, že uvedená právní úprava má za cíl předcházet daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem, a rozhodl, že tato právní úprava je v zásadě způsobilá zaručit uskutečnění uvedeného cíle. Právní úprava dotčená v původním řízení totiž tím, že stanoví, že příjmy společnosti usazené ve třetí zemi s „nízkou“ úrovní zdanění jsou započteny do základu daně společnosti s neomezenou daňovou povinností v členském státě, je způsobilá neutralizovat účinky případného vykonstruovaného převodu příjmů do takovéto třetí země.

Podle Soudního dvora však tato právní úprava tím, že presumuje existenci vykonstruovaného jednání z pouhého důvodu, že jsou splněny podmínky stanovené touto právní úpravou, přičemž

dotyčné osobě povinné k dani neposkytuje žádnou možnost tuto domněnku vyvrátit, překračuje v zásadě meze toho, co je pro dosažení jejího cíle nezbytné.

Soudní dvůr nicméně zdůraznil, že se právní úprava dotčená v původním řízení nevztahuje na členské státy, ale na třetí země, a uvedl, že povinnost členských států umožnit osobě povinné k dani předložit důkazy o případných obchodních důvodech její účasti ve společnosti usazené ve třetí zemi musí být posuzována na základě dostupnosti správních a právních opatření, jež by případně umožňovala přezkum věrohodnosti takovýchto důkazů. Přísluší tedy vnitrostátnímu soudu, aby posoudil, zda existují zejména smluvní závazky mezi členským státem a dotyčnou třetí zemí stanovující právní rámec spolupráce a mechanismy pro výměnu informací mezi dotyčnými vnitrostátními orgány, které by skutečně mohly daňové orgány členského státu oprávnit k tomu, aby případně ověřily věrohodnost informací o společnosti usazené ve třetí zemi, jež byly předloženy k prokázání, že účast uvedené osoby povinné k dani v posledně zmíněné společnosti nevyplývá z vykonstruovaného opatření.

Předkládající soud rovněž předložil Soudnímu dvoru úvodní otázky týkající se působnosti doložky „standstill“ stanovené v čl. 64 odst. 1 SFEU, podle kterého může členský stát ve vztazích se třetími zeměmi používat omezení pohybu kapitálu zahrnujícího zejména přímé investice, i když jsou tato omezení v rozporu se zásadou volného pohybu kapitálu uvedenou v čl. 63 odst. 1 SFEU, za podmínky, že tato omezení existovala již ke dni 31. prosince 1993. Ve věci v původním řízení byly daňové předpisy, které byly základem omezení, o které jde v původním řízení, po 31. prosinci 1993 zásadně změněny z důvodu přijetí zákona, který nabyl účinnosti, ale ještě před tím, než byl v praxi použit, byl nahrazen právní úpravou, jež je ve své podstatě totožná s úpravou použitelnou ke dni 31. prosince 1993. Soudní dvůr rozhodl, že v takovém případě se použije zákaz uvedený v čl. 63 odst. 1 SFEU, ledaže by použitelnost uvedené změny byla podle vnitrostátního práva odložena, takže navzdory jejímu nabytí účinnosti nebyla tato změna použitelná na přeshraniční pohyb kapitálu uvedený v čl. 64 odst. 1 SFEU, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.