

Predbežné znenie

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (druhá komora)

z 31. mája 2018 (*)

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Sloboda usadiť sa – Dať z príjmov právnických osôb – Právna úprava členského štátu – Určenie zdaniteľného príjmu spoločností – Výhoda poskytnutá bezodplatne spoločnosťou rezidentom spoločnosti nerezidentovi, s ktorou sa nachádza vo vzťahu vzájomnej závislosti – Oprava zdaniteľných príjmov spoločnosti rezidenta – Neexistencia opravy zdaniteľných príjmov v prípade rovnakej výhody poskytnutej spoločnosťou rezidentom druhej spoločnosti rezidentovi, s ktorou sa nachádza v takom vzťahu – Obmedzenie slobody usadiť sa – Odôvodnenie“

Vo veci C-382/16,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Finanzgericht Rheinland-Pfalz (Finančný súd Porýnie-Falcko, Nemecko) z 28. júna 2016 a doručený Súdnemu dvoru 11. júla 2016, ktorý súvisí s konaním:

Hornbach & Baumarkt AG

proti

Finanzamt Landau,

SÚDNY DVOR (druhá komora),

v zložení: predseda druhej komory M. Ilešič, sudcovia A. Rosas (spravodajca), C. Toader, A. Prechal a E. Jarašiňas,

generálny advokát: M. Bobek,

tajomník: K. Malacek, referent,

so zreteňom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 27. septembra 2017,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- Hornbach & Baumarkt AG, v zastúpení: J. Uterhark a J. Nagler, Rechtsanwälte,
- nemecká vláda, v zastúpení: T. Henze a R. Kanitz, splnomocnení zástupcovia,
- švédská vláda, v zastúpení: A. Falk, C. Meyer-Seitz, H. Shev, U. Persson, N. Otte Widgren a F. Bergius, L. Swedenborg, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: W. Roels a M. Wasmeier, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 14. decembra 2017,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 43 ES (teraz článok 49 ZFEÚ) v spojení s článkom 48 ES (teraz článok 54 ZFEÚ).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou Hornbach-Baumarkt AG a Finanzamt Landau (Daňový úrad Landau, Nemecko) (ďalej len „daňový úrad“) o výmere dane z príjmov právnických osôb a základu na výpočet dane z podnikania tejto spoločnosti za rok 2003 vydanom týmto daňovým úradom.

Právny rámec

3 Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz) (zákon o dani z transakcií s cudzinou) v znení Gesetz zum Abbau von Steuervergünstigungen und Ausnahmeregelungen (zákon o obmedzení daňových úľav a ustanovení o výnimkách) zo 16. mája 2003 (BGBl. 2003 I, s. 660) (ďalej len „AStG“) vo svojom § 1 nazvanom „Oprava príjmov“ stanovuje:

„1 Ak sú príjmy daňovníka z obchodných vzťahov s osobou s ním spojenou znížené tým, že v rámci takýchto obchodných vzťahov vo vzťahu k zahraničiu dojednal podmienky, ktoré sa odlišujú od tých, ktoré by za rovnakých alebo obdobných okolností medzi sebou uzavreli vzájomne nezávislé tretie osoby, jeho príjmy sa zohľadnia bez toho, aby boli dotknuté ostatné predpisy, v takej výške, v akej by boli dosiahnuté za podmienok dohodnutých medzi vzájomne nezávislými tretími osobami.

2. Osoba je osobou spojenou s daňovníkom, ak:

(1) má osoba v daňovníkovi najmenej štvrtinový priamy alebo nepriamy (podstatný) podiel daňovníka, alebo môže na daňovníka vykonávať priamo alebo nepriamo dominantný vplyv, alebo naopak, ak má daňovník podstatný podiel v uvedenej osobe alebo na ňu môže priamo alebo nepriamo vykonávať dominantný vplyv, alebo

(2) má tretia osoba podstatný podiel v uvedenej osobe alebo v daňovníkovi, alebo môže na oboch priamo alebo nepriamo vykonávať dominantný vplyv, alebo

(3) je osoba alebo daňovník schopný v rámci dojednaní podmienok obchodných vzťahov vykonávať určitý vplyv na daňovníka alebo osobu, ktorý nepramení z tohto obchodného vzťahu, alebo pokiaľ má jedna z nich vlastný záujem na dosiahnutí príjmov druhou osobou.

3. Ak je potrebné vykonať odhad príjmov uvedených v odseku 1 podľa § 162 [Abgabenordnung (zákoník o daniach z príjmu)], je referenčným bodom tohto odhadu, ak neexistuje iný vhodný referenčný bod, odplata za kapitál investovaný do spoločnosti alebo ziskové rozpätie, ktoré možno za normálnych okolností na základe skúsenosti a zvyklostí odhadnúť.

4. Obchodný vzťah v zmysle odsekov 1 a 2 je každý záväzkový vzťah, ktorý má väzbu na pôvod príjmov, ktorý nie je štatutárnou dohodou a ktorý je buď u daňovníka alebo u spojenej osoby súčasťou činnosti, na ktorú sa použijú § 13, § 15, § 18 alebo § 21 Einkommensteuergesetz [(zákon o dani z príjmu)], alebo ktoré by sa použili v prípade spojenej osoby nerezidenta, ak by sa daná činnosť vykonávala v Nemecku.“

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

4 Hornbach-Baumarkt AG je akciovou spoločnosťou usadenou v Nemecku, ktorá

prevádzkuje obchody s potrebami pre domácich majstrov v tomto nemeckom štáte a v iných nemeckých štátoch.

5 V priebehu roka 2003 Hornbach-Baumarkt AG mala nepriamo, prostredníctvom svojej dcérskej spoločnosti Hornbach International GmbH a jej holandskej dcérskej spoločnosti Hornbach Holding BV, majetkovú účasť predstavujúcu 100 % podiel v dvoch spoločnostiach usadených v Holandsku, Hornbach Real Estate Groningen BV a Hornbach Real Estate Wateringen BV (ďalej len „zahraničné spoločnosti skupiny“).

6 Zahraničné spoločnosti skupiny mali záporné vlastné imanie a na pokračovanie prevádzky obchodov, ako aj na zamýšľané zriadenie obchodov pre domácich majstrov a záhradkárov potrebovala Hornbach Real Estate Groningen BV bankový úver vo výške 10 057 000 eur a Hornbach Real Estate Wateringen BV vo výške 14 800 000 eur.

7 Banková inštitúcia zabezpečujúca financovanie týchto spoločností podmienila poskytnutie úveru tým, že Hornbach-Baumarkt AG vydá príslušby obsahujúce vyhlásenie o záruke.

8 Dňa 25. septembra 2002 Hornbach-Baumarkt AG tieto príslušby bezodplatne vydala.

9 V uvedených príslušboch sa Hornbach-Baumarkt AG financujúcej bankovej inštitúcii zaviazala, že nescudzí svoju majetkovú účasť na Hornbach Holding BV, ani ju neobmedzí a tiež zabezpečí, že Hornbach Holding BV tiež nescudzí ani neobmedzí svoju majetkovú účasť v zahraničných spoločnostiach skupiny bez toho, aby o tom bola táto inštitúcia informovaná aspoň tri týždne vopred.

10 Okrem toho sa Hornbach-Baumarkt AG bezpodmienečne a neodvolateľne zaviazala zabezpečiť, že zahraničné spoločnosti skupiny budú disponovať dostatočnými finančnými zdrojmi na plnenie všetkých svojich záväzkov. Z toho dôvodu mala týmto spoločnosťami, ak to bude potrebné, poskytnúť finančné prostriedky, ktoré umožnia, aby si tieto spoločnosti splnili svoje záväzky voči financujúcej bankovej inštitúcii. Okrem toho sa má Hornbach-Baumarkt AG postarať o to, že tieto finančné prostriedky budú použité na vyrovnanie záväzkov voči tej istej inštitúcii.

11 Vzhľadom na to, že vzájomne nezávislé tretie osoby by sa za rovnakých alebo podobných okolností za takto poskytnuté záruky dohodli na poskytnutí odplaty, daňový úrad rozhodol, že príjmy spoločnosti Hornbach-Baumarkt AG by mali byť navýšené podľa § 1 ods. 1 a 4 AStG o sumu zodpovedajúcu predpokladanej odplate za poskytnuté záruky a zmenil daň z príjmu právnických osôb a základ na výpočet dane z podnikania tejto spoločnosti za rok 2003. Daňový úrad tak opravil sumu zdaniteľných príjmov spoločnosti Hornbach-Baumarkt AG o 15 253 eur a 22 447 eur v dôsledku záruk poskytnutých spoločnosťami Hornbach Real Estate Groningen BV a Hornbach Real Estate Wateringen BV.

12 Vzhľadom na to, že námietky podané proti rozhodnutiam, ktorými daňový úrad vykonal tieto opravy, boli zamietnuté daňovým úradom ako nedôvodné, podala Hornbach-Baumarkt AG proti týmto rozhodnutiam žalobu na Finanzgericht Rheinland-Pfalz (Finančný súd Porýnie-Falcko, Nemecko).

13 V rámci tejto žaloby Hornbach-Baumarkt AG tvrdila, že § 1 AStG vedie k nerovnému zaobchádzaniu s domácimi a zahraničnými situáciami, pretože v prípade výlučne domácich situácií nedochádza k oprave výšky príjmov na účely zohľadnenia predpokladanej výšky odplaty za záruky poskytnuté dcérskym spoločnosťami.

14 V tomto kontexte poukázala predovšetkým na to, že z rozsudku z 21. januára 2010, SGI

(C-311/08, EU:C:2010:26), týkajúceho sa ustanovenia belgickej daňovej právnej úpravy, ktorá zodpovedala § 1 AStG, vyplýva, že toto ustanovenie uvedené ako posledné sa musí považovať za obmedzenie slobody usadiť sa, ktoré nie je z dôvodu jeho neprimeranosti opodstatnené. Na rozdiel od požiadaviek vyplývajúcich z tohto rozsudku, § 1 AStG totiž neobsahuje žiadne ustanovenie možnosti uviesť obchodné dôvody na odôvodnenie nie bežnej transakcie medzi tretími osobami. V prejednávanej veci obchodné dôvody podľa spoločnosti Hornbach-Baumarkt AG potvrdzujú, že za prísľuby vo veci samej nebolo dohodnuté žiadne protiplnenie. Ide o podporné opatrenia na nahradenie zvýšenia vlastného kapitálu zahraničných spoločností skupiny.

15 Daňový úrad odpovedal, že hoci § 1 AStG neobsahuje samostatné ustanovenie týkajúce sa predloženia informácií o obchodných dôvodoch, pre ktoré bola táto transakcia uzavretá, daňovník má však vždy možnosť predložiť dôkazy o primeranosti uskutočnenej transakcie.

16 Podľa vnútroštátneho súdu vychádzal daňový úrad správne z toho, že podmienky dohodnuté medzi spoločnosťou Hornbach-Baumarkt AG a zahraničnými spoločnosťami skupiny sa odlišujú od podmienok, ktoré by za rovnakých alebo obdobných okolností medzi sebou uzavreli vzájomne nezávislé tretie osoby. Vzájomne nezávislí obchodní partneri by si totiž za poskytnutie prísľubu obsahujúceho vyhlásenie o záruke, vzhľadom na zodpovednostné riziko, ktoré je s tým pre ručiteľa spojené, dohodli odplatu. Hmotnoprávne podmienky podľa § 1 ods. 1 AStG v spojení s treťou alternatívou upravenou v tomto § 1 ods. 2 bode 1 na opravu príjmov boli preto u spoločnosti Hornbach-Baumarkt AG splnené.

17 Vnútroštátny súd sa však pýta na zlučiteľnosť takej právnej úpravy, o akú ide vo veci samej, so slobodou usadiť sa.

18 V tejto súvislosti tento súd uvádza, že podľa § 1 ods. 1 AStG sú príjmy daňovníka so sídlom v dotknutom členskom štáte, znížené z toho dôvodu, že dojednal podmienky, ktoré nie sú medzi tretími osobami bežné, predmetom takej opravy len v prípade, že spojená osoba je usadená v inom členskom štáte. Ak je naopak táto spojená osoba dcérskou spoločnosťou daňovníka so sídlom na území členského štátu uvedeného daňovníka, k oprave príjmov nedôjde ani podľa § 1 ods. 1 AStG, ani podľa iných vnútroštátnych predpisov.

19 Z toho vyplýva, že v prípade, keď má daňovník so sídlom v dotknutom členskom štáte majetkovú účasť na spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte, zaobchádza sa s týmto daňovníkom menej priaznivo ako v prípade, ak by mal túto majetkovú účasť na spoločnosti rezidentovi. Vnútroštátny súd preto vychádza z toho, že § 1 ods. 1 AStG predstavuje obmedzenie slobody usadiť sa daňového rezidenta, ktoré je podľa článku 43 ES (teraz článok 49 ZFEÚ) zakázané.

20 V tejto súvislosti z rozsudku z 21. januára 2010, SGI (C-311/08, EU:C:2010:26), vyplýva, že právna úprava členského štátu, ktorá stanovuje rozdiel v daňovom zaobchádzaní medzi spoločnosťami rezidentmi v závislosti od toho, či spoločnosti, ktorým boli poskytnuté nezvyčajné a bezodplatné výhody a s ktorými sa nachádzajú vo vzájomnej závislosti, sú alebo nie sú usadené v uvedenom členskom štáte, v zásade predstavuje obmedzenie slobody usadiť sa, avšak sleduje legitímne ciele spojené s nevyhnutnosťou zabezpečiť vyvážené rozdelenie daňovej právomoci medzi členskými štátmi a s nutnosťou predchádzania daňovým únikom.

21 Vnútroštátny súd sa však pýta, či právna úprava, ako je § 1 ods. 1 AStG, je v súlade so zásadou proporcionality.

22 V tejto súvislosti tento súd uvádza, že v súlade s bodom 71 rozsudku z 21. januára 2010, SGI (C-311/08, EU:C:2010:26), vyžaduje dodržanie zásady proporcionality, aby v prípade, že nemožno vylúčiť, že transakcia presahuje to, čo by bolo dohodnuté za trhových podmienok, mal

da?ovník bez toho, aby podliehal neprimeraným administratívnym požiadavkám, možnosť predložiť informácie o prípadných obchodných dôvodoch, pre ktoré bola táto transakcia uzavretá.

23 Vnútroštátny súd sa však pýta, či by obchodné dôvody, ktorých sa možno dovolávať na odôvodnenie uzavretia transakcie za podmienok, ktoré nie sú medzi tretími osobami obvyklé, mohli súvisieť s majetkovou účasťou spoločnosti Hornbach?Baumarkt AG v zahraničných spoločnostiach skupiny, predovšetkým v situáciách, keď si dcérska spoločnosť požičia od banky prostriedky na účely zvýšenia svojho imania. Materská spoločnosť má totiž vlastný ekonomický záujem na hospodárskom úspechu svojej dcérskej spoločnosti a okrem toho by v prípade potreby prevzala aj zodpovednosť za jej financovanie.

24 Tento súd uvádza, že hoci má da?ovník podľa nemeckého práva možnosť dovolávať sa dôvodov, pre ktoré podmienky dojednané so zahraničnou spoločnosťou zodpovedajú podmienkam, ktoré by boli dojednané s tretími vzájomne nezávislými osobami za rovnakých alebo podobných okolností, ustanovenie § 1 ods. 1 AStG však da?ovníkovi neposkytuje možnosť dovolávať sa obchodných dôvodov, ktoré by odôvodňovali uzavretie transakcie za podmienok, ktoré nie sú medzi tretími osobami obvyklé, ak tieto dôvody spočívajú na vzájomnej závislosti medzi dotknutými osobami.

25 Vnútroštátny súd preto považuje za potrebné objasniť, či ustanovenie, akým je § 1 ods. 1 AStG v spojení s treťou alternatívou upravenou v tomto § 1 ods. 2 bode 1, spĺňa požiadavky práva Únie, pokiaľ ide o možnosť dovolávať sa obchodných dôvodov, ktoré viedli osoby vo vzájomnej závislosti k uzavretiu transakcie za podmienok, ktoré nie sú medzi tretími osobami obvyklé.

26 Za týchto podmienok Finanzgericht Rheinland?Pfalz (Finančný súd Porýnie?Falcko) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Bráni článok 49 ZFEÚ [(predtým článok 43 ES)] v spojení s článkom 54 ZFEÚ [(predtým článok 48 ES)] právnej úprave členského štátu, podľa ktorej sa príjmy da?ovníka rezidenta z obchodných vzťahov so spoločnosťou usadenou v inom členskom štáte, v ktorej má tento da?ovník rezident najmenej štvrtinový priamy alebo nepriamy podiel a s ktorou dohodol podmienky, ktoré sa odlišujú od podmienok, ktoré by si za rovnakých alebo podobných okolností dojednali vzájomne nezávislé tretie osoby, zohľadnia v takej výške, v akej by boli dosiahnuté za podmienok dojednaných medzi nezávislými tretími osobami, ak k takejto oprave príjmov nedochádza vo vzťahu k príjmom z obchodných vzťahov so spoločnosťou rezidentom a právna úprava da?ovníkovi rezidentovi neumožňuje preukázať, že podmienky boli dojednané z obchodných dôvodov, ktoré vyplývajú z jeho postavenia spoločníka spoločnosti usadenej v inom členskom štáte?“

O prejudiciálnej otázke

27 Vnútroštátny súd sa svojou otázkou v podstate pýta, či sa má článok 43 ES (teraz článok 49 ZFEÚ) v spojení s článkom 48 ES (teraz článok 54 ZFEÚ) vykladať v tom zmysle, že bráni takej vnútroštátnej právnej úprave, akou je právna úprava dotknutá vo veci samej, podľa ktorej sa príjmy spoločnosti usadenej v jednom členskom štáte, ktorá poskytla spoločnosti usadenej v inom členskom štáte, s ktorou sa nachádza vo vzáhu vzájomnej závislosti, výhody za podmienok, ktoré sa odlišujú od podmienok, ktoré by si za rovnakých alebo podobných okolností dojednali vzájomne nezávislé tretie osoby, zohľadnia v takej výške, v akej by boli dosiahnuté, ak by sa uplatnili podmienky dojednané medzi týmito tretími osobami a ktoré by boli predmetom opravy, pričom k takejto oprave zdaniteľných príjmov nedochádza v prípade, že tieto výhody poskytla spoločnosť rezident inej spoločnosti rezidentovi, s ktorou sa nachádza vo vzáhu vzájomnej závislosti, a táto právna úprava neumožňuje daovníkovi preukázať, že podmienky boli dojednané z obchodných dôvodov, ktoré vyplývajú z jeho postavenia spoločníka spoločnosti nerezidenta.

28 Na vnútroštátnu právnu úpravu, ktorá sa použije len v prípade podielov umožňujúcich nepochybne ovplyvňovať rozhodnutia spoločnosti a určovať jej činnosti, sa podľa ustálenej judikatúry Súdného dvora vzťahuje sloboda usadiť sa (rozsudky z 13. novembra 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, bod 91; z 5. februára 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi*, C-385/12, EU:C:2014:47, bod 22, a z 10. júna 2015, *X*, C-686/13, EU:C:2015:375, bod 18).

29 Tretia alternatíva nachádzajúca sa v § 1 ods. 2 bode 1 AStG sa týka situácie, keď má daovník rezident majetkovú účasť na spoločnosti usadenej v inom členskom štáte, ako je členský štát jeho sídla, v rozsahu najmenej 25 %, a teda takú majetkovú účasť, ktorá dáva daovníkovi nepochybny vplyv na spoločnosť.

30 Ako uviedol vnútroštátny súd, vo veci samej mala Hornbach-Baumarkt AG nepriamy podiel vo výške 100 % základného imania zahraničných spoločností skupiny, a mohla tak vykonávať nepochybny vplyv na rozhodovanie a ich činnosti.

31 Vnútroštátnu právnu úpravu dotknutú vo veci samej tak treba preskúmať vo vzáhu k ustanoveniam Zmluvy o ES týkajúcim sa slobody usadiť sa.

32 Ustanovenia Zmluvy týkajúce sa slobody usadiť sa bránia podľa ustálenej judikatúry tomu, aby členský štát pôvodu bránil usadeniu spoločnosti založenej v súlade s jeho právnu úpravou v inom členskom štáte, najmä prostredníctvom dcérskej spoločnosti. Sloboda usadiť sa je porušená, ak podľa daňového režimu členského štátu spoločnosť rezident, ktorá má dcérsku spoločnosť v inom členskom štáte, podlieha rozdielnemu nevýhodnejšiemu daňovému zaobchádzaniu v porovnaní so spoločnosťou rezidentom, ktorá má dcérsku spoločnosť v prvom z týchto členských štátov (rozsudok z 21. decembra 2016, *Masco Denmark a Damixa*, C-593/14, EU:C:2016:984, body 24 a 25).

33 V prejednávanej veci treba konštatovať, ako uvádza vnútroštátny súd, že podľa § 1 ods. 1 AStG k oprave príjmov daovníka dochádza len v rámci jeho obchodných vzťahov so zahraničím. Príjmy znížené daovníkovi rezidentovi dojednaním podmienok, ktoré nie sú na trhu medzi tretími osobami bežné, so spojenou osobou sa podľa tohto ustanovenia opravujú len vtedy, ak je táto osoba usadená mimo vnútroštátneho územia. Ak je naopak uvedená osoba dcérskou spoločnosťou daovníka usadenou na vnútroštátnom území, k oprave príjmov nedôjde ani podľa § 1 ods. 1 AStG, ani podľa iných vnútroštátnych predpisov.

34 Z toho vyplýva, že s materskou spoločnosťou so sídlom v dotknutom členskom štáte, ktorá má majetkovú účasť na spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte, sa zaobchádza menej priaznivo ako v prípade, ak by mala majetkovú účasť na spoločnosti rezidentovi.

35 Podľa judikatúry SDEÚ taký rozdiel v daňovom zaobchádzaní medzi daňovníkmi v závislosti od miesta sídla spoločností, s ktorými boli dojednané podmienky, ktoré nie sú medzi tretími osobami bežné, môže predstavovať obmedzenie slobody usadiť sa podľa článku 43 ES. Daňovník môže byť totiž nútený upustiť od nadobudnutia, založenia alebo ponechania dcérskej spoločnosti v inom členskom štáte, ako je členský štát jeho sídla, alebo od nadobudnutia alebo ponechania významnej majetkovej úasti na základnom imaní spoločnosti usadenej v tomto inom členskom štáte z dôvodu daňového bremena, ktoré v cezhraničnej situácii zaťažuje dojednanie podmienok, ktoré nie sú medzi tretími osobami bežné (pozri v tomto zmysle rozsudok z 21. januára 2010, SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, bod 44).

36 Na základe ustálenej judikatúry Súdneho dvora je daňové opatrenie, ktoré môže brániť slobode usadiť sa, ktorú zakotvuje článok 43 ES, prípustné, len ak sa týka situácií, ktoré nie sú objektívne porovnateľné alebo ak je odôvodnené náležitými dôvodmi všeobecného záujmu uznanými právom Únie. Okrem toho musí byť toto obmedzenie vhodné na dosiahnutie sporného cieľa a nesmie prekročiť nevyhnutný rámec pre dosiahnutie tohto cieľa (pozri v tomto zmysle rozsudky z 29. novembra 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, bod 42; zo 17. decembra 2015, Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, body 26 a 29; z 21. decembra 2016, Masco Denmark a Damixa, C-593/14, EU:C:2016:984, bod 28, ako aj z 23. novembra 2017, A, C-292/16, EU:C:2017:888, bod 28).

37 Z vnútroštátnej právnej úpravy dotknutej vo veci samej vyplýva, že zdaňuje spoločnosť rezidenta v prípade, že táto spoločnosť poskytne spoločnosti nerezidentovi, s ktorou sa nachádza vo vzájomnej závislosti, výhody dohodnuté za podmienok, ktoré nie sú trhovými podmienkami, tým spôsobom, že zdaniteľný príjem spoločnosti rezidenta môže byť v dotknutom členskom štáte znížený.

38 Podľa nemeckej vlády sa daňová situácia materskej spoločnosti rezidenta líši podľa toho, či má obchodné vzťahy s dcérskou spoločnosťou nerezidentom alebo s dcérskou spoločnosťou rezidentom, pretože Spolková republika Nemecko nemá právomoc zdaniť príjmy z dcérskych spoločností usadených v iných členských štátoch.

39 Uvedená vláda tvrdí, že neexistencia opravy príjmov, ktoré materská spoločnosť dosahuje z jej obchodných vzťahov vo výlučne vnútroštátnej situácii, je odôvodnená skutočnosťou, že výhoda, ktorá bola bezodplatne poskytnutá touto materskou spoločnosťou, zvyšuje príjmy jej dcérskej spoločnosti, a že Spolková republika Nemecko zdaňuje ako príjmy materskej spoločnosti, tak aj zisky jej dcérskej spoločnosti usadenej na jej území. Inak by to bolo v prípade dcérskych spoločností Hornbach-Baumarkt AG, ktoré sú usadené v Holandsku, keďže Spolková republika Nemecko nemôže zisky týchto spoločností zdaniť.

40 Treba konštatovať, že tieto tvrdenia nesúvisia s otázkou porovnateľnosti situácií, ale s dôvodmi založenými na zásade teritoriality, podľa ktorej majú členské štáty právo zdaňovať príjmy dosiahnuté na ich území, alebo s dôvodmi zachovania rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi, ktorá predstavuje legitímny cieľ uznaný Súdnym dvorom (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 17. júla 2014, Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, bod 27, a z 23. novembra 2017, A, C-292/16, EU:C:2017:888, bod 30).

41 V tejto súvislosti treba uviesť, že nemecká vláda, ako aj švédka vláda tvrdia, že právna úprava, akou je tá vo veci samej, je odôvodnená náležitým dôvodom všeobecného záujmu

spojeným so zachovaním vyváženého rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi a v tejto súvislosti odkazujú na rozsudok z 21. januára 2010, SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, bod 69).

42 Švédsko vláda navyše zdôrazňuje, že pravidlá nemeckého práva, ktorými sa vykonáva zásada neobmedzenej hospodárskej súťaže, sú prirodzeným dôsledkom zásady teritoriality a sú potrebné na to, aby mohla byť zachovaná táto zásada, ako aj vyvážené rozdelenie daňovej právomoci.

43 Nevyhnutnosť zabezpečiť vyvážené rozdelenie daňovej právomoci medzi členskými štátmi môže podľa ustálenej judikatúry odôvodniť rozdielne zaobchádzanie v prípade, ak je cieľom skúmaného režimu predchádzanie konaniu, ktoré by mohlo ohroziť právo členského štátu vykonávať svoju daňovú právomoc vo vzťahu k činnostiam uskutočňovaným na jeho území (rozsudky z 29. marca 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, EU:C:2007:194, bod 42; z 18. júla 2007, Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, bod 54; z 21. februára 2013, A, C-123/11, EU:C:2013:84, bod 41, ako aj z 21. decembra 2016, Masco Denmark a Damixa, C-593/14, EU:C:2013:984, bod 35).

44 Súdny dvor rozhodol, že umožníť spoločnostiam rezidentom jedného členského štátu presunúť svoje zisky vo forme nezvyčajných alebo bezodplatných výhod do spoločností, ktoré sú s nimi vo vzťahu vzájomnej závislosti a ktoré sú usadené v iných členských štátoch, by mohlo ohroziť vyvážené rozdelenie daňovej právomoci medzi členskými štátmi a že právna úprava členského štátu tým, že stanovuje zdanenie takých výhod, pričom daňovníkom je spoločnosť rezident, ktorá ich poskytla spoločnosti usadenej v inom členskom štáte, umožňuje prvému z týchto členských štátov vykonávať svoju daňovú právomoc vo vzťahu k činnostiam vykonávaným na jeho území. Súdny dvor dodal, že taká vnútroštátna právna úprava sleduje legitímne ciele zlučiteľné so Zmluvou, ktoré sú naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu, a treba ju považovať za schopnú zaručiť uskutočnenie týchto cieľov (pozri v tomto zmysle rozsudok z 21. januára 2010, SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, body 63, 64 a 69).

45 To isté platí, pokiaľ ide o vnútroštátnu právnu úpravu dotknutú vo veci samej, pretože skutočnosť, že spoločnosť rezident poskytne spoločnosti usadenej v inom členskom štáte, s ktorou sa nachádza vo vzťahu vzájomnej závislosti, výhody za podmienok, ktoré nie sú trhovými podmienkami, by mohla spoločnosti rezidentovi umožniť previesť zisky v podobe výhod do svojej dcérskej spoločnosti nerezidentovi a ohroziť vyvážené rozdelenie daňovej právomoci medzi členskými štátmi.

46 Stanovením zdanenia spoločnosti rezidenta dotknutého členského štátu z dôvodu predpokladanej odplaty za výhodu poskytnutú bez protiplnenia spoločnosti usadenej v inom členskom štáte, s ktorou sa nachádza vo vzťahu vzájomnej závislosti, s cieľom zohľadniť sumu, ktorú by materská spoločnosť musela vykazovať ako svoje zisky, ak by bola transakcia uzavretá v súlade s trhovými podmienkami, právna úprava dotknutá vo veci samej umožňuje prvému z týchto členských štátov vykonávať svoju daňovú právomoc v súvislosti s činnosťami uskutočňovanými na jeho území.

47 Treba preto dospieť k záveru, že vnútroštátna právna úprava, o akú ide vo veci samej, ktorej cieľom je predchádzať tomu, aby zisky dosiahnuté v dotknutom členskom štáte boli prevádzané mimo jeho daňovej právomoci prostredníctvom transakcií, ktoré nie sú v súlade s trhovými podmienkami, bez toho, aby boli zdanené, je spôsobilá zabezpečiť zachovanie rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi.

48 Napokon treba preskúmať, či takáto vnútroštátna právna úprava nejde nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie sledovaného cieľa.

49 V tejto súvislosti Súdny dvor rozhodol, že vnútroštátnu právnu úpravu, ktorá vychádza zo skúmania objektívnych a overiteľných prvkov na určenie toho, či transakcia má charakter čisto umelej konštrukcie na daňové účely, treba považovať za úpravu neprekračujúcu rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie cieľov, ktoré sa týkajú nevyhnutnosti zabezpečiť vyvážené rozdelenie daňovej právomoci medzi členskými štátmi a predchádzania daňovým únikom, pokiaľ po prvé v každom prípade, keď existuje podozrenie, že transakcia presahuje to, na čom by sa dotknuté spoločnosti dohodli za trhových podmienok, je daňovníkovi bez toho, aby podliehal neprimeraným administratívnym požiadavkám, umožnené predložiť informácie o prípadných obchodných dôvodoch, pre ktoré bola táto transakcia uzavretá. Po druhé nápravné daňové opatrenie sa musí ohraničiť na čas, ktorá presahuje to, na čom by sa boli dohodli tieto spoločnosti za trhových podmienok (rozsudok z 21. januára 2010, SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, body 71 a 72).

50 Pokiaľ ide po prvé o výpočet sumy opravy príjmov dotknutého daňovníka, treba uviesť, že v konaní pred Súdnym dvorom nebola táto otázka medzi spoločnosťou Hornbach-Baumarkt AG a daňovým úradom predmetom diskusií. Treba však uviesť, že nemecká vláda tvrdila, pričom jej v tejto súvislosti nikto neodporoval, že opravy nemeckých daňových úradov v situáciách, akými sú situácie vo veci samej, sú obmedzené na čas, ktorá presahuje to, na čom by sa spoločnosti dohodli, ak by sa nenachádzali vo vzájomnej závislosti.

51 Pokiaľ ide ďalej o možnosť daňovníka predložiť informácie o prípadných obchodných dôvodoch, ktoré odôvodňujú uzatvorenie transakcií za podmienok, ktoré nie sú medzi tretími osobami bežné, týka sa otázka vnútroštátneho súdu najmä toho, či také obchodné dôvody môžu zahŕňať hospodárske dôvody vyplývajúce zo samotnej existencie vzájomnej závislosti medzi materskou spoločnosťou rezidentom v dotknutom členskom štáte a jej dcérskymi spoločnosťami, ktoré sú usadené v inom členskom štáte.

52 Podľa nemeckej vlády sa má pojem „obchodné dôvody“ v zmysle bodu 71 rozsudku z 21. januára 2010, SGI (C-311/08, EU:C:2010:26), vykladať vzhľadom na zásadu voľnej hospodárskej súťaže, ktorá svojou povahou vylučuje hospodárske dôvody, ktoré vyplývajú z postavenia spoločníka. Na účely posúdenia proporcionality takej právnej úpravy, o akú ide vo veci samej, treba navyše rozlišovať medzi možnosťou dovoľávať sa dôvodov, na základe ktorých boli bezplatne poskytnuté výhody medzi spoločnosťami tej istej skupiny na jednej strane a preskúmaním ich dôvodnosti na druhej strane. Hornbach-Baumarkt AG mala možnosť predložiť dôvody svojho rozhodnutia, ale nemohla preukázať, že zodpovedajú hospodárskym dôvodom.

53 V prejednávanej veci vyplýva z vnútroštátneho rozhodnutia, že zahraničné spoločnosti skupiny mali záporné vlastné imanie a financujúca banková inštitúcia podmienila poskytnutie úveru potrebného na pokračovanie a rozvoj obchodných činností týchto spoločností tým, že Hornbach-Baumarkt AG vydá prísľub.

54 Ak rozvoj činností dcérskej spoločnosti závisí od dodatočného kapitálu z dôvodu, že nemá k dispozícii dostatočný vlastný kapitál, obchodné dôvody môžu odôvodniť poskytnutie finančných prostriedkov materskou spoločnosťou za podmienok, ktoré nie sú medzi tretími osobami bežné.

55 Navyše treba uviesť, že v prejednávanej veci sa nenamietalo riziko daňového úniku. Nemecká vláda neuviedla ani existenciu čisto vykonštruovanej operácie v zmysle judikatúry Súdného dvora, ani úmysel žalobkyne vo veci samej znížiť svoj zdaniteľný zisk v Nemecku.

56 Za týchto podmienok môžu existovať obchodné dôvody týkajúce sa postavenia spoločníka zahraničných spoločností skupiny, ktoré má Hornbach-Baumarkt AG, a ktoré by odôvodňovali uzavretie transakcie vo veci samej za podmienok, ktoré sa odlišujú od obvyklých podmienok medzi tretími osobami. Vzhľadom na to, že pokračovanie alebo rozširovanie činností uvedených

zahraničných spoločností záviselo z dôvodu nedostatku vlastného kapitálu od ďalšieho kapitálového vkladu, bolo možné vysvetliť bezplatné poskytnutie prísľubov obsahujúcich vyhlásenie o záruke, hoci navzájom nezávislé spoločnosti by sa za tieto záruky dohodli na odplate, vlastným hospodárskym záujmom spoločnosti Hornbach?Baumarkt AG na obchodnom úspechu zahraničných spoločností skupiny, na ktorom sa zúčastňuje prostredníctvom rozdelenia zisku, ako aj určitou zodpovednosťou žalobkyne vo veci samej ako spoločníka za financovanie týchto spoločností.

57 V prejednávanej veci prináleží vnútroštátnemu súdu overiť, či Hornbach?Baumarkt AG mohla bez neprimeranej administratívnej záťaže predložiť informácie o prípadných obchodných dôvodoch, pre ktoré boli transakcie vo veci samej uzavreté, pričom by nebola vylúčená možnosť zohľadniť hospodárske dôvody vyplývajúce z jej postavenia spoločníka v spoločnosti nerezidentovi.

58 Treba preto konštatovať, že taká právna úprava, o akú ide vo veci samej, nejde nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie cieľa, ktorý sleduje, pretože orgány zodpovedné za uplatňovanie tejto právnej úpravy poskytujú daňovníkovi rezidentovi možnosť preukázať, že podmienky boli dohodnuté z obchodných dôvodov, ktoré môžu vyplývať z jeho postavenia spoločníka spoločnosti nerezidenta, čo prináleží posúdiť vnútroštátnemu súdu.

59 S prihliadnutím na vyššie uvedené úvahy treba na položenú otázku odpovedať tak, že článok 43 ES v spojení s článkom 48 ES sa má vykladať v tom zmysle, že v zásade nebráni takej vnútroštátnej právnej úprave, akou je právna úprava dotknutá vo veci samej, podľa ktorej sa príjmy spoločnosti usadenej v jednom členskom štáte, ktorá poskytla spoločnosti usadenej v inom členskom štáte, s ktorou sa nachádza vo vzájomnej závislosti, výhody za podmienok, ktoré sa odlišujú od podmienok, ktoré by si za rovnakých alebo podobných okolností dojednali vzájomne nezávislé tretie osoby, zohľadnia v takej výške, v akej by boli dosiahnuté, ak by sa uplatnili podmienky dojednané medzi týmito tretími osobami a ktoré by boli predmetom opravy, pričom k takejto oprave zdaniteľných príjmov nedochádza v prípade, že tieto výhody poskytla spoločnosť rezident inej spoločnosti rezidentovi, s ktorou sa nachádza vo vzájomnej závislosti. Vnútroštátnemu súdu však prináleží preskúmať, či právna úprava dotknutá vo veci samej umožňuje daňovníkovi rezidentovi preukázať, že podmienky boli dojednané z obchodných dôvodov, ktoré vyplývajú z jeho postavenia spoločníka spoločnosti nerezidenta.

O trovách

60 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzáhu k ústátnikom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených ústátnikov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdný dvor (druhá komora) rozhodol takto:

Článok 48 ES (teraz článok 49 ZFEÚ) v spojení s článkom 48 ES (teraz článok 54 ZFEÚ) sa má vykladať v tom zmysle, že v zásade nebráni takej vnútroštátnej právnej úprave, akou je právna úprava dotknutá vo veci samej, podľa ktorej sa príjmy spoločnosti usadenej v jednom členskom štáte, ktorá poskytla spoločnosti usadenej v inom členskom štáte, s ktorou sa nachádza vo vzájomnej závislosti, výhody za podmienok, ktoré sa odlišujú od podmienok, ktoré by si za rovnakých alebo podobných okolností dojednali vzájomne nezávislé tretie osoby, zohľadnia v takej výške, v akej by boli dosiahnuté, ak by sa uplatnili podmienky dojednané medzi týmito tretími osobami a ktoré by boli predmetom opravy, pričom k takejto oprave zdaniteľných príjmov nedochádza v prípade, že tieto výhody poskytla spoločnosť rezident inej spoločnosti rezidentovi, s ktorou sa nachádza vo vzájomnej závislosti. Vnútroštátnemu súdu však prináleží preskúmať, či právna

úprava dotknutá vo veci samej umožŕuje daŕovníkovi rezidentovi preukázaŕ, ŕe podmienky boli dojednané z obchodných dôvodov, ktoré vyplývajú z jeho postavenia spoloŕníka spoloŕnosti nerezidenta.

Podpisy

* Jazyk konania: nemŕina.