



## Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

31. května 2018\*

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

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. Jarašiūnas, 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,

\* Jednací jazyk: němčina.

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 společnostmi 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 vyměřovacího 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 nezávislymi 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 nepramení z tohoto obchodního vztahu, nebo pokud má jedna z nich vlastní zájem na dosažení příjmů 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 přiměřený referenční základ, odměna za kapitál investovaný do společnosti nebo ziskové rozpětí, 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 původ příjmů, který nemá přímý vliv na právní postavení společníka 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 původním řízení a předběžná otázka

- 4 Hornbach-Baumarkt AG je akciová společnost se sídlem v Německu, která provozuje v tomto členském státě a v jiných členských státech prodejny s potřebami pro kutily a se stavebními materiály.
- 5 V průběhu roku 2003 společnost Hornbach-Baumarkt AG nepřímou držela prostřednictvím své dceřiné společnosti Hornbach International GmbH a její nizozemské dceřiné společnosti Hornbach Holding BV stoprocentní podíl na základním kapitálu společnosti Hornbach Real Estate Groningen BV a Hornbach Real Estate Wateringen BV se sídlem v Nizozemsku (dále jen „zahraniční koncernové společnosti“).
- 6 Zahraniční koncernové společnosti vykazovaly záporný vlastní kapitál a za účelem pokračování v činnosti a plánovaného vybudování samoobslužného obchodu pro kutily a zahrádkáře potřebovaly bankovní úvěry ve výši 10 057 000 eur, pokud jde o společnost Hornbach Real Estate Groningen BV, a 14 800 000 eur, pokud jde o společnost Hornbach Real Estate Wateringen BV.
- 7 Banka zajišťující financování těchto společností podmínila poskytnutí úvěrů tím, že jí společnost Hornbach-Baumarkt AG předá patronátní prohlášení o poskytnutí záruk.
- 8 Dne 25. září 2002 společnost Hornbach-Baumarkt AG vydala taková patronátní prohlášení, a to aniž by za to požadovala protiplateb.
- 9 V těchto patronátních prohlášeních se společnost Hornbach-Baumarkt AG zavázala vůči bance poskytující úvěr, že nezcizí ani nezmění svůj podíl ve společnosti Hornbach Holding BV, a že navíc zajistí, aby ani společnost Hornbach Holding BV nezcizila ani nezměnila své podíly v zahraničních koncernových společnostech, aniž by tuto skutečnost předem písemně oznámila této bance alespoň tři týdny před jakýmkoli zcizením či změnou.
- 10 Dále se společnost Hornbach-Baumarkt AG neodvolatelně a bezpodmínečně zavázala, že zachová zahraničním koncernovým společnostem finanční zdroje, aby byly schopny plnit veškeré své závazky. Měla tak v případě nutnosti poskytnout těmto společnostem finanční prostředky, které jim umožní splnit závazky vůči této bance poskytující úvěr. Společnost Hornbach-Baumarkt AG měla kromě toho zajistit, aby tyto finanční prostředky byly použity ke splacení dluhu vzniklého vůči této bance.
- 11 Vzhledem k tomu, že na sobě vzájemně nezávislé třetí osoby by za stejných nebo podobných okolností souhlasily s odměnou za takto poskytnuté záruky, rozhodla daňová správa, že příjmy společnosti Hornbach-Baumarkt AG by měly být navýšeny podle § 1 odst. 1 a 4 AStG o částku odpovídající předpokládané odměně za poskytnuté záruky a změnila daň z příjmu právnických osob a základ daně z příjmu právnických osob této společnosti za rok 2003. Daňová správa tak provedla opravu částky zdanitelných příjmů společnosti Hornbach-Baumarkt AG ve výši 15 253 eur a 22 447 eur v důsledku záruk poskytnutých společnostem Hornbach Real Estate Groningen BV a Hornbach Real Estate Wateringen BV.
- 12 Vzhledem k tomu, že námitky podané proti rozhodnutím, kterými daňová správa provedla tyto opravy, byly zamítnuty daňovou správou jako nedůvodné, podala společnost Hornbach-Baumarkt AG k Finanzgericht Rheinland-Pfalz (finanční soud spolkové země Porýní-Falc, Německo) žalobu proti těmto rozhodnutím.
- 13 V rámci této žaloby společnost Hornbach-Baumarkt AG tvrdila, že § 1 AStG vede k nerovnému zacházení s přeshraničními situacemi, protože v čistě vnitrostátních situacích se neprovádí oprava výše příjmů za účelem zohlednění předpokládané výše protiplateb za záruky poskytnuté dceřiným společnostem.

- 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 daňové právní úpravy, které podle jejího názoru odpovídá § 1 AStG, vyplývá, že toto posledně uvedené ustanovení musí být považováno za omezení svobody usazování, které není opodstatněné z důvodu jeho nepřiměřenosti. V rozporu s požadavky vyplývajícími z tohoto rozsudku totiž § 1 AStG neobsahuje žádné ustanovení, které by umožňovalo uplatnit obchodní důvody ke zdůvodnění neobvyklé obchodní transakce mezi třetími osobami. V projednávaném případě podle společnosti Hornbach-Baumarkt AG obchodní důvody odůvodňují, že za patronátní prohlášení ve věci v původním řízení nebylo stanoveno žádné protiplnění. Jednalo se o podpůrná opatření, jejichž účelem bylo nahradit navýšení vlastního kapitálu zahraničních koncernových společností.
- 15 Daňová správa namítla, že ačkoli § 1 AStG neobsahuje samostatnou právní úpravu týkající se dokazování případných obchodních důvodů uzavření transakce, má daňový poplatník možnost předložit důkazy o přiměřenosti provedené transakce.
- 16 Podle předkládajícího soudu daňová správa správně usoudila, že podmínky sjednané mezi společností Hornbach-Baumarkt AG a zahraničními koncernovými společnostmi se odchylovaly od podmínek, které by sjednaly ve stejné či podobné situaci na sobě nezávislé třetí osoby. Na sobě nezávislí obchodní partneři by si totiž za poskytnutí patronátních prohlášení týkajících se prohlášení o zárukách dohodli z důvodu s tím spojeného ručitelského rizika úplaty. Materiální podmínky pro provedení opravy příjmů společnosti Hornbach-Baumarkt AG, stanovené v ustanovení § 1 odst. 1 AStG ve spojení se třetím předpokladem, uvedeným v tomto § 1 odst. 2 bodě 1, byly tudíž splněny.
- 17 Předkládající soud se však táže, zda je taková právní úprava, jako je právní úprava dotčená v původním řízení, slučitelná se svobodou usazování.
- 18 V tomto ohledu tento soud uvádí, že podle § 1 odst. 1 AStG jsou příjmy daňového rezidenta dotčeného členského státu, snížené z toho důvodu, že souhlasil s podmínkami, které jsou mezi třetími osobami neobvyklé, předmětem takové opravy jen v případě, že je propojená osoba usazena v jiném členském státě. Pokud je naproti tato propojená osoba dceřinou společností daňového poplatníka usazenou na území členského státu sídla uvedeného daňového poplatníka, nedojde k opravě příjmů na základě § 1 odst. 1 AStG ani na základě jiných vnitrostátních právních předpisů.
- 19 Z toho vyplývá, že v případě, že má daňový rezident dotčeného členského státu majetkovou účast na společnosti usazené v jiném členském státě, je s tímto daňovým rezidentem zacházeno méně příznivě, než kdyby měl tuto majetkovou účast na společnosti-rezidentovi. Předkládající soud má tudíž za to, že ustanovení § 1 odst. 1 AStG představuje omezení svobody usazování daňového rezidenta, které je zakázáno článkem 43 ES (nyní článek 49 SFEU).
- 20 V tomto ohledu z rozsudku ze dne 21. ledna 2010, SGI (C-311/08, EU:C:2010:26) podle předkládajícího soudu vyplývá, že právní úprava členského státu, která zavádí rozdíl v daňovém zacházení se společnostmi-rezidenty v závislosti na tom, zda společnosti, jimž byly poskytnuty zvláštní a bezúplatné výhody a s nimiž jsou ve vztahu závislosti, jsou usazeny v uvedeném členském státě či nikoli, představuje v zásadě omezení svobody usazování, avšak sleduje legitimní cíle související s nezbytností ochrany vyváženého rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členskými státy a nezbytností předcházet daňovým únikům.
- 21 Předkládající soud se nicméně táže, zda je taková právní úprava, jako je ustanovení § 1 odst. 1 AStG, slučitelná 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, proč byla tato transakce uzavřena.
- 23 Předkládající soud se přitom táže, zda by obchodní důvody, které mohou být namítány k odůvodnění uzavření transakce za podmínek, jež nejsou obvyklé mezi třetími osobami, mohly souviset s majetkovou účastí 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 třetími 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 odůvodnily uzavření transakce za podmínek, které nejsou obvyklé mezi třetími 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 třetím předpokladem uvedeným v tomto § 1 odst. 2 bodě 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 třetími 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 úpravě členského státu, podle níž je nutno příjmy 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 ním 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 třetí osoby, vypočítat tak, jako by jich bylo dosaženo za podmínek dohodnutých mezi na sobě nezávislými třetími osobami, třebaže v souvislosti s příjmy z obchodních vztahů se společností-rezydentem 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 příjmy společnosti usazené v jednom členském státě, která poskytla společnosti usazené v jiném členském státě, s nímž je ve vztahu závislosti, výhodné podmínky, které se odchyľují od podmínek, na nichž by se ve stejné či podobné situaci dohodly na sobě nezávislé třetí osoby, vypočítat tak, jako by jich bylo dosaženo, kdyby se uplatnily podmínky dohodnuté těmito třetími 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 daňovému 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. června 2015, *X*, C-686/13, EU:C:2015:375, bod 18).
- 29 Třetí předpoklad uvedený v ustanovení § 1 odst. 2 bod 1 AStG se týká situace, kdy daňový rezident vlastní podíl představující nejméně 25 % kapitálu společnosti usazené v jiném členském státě, než je členský stát jeho bydliště, tj. podíl, který umožňuje daňovému poplatníku vykonávat nepochybný vliv na dotčenou společnost.
- 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 stále provozovny, v usazení v jiném členském státě. Svoboda usazování je narušena, pokud podle daňového režimu členského státu podléhá společnost-rezident, která má dceřinou společnost v jiném členském státě, znevýhodňujícímu rozdílnému daňovému zacházení ve srovnání se společností-rezidentem, 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 daňového poplatníka dochází pouze v rámci obchodních vztahů tohoto poplatníka se zahraničím. Příjmy daňového rezidenta, snížené proto, že si dohodl s propojenou osobou podmínky, které by byly mezi třetími osobami neobvyklé, jsou tedy předmětem opravy, pouze pokud je tato osoba usazená mimo území Německa. Pokud se u uvedené osoby naproti tomu jedná o dceřinou společnost daňového 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 společnost-rezidentovi.
- 35 Podle judikatury Soudního dvora platí, že takový rozdíl v daňovém zacházení s daňovými poplatníky v závislosti na místě sídla společností, s nimiž byly dohodnuty podmínky neobvyklé pro vztahy mezi třetími osobami, může představovat omezení svobody usazování ve smyslu článku 43 ES. Daňového 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 účasti ve společnosti usazené v posledně uvedeném státě z důvodu daňového zatížení, které v přeshraniční situaci postihuje poskytnutí podmínek neobvyklých pro vztahy mezi třetími 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 odůvodněno 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 původním 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 dotčeném 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 čistě vnitrostátní situaci, je odůvodněna skutečností, 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 původním řízení, je odůvodněna 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 zdůrazňuje, 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 zdaňovací pravomoci.
- 43 Podle ustálené judikatury platí, že nutnost zachovat vyvážené rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členskými státy může odůvodnit rozdílné zacházení tehdy, pokud má přezkoumávaný 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 společností-rezidentům umožněno převést své zisky ve formě zvláštních nebo bezúplatných výhod společností, 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 společnosti-rezidenta, která tuto výhodu poskytla společnosti usazené v jiném členském státě, prvním 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 společnost-rezident poskytne společnosti usazené v jiném členském státě, s níž ji pojí vztah vzájemné závislosti, výhody, které nejsou tržní, by mohla společnosti-rezidentovi umožnit převod zisků ve formě výhod do své dceřiné společnosti a narušit vyvážené rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členskými státy.
- 46 Stanovením zdanění společnosti-rezidenta dotčeného členského státu z důvodu předpokládané výše odměny za výhodu poskytnutou bez protiplnění společnosti usazené v jiném členském státě, s níž ji pojí vztah vzájemné závislosti, aby bylo možné vzít v úvahu částku, kterou by mateřská společnost 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 společnosti dohodly za tržních podmínek, může daňový poplatník, aniž by byl předmětem nepřiměřených správních požadavků, předložit důkazy o případných obchodních důvodech, proč byla tato transakce uzavřena. Z druhé se musí opravné opatření v oblasti daní případně omezit na tu část, která překračuje rámec toho, co by bylo dohodnuto mezi dotčenými společnostmi 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 příjmů dotčeného poplatníka, je třeba uvést, že tato otázka nebyla před Soudním dvorem předmětem diskuze mezi společností 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 původním 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 týče možnosti daňového poplatníka předložit důkazy o případných obchodních důvodech uzavření transakcí za neobvyklých podmínek mezi třetími 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 jejích 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 původ v postavení společníka. Za účelem posouzení



proporcionality takové právní úpravy, jako je právní úprava dotčená v původním řízení, je třeba dále rozlišovat mezi možnostmi dovolávat se důvodů, ze kterých byly bezplatně poskytnuty výhody mezi společnostmi téže skupiny, na straně jedné a přezkumem 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 úvěrů 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, neboť tato společnost nemá dostatečný vlastní kapitál, mohou obchodní důvody odůvodnit uvolnění finančních prostředků mateřskou společností za podmínek, které jsou mezi třetími osobami neobvyklé.
- 55 Kromě toho je třeba uvést, že v projednávaném případě nebylo namítáno riziko vyhýbání se daňovým povinnostem. Německá vláda neuvedla ani existenci čistě vykonstruované operace ve smyslu judikatury Soudního dvora, ani úmysl žalobkyně v původním řízení snížit v Německu svůj zdanitelný zisk.
- 56 Za těchto podmínek mohou existovat obchodní důvody týkající se postavení společníka zahraničních koncernových společností, v němž se nachází společnost Hornbach-Baumarkt AG, odůvodňující uzavření transakce dotčené v původním řízení za podmínek, které se odchyľují od obvyklých podmínek mezi třetími 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 původním řízení jakožto společníka za financování těchto společností.
- 57 V projednávaném případě přísluší předkládajícímu soudu, aby ověřil, zda společnost Hornbach-Baumarkt AG mohla, aniž by byla vystavena nepřiměřené administrativní zátěži, předložit důkazy týkající se případných obchodních důvodů, proč 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 přísluší 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 nutno příjmy 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 třetí osoby, vypočítat tak, jako by jich bylo dosaženo, kdyby se uplatnily podmínky dohodnuté těmito třetími 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 přísluší ověřit, zda právní úprava dotčená v původním řízení umožňuje daňovému poplatníku-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 nutno příjmy společnosti usazené v jednom členském státě, která poskytla společnosti usazené 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 třetí osoby, vypočítat tak, jako by jich bylo dosaženo, kdyby se uplatnily podmínky dohodnuté těmito třetími 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 přísluší ověřit, zda právní úprava dotčená v původním řízení umožňuje daňovému poplatníku rezidentovi prokázat, že podmínky byly dohodnuty z obchodních důvodů vyplývajících z jeho postavení společníka společnosti-nerezidenta.**

Podpisy.