Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
přednesené dne 12. května 2016 [1]

Věc C-593/14

Masco Denmark ApS,
Damixa ApS
proti
Skatteministeriet

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Vestre Landsret (Odvolací soud pro západní oblast, Dánsko)]

„Daňové právní předpisy — Svoboda usazování (článek 43 ES) — Vnitrostátní korporační daň — Příjmy z úroků — Půjčka dceřiné společnosti — Osvobození od daně v případě zákazu odpočtu úrokových výdajů podkapitalizované dceřiné společnosti — Mateřské společnosti s nerezidentními dceřinými společnostmi — Zákaz odpočtu úroků v jiném členském státě“

I – Úvod

1. Společenství států se v minulých letech intenzivně zabývalo strategiemi pro vyhýbání se placení daní mezinárodními skupinami. Obvyklým způsobem přesouvání zisků snižujícího daň z jednoho státu do druhého je financování zahraničních dceřiných společností prostřednictvím půjčky místo vlastního kapitálu. Tímto způsobem lze dosáhnout toho, že zisk dceřiné společnosti částečně unikne zdanění ve státě, v němž má sídlo, a místo toho se zdaní za dost možná výhodnějších podmínek ve formě příjmů z úroků ve státě sídla mateřské společnosti.

2. Tato možnost přesouvání zisku je základem dánské žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce. Dánský stát se snaží zamezit této možnosti zákazem odpočtu úroků, který se vztahuje na takzvané podkapitalizované dceřiné společnosti, u nichž lze tedy vycházet z toho, že jejich mateřská společnost jim ve skutečnosti měla poskytnout větší vlastní kapitál. Zákaz odpočtu vede k tomu, že zisk dánských dceřiných společností je zdaněn v Dánsku ve výši nesnížené o nepřiměřené platby úroků. Aby se však v rámci Dánska zabránilo dvojímu zdanění plateb úroků, jsou v tomto případě příslušné úrokové příjmy dánských mateřských společností osvobozeny od daně.

3. Takové osvobození se však dánským mateřským společnostem nepřizná, pokud má jejich dceřiná společnost sídlo v jiném členském státě a zde rovněž podléhá zákazu odpočtu. Soudní dvůr bude muset nyní objasnit, zda taková právní úprava, jejímž cílem je zabránit přesouvání zisku, je v souladu se svobodou usazování. V tomto ohledu se bude jednat zejména o zachování konzistence judikatury Soudního dvora v oblasti přímých daní.

1 — Původní jazyk: němčina.

II – Právní rámec

Unijní právo

4. Pro období, které je relevantní pro spor v původním řízení, upravuje článek 43 ES[2] (nyní článek 49 SFEU[3]) svobodu usazování následovně:

„V rámci níže uvedených ustanovení jsou zakázána omezení svobody usazování pro státní příslušníky jednoho členského státu na území jiného členského státu. Stejně tak jsou zakázána omezení při zřizování zastoupení, poboček nebo dceřiných společností státními příslušníky jednoho členského státu usazenými na území jiného členského státu.

Svoboda usazování zahrnuje přístup k samostatně výdělečným činnostem a jejich výkon, jakož i zřizování a řízení podniků, zejména společností ve smyslu čl. 48 druhého pododstavce, za podmínek stanovených pro vlastní státní příslušníky právem země usazení, nestanoví-li kapitola o pohybu kapitálu jinak.“

5. Článek 48 ES (nyní článek 54 SFEU) rozšiřuje rozsah působnosti svobody usazování následovně:

„Se společnostmi založenými podle práva některého členského státu, jež mají své sídlo, svou ústřední správu nebo hlavní provozovnu uvnitř Společenství, se pro účely této kapitoly zachází stejně jako s fyzickými osobami, které jsou státními příslušníky členských států.

[…]“

Vnitrostátní právní úprava

6. V Dánském království podléhají korporační dani příjmy dánských společností, k nimž náleží rovněž úrokové příjmy.

7. Dánská společnost, která je členem skupiny, nemůže podle § 11 odst. 1 Selskabsskattelov (zákon o korporační dani, dále jen „dánský zákon o korporační dani“) v zásadě uplatnit úrokové výdaje vyplývající ze závazků uvnitř skupiny jako provozní výdaje, pokud je podkapitalizovaná. O podkapitalizaci se jedná, pokud poměr závazků k vlastnímu kapitálu společnosti činí více než 4:1.

8. Použije-li se zákaz odpočtu pro úrokové výdaje podle § 11 odst. 1 dánského zákona o korporační dani, jsou podle odstavce 6 tohoto zákona osvobozeny od daně příslušné příjmy z úroků úrokového věřitele.

III – Spor v původním řízení

9. Spor v původním řízení se týká stanovení dánské korporační daně pro dánskou společnost Damixa ApS (dále jen „Damixa“) za období let 2005 a 2006, zejména daňového zohlednění některých příjmů z úroků. Společnost Damixa byla v rozhodné době dceřinou společností společnosti Masco Denmark ApS, s níž podléhala společnému zdanění skupiny podniků a která je proto rovněž žalobkyní v původním řízení.

2 — Smlouva o založení Evropského společenství ve znění Amsterodamské smlouvy (Úř. věst. 1997, C 340, s. 173).

3 — Smlouva o fungování Evropské unie (Úř. věst. 2012, C 326, s. 47).

10. Společnost Damixa poskytla půjčku své stoprocentní dceřiné společnosti Damixa Armaturen GmbH, která má sídlo v Německu. Z této půjčky získala v letech 2005 a 2006 příjmy z úroků v celkové výši 9 584 745 dánských korun. V případě její německé dceřiné společnosti nebyly úroky uznány jako provozní náklady, nýbrž jsou považovány za vyplacené dividendy, jelikož byla podle německého zákona považována za podkapitalizovanou společnost (poměr činil více než 1,5 závazků vůči vlastnímu kapitálu).

11. Dánská daňová správa se domnívá, že v tomto případě není možné uplatnit osvobození příjmů z úroků od daně podle § 11 odst. 6 dánského zákona o korporační dani. Osvobození od daně totiž vyžaduje, aby se na úrokové výdaje v případě dlužníka, který má úroky zaplatit, vztahoval zákaz odpočtu podle § 11 odst. 1 dánského zákona o korporační dani. Tento zákaz odpočtu však platí pouze pro společnosti, které podléhají dánské dani, zpravidla tedy pouze pro společnosti se sídlem v Dánsku.

12. Společnost Damixa se naproti tomu domnívá, že tímto ustanovením je porušena její svoboda usazování. Osvobození od daně jí totiž je v konečném důsledku odepřeno pouze z toho důvodu, že její dceřiná společnost, od níž jí plynou příjmy z úroků, má sídlo v jiném členském státě.

IV – Řízení před Soudním dvorem

13. Vestre Landsret (Odvolací soud pro západní oblast, Dánsko), kterému byl mezitím spor předložen, předložil dne 19. prosince 2014 podle článku 267 SFEU Soudním dvoru následující otázku:

„Brání článek 43 ES ve spojení s článkem 48 ES členskému státu v tom, aby tuzemské společnosti nepřiznal osvobození od daně pro příjmy z úroků, jestliže společnost v rámci téže skupiny se sídlem v jiném členském státě není oprávněna uplatnit daňový odpočet příslušných úrokových výdajů podle právních předpisů tohoto členského státu o omezení odpočtu úroků v případech podkapitalizace (o něž se jedná v projednávané věci), pokud tento členský stát přizná tuzemské společnosti osvobození příjmů z úroků od daně v případě, kdy společnost v rámci téže skupiny, která má sídlo v tomtéž členském státě, není oprávněna uplatnit daňový odpočet příslušných úrokových výdajů podle vnitrostátních právních předpisů o omezení odpočtu úroků v případech podkapitalizace (o něž se jedná v projednávané věci)?“

14. Před Soudním dvorem předložily k této otázce písemná vyjádření žalobkyně v původním řízení, Dánské království, jakož i Evropská komise a v rámci jednání konaného dne 3. března 2016 se vyjádřily rovněž ústně.

V – Právní posouzení

15. Podstatou předběžné otázky předkládajícího soudu je, zda je v souladu se svobodou usazování, pokud členský stát osvobodí od daně příjmy z úroků, které získá mateřská společnost od své dceřiné společnosti, pokud příslušné úrokové výdaje dceřiné společnosti podléhají podle daňového práva tohoto členského státu zákazu odpočtu z důvodu podkapitalizace, avšak nikoli tehdy, pokud dceřiná společnost má sídlo v jiném členském státě a úrokové platby nelze v rámci zdejšího zdanění odečíst rovněž z důvodů podkapitalizace.

A – *Omezení svobody usazování*

16. Podle článku 43 ES ve spojení s článkem 48 ES jsou zakázána omezení svobody usazování pro společnosti jednoho členského státu na území státu druhého. Tento zákaz se vztahuje nejen na hostitelský členský stát, nýbrž i na stát původu společnosti [4]. O v zásadě zakázané omezení svobody usazování se tak jedná tehdy, pokud stát původu znevýhodňuje tuzemskou mateřskou společnost se zahraniční dceřinou společností oproti takové mateřské společnosti s tuzemskou dceřinou společností [5].

17. V projednávaném případě se na první pohled zdá, že je Daxima tímto způsobem znevýhodněna. Zatímco se této společnosti nepřizná osvobození úrokových plateb od daně, které uskutečnila její zahraniční dceřiná společnost, ačkoli její dceřiná společnost nemůže tyto úroky uplatnit jako provozní výdaje v rámci svého zdanění zisku, v případě tuzemské dceřiné společnosti, která rovněž nemůže provést odpočet úroků, by se na ni osvobození od daně vztahovalo.

18. Taková právní úprava, jako je dánská právní úprava, však svobodu usazování společnosti Damixa v konečném důsledku neomezuje, jelikož znevýhodnění, které jí vzniká, nezpůsobilo pouze Dánské království. Tento názor vyplývá ze zásady autonomie stanovené v judikatuře (k tomu bod 1) a zásadně jej nezpochybňuje ani linie judikatury Manninen (k tomu bod 2).

1. Zásada autonomie

19. Soudní dvůr opakovaně rozhodl, že členskému státu nevyplývá ze základních svobod povinnost zohlednit při použití vlastních daňových právních předpisů případné nepříznivé důsledky vyplývající ze zvláštností právní úpravy jiného členského státu [6]. Zejména svoboda usazování totiž podle ustálené judikatury neukládá členskému státu povinnost uvést do souladu své daňové právní předpisy s předpisy jiného členského státu, aby ve všech situacích zaručil zdanění, které odstraňuje jakoukoli nerovnost vyplývající z vnitrostátních daňových právních úprav [7].

20. Tato „zásada autonomie“ [8] konečně stanoví, že členský stát neporušuje základní svobody v případě, kdy ke znevýhodnění přeshraničních situací dochází pouze s přihlédnutím k daňovým právním předpisům jiného členského státu. Daňové právní předpisy členských států totiž musí být vždy posuzovány autonomně [9].

4 — Srov. mimo jiné rozsudky Daily Mail a General Trust (81/87, EU:C:1988:456, bod 16), National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, bod 35), Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, bod 18) a Sparkasse Allgäu (C-522/14, EU:C:2016:253, bod. 20).

5 — Srov. mimo jiné rozsudek X a Y (C-200/98, EU:C:1999:566, body 27 a 28) Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, body 31 a 32), SCA Group Holding a další (C-39/13 až C-41/13, EU:C:2014:1758, body 23 a 27), Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, bod 19) a Groupe Steria (C-386/14, EU:C:2015:524, bod 15).

6 — Srov. rozsudky Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, bod 49) a K (C-322/11, EU:C:2013:716, bod 79).

7 — Rozsudek Deutsche Shell (C-293/06, EU:C:2008:129, bod 43), Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, bod 50) a National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, bod 62); srov. v tomto smyslu rovněž rozsudky Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754, bod 51) a X (C-686/13, EU:C:2015:375, bod 33) s ohledem na volbu mezi různými členskými státy usazení; srov. konkrétně ke dvojímu zdanění rozsudky CIBA (C-96/08, EU:C:2010:185, bod 28), Komise v. Maďarsko (C-253/09, EU:C:2011:795, bod 83) a X (C-302/12, EU:C:2013:756, bod 29); srov. k tomu ohledně daňové povinnosti informovat rozsudek Sparkasse Allgäu (C-522/14, EU:C:2016:253, bod 31); srov. dodatečně k volnému pohybu kapitálu rozsudky Block (C-67/08, EU:C:2009:92, bod 31) a Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (C-157/10, EU:C:2011:813, bod 39).

8 — Soudní dvůr hovořil v souvislosti s uvedenými zásadami několikrát o „určité autonomii“ členských států v oblasti práva přímých daní; srov. rozsudky Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754, bod 51), Block (C-67/08, EU:C:2009:92, bod 31) a Komise v. Maďarsko (C-253/09, EU:C:2011:795, bod 83).

9 — Toto platí i obráceně: právní úprava členského státu odporuje základním svobodám i tehdy, pokud znevýhodnění, které způsobil, je kompenzováno právní úpravou jiného členského státu; srov. k tomu mé stanovisko ve spojených věcech SCA Group Holding a další (C-39/13 až C-41/13, EU:C:2014:104, bod 50 a zde citovaná judikatura); srov. v tomto smyslu rovněž rozsudek Amurta (C-379/05, EU:C:2007:655, bod 78).

21. Soudní dvůr tak např. na základě této zásady rozhodl, že se členský stát nemusí při svém výběru daně ohlížet na to, zda jiný členský stát rovněž zdaňuje tutéž operaci [10].

22. Na základě zásady autonomie Soudní dvůr v rámci takzvaného zdanění při přemístění sídla rovněž rozhodl, že členský stát nemusí zohlednit snížení majetku podniku, k němuž dochází po jeho přemístění sídla do jiného členského státu, v závislosti na tom, zda hostitelský členský stát ve své daňové právní úpravě stanoví zohlednění tohoto snížení hodnoty [11].

23. Přeshraniční zohlednění ztrát nemůže podle zásady autonomie rovněž záviset na tom, zda jiný členský stát ve své daňové právní úpravě stanoví, že dceřiná společnost – nerezident nemůže uplatnit ztráty [12] nebo že se ztráta z prodeje nemovitosti nacházející se v tomto státě obecně nezohlední [13].

24. Ve všech těchto případech je znevýhodnění přeshraniční situace třeba přičíst alespoň stejně tak i jinému členskému státu, a jedná se tedy o následek rozdělení daňové pravomoci mezi členskými státy [14], resp. jejich paralelní výkon [15]. Znevýhodnění, které vyplývá pouze z kumulativního účinku právních předpisů dvou členských států, však nelze přičíst žádnému z obou členských států jako omezení základní svobody [16].

25. Zvláště názorným příkladem dokládajícím tuto skutečnost je dvojí zdanění přeshraničních situací dvěma členskými státy, které podle ustálené judikatury Soudního dvora nepředstavuje porušení základních svobod [17], ačkoli negativní účinky pro vnitřní trh jsou zjevné. Takovým omezením vnitřního trhu na základě autonomního jednání dvou členských států však nelze zabránit prostřednictvím základních svobod, nýbrž pouze na základě příslušných právních aktů na unijní úrovni [18] nebo – v současnosti jako převládající druhé nejlepší řešení – na základě dvoustranných či vícestranných dohod členských států [19].

26. V projednávaném případě spočívá *conditio sine qua non* znevýhodnění přeshraničního usazení společnosti Damixa v tom, že v zahraničním německém daňovém právu, které se použije na dceřinou společnost, je stanoven zákaz odpočtu úroků. Bez této právní úpravy, za kterou je odpovědný jiný členský stát, nelze naproti tomu konstatovat znevýhodnění přeshraniční situace oproti tuzemské situaci. Bez zákazu odpočtu úroků stanoveného jiným členským státem by totiž zahraniční dceřiná společnost mohla uplatnit u mateřské společnosti Damixa úrokové platby jako obvykle jako provozní výdaje v rámci jejího zdanění. Mateřské společnosti, jejichž dceřiné společnosti mohou odečíst úrokové platby jako provozní výdaje, však nemají podle dotčené dánské právní úpravy nárok na osvobození svých odpovídajících příjmů z úroků od daně bez ohledu na tom, zda má jejich dceřiná společnost sídlo v tuzemsku nebo v zahraničí.

10 — Viz rozsudek Block (C-67/08, EU:C:2009:92, body 28 až 31) a CIBA (C-96/08, EU:C:2010:185, bod 28).

11 — Rozsudek National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, body 61 a 62).

12 — Viz rozsudek Komise v. Spojené království (C-172/13, EU:C:2015:50, bod 33 a zde citovaná judikatura).

13 — Rozsudek K (C-322/11, EU:C:2013:716, body 79 až 81).

14 — V tomto smyslu viz rozsudek Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, body 51 a 52).

15 — V tomto smyslu zejména rozsudek Kerckhaert a Morres (C-513/04, EU:C:2006:713, bod 20), jakož i CIBA (C-96/08, EU:C:2010:185, bod 25).

16 — Účinky zásady autonomie jsou jako výjimka z omezení základní svobody kvalifikovány v rozsudcích Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754, body 50 až 54), Block (C-67/08, EU:C:2009:92, body 23 až 31), X (C-686/13, EU:C:2015:375, body 33 až 35) a Sparkasse Allgäu (C-522/14, EU:C:2016:253, body 24 až 32); v rámci odůvodnění omezení je o zásadě autonomie však pojednáno v rozsudcích Deutsche Shell (C-293/06, EU:C:2008:129, body 41 až 44), National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, body 50 a 64), Komise v. Maďarsko (C-253/09, EU:C:2011:795, body 81 až 83) a K (C-322/11, EU:C:2013:716, body 74 až 82).

17 — Rozsudky Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, bod 34), CIBA (C-96/08, EU:C:2010:185, bod 28), Haribo Lakritzen Hans Riegel und Österreichische Salinen (C-436/08 a C-437/08, EU:C:2011:61, bod 170), jakož i X (C-302/12, EU:C:2013:756, bod 29).

18 — Srov. rozsudky Kerckhaert a Morres (C-513/04, EU:C:2006:713, bod 22), Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754, bod 45), Block (C-67/08, EU:C:2009:92, bod 30) a CIBA (C-96/08, EU:C:2010:185, bod 27).

19 — Srov. pouze rozsudky Deutsche Shell (C-293/06, EU:C:2008:129, body 41 a 42), jakož i Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, body 48 a 49).

27. Pokud by se však v projednávaném případě naopak konstatovalo, že dánská právní úprava omezuje svobodu usazování, muselo by tak Dánské království – bez ohledu na odůvodnění tohoto omezení – podmínit osvobození od daně v případě přeshraničních situací tím, zda jiný členský stát stanoví pro své daňové poplatníky zákaz odpočtu úroků. To by bylo zjevně v rozporu s uvedenou judikaturou týkající se zásady autonomie.

2. Rozsudek Manninen

28. Se zásadou autonomie je v souladu rovněž rozsudek Manninen [20], jehož význam pro zodpovězení předběžné otázky byl zúčastněnými stranami intenzivně diskutován, ačkoli byl vydán již v roce 2004 *před* zakotvením zásady autonomie v judikatuře Soudního dvora.

29. V rozsudku Manninen Soudní dvůr v rámci zdanění příjmů z dividend tuzemských vlastníků podílů konstatoval, že byl porušen volný pohyb kapitálu. Vnitrostátní daňové právo totiž v zásadě stanovilo, že vlastníkům podílů byl poskytnut daňový odpočet ve výši korporační daně, kterou společnost, ve které měli podíly, již zaplatila za rozdělený zisk. Z tohoto opatření přijatého za účelem zamezení hospodářskému dvojímu zdanění zisků společnosti však byly vyloučeny vlastníci podílů zahraničních společností. Započtení korporační daně, kterou zahraniční společnosti zaplatily v jiném členském státě, nebylo v tomto státě možné. Soudní dvůr v tomto ohledu konstatoval omezení přeshraničních investicí, pro které neshledal žádné odůvodnění.

30. Pokud tento závěr přeneseme na projednávaný případ, bylo by možné argumentovat, že vyšší zdanění dceřiné společnosti v důsledku zákazu odpočtu úroků rovněž představuje daň, kterou je třeba v případě tuzemského vlastníka podílů, totiž mateřské společnosti, „započítat“ tak, že příjmy z úroků nebudou v případě vlastníka podílů zdaněny. Z tohoto srovnání by vyplývalo, že rovněž v projednávaném případě – stejně tak jako v rozsudku Manninen – by bylo třeba konstatovat omezení svobody usazování, jelikož „započtení“ v případě zahraničních podílů není možné. Platnost zásady autonomie by tím byla zpochybněna.

31. Je však třeba zdůraznit, že Soudní dvůr ve svém tehdejším odůvodnění rozsudku chápal spornou právní úpravu výslovně tak, že započtení korporační daně společnosti na daň z příjmu jejího vlastníka podílů vede v konečném důsledku k tomu, že příjmy z dividend v případě vlastníka podílů byly osvobozeny o daně [21]. Dotyčný členský stát tak byl sám odpovědný za znevýhodnění zahraničních podílů, u nichž v konečném důsledku nebylo osvobození příjmů z dividend od daně možné. Tímto výkladem se rozsudek Manninen zásadně liší od projednávaného případu. Dánské osvobození od daně mateřských společností totiž neplatí obecně, nýbrž pouze tehdy, pokud se na jejich dceřiné společnosti vztahuje zákaz odpočtu úroků, což však v případě dceřiných společností – nerezidentů závisí na daňových právních předpisech jiného členského státu.

32. Tento výklad rozsudku Manninen by však mohl být v rozporu se skutečností, že se Soudní dvůr domnívá, že dotyčný členský stát není povinen osvobodit v plném rozsahu od daně i dividendy společnosti – nerezidenta u vlastníka podílů. Podle ustálené judikatury je naopak třeba započítat na daň vlastníka podílů pouze korporační daň, která byla v členském státě sídla společnosti skutečně zaplacena [22]. V tomto ohledu by se mohlo jednat o rozpor se zásadou autonomie, jelikož rozsah tohoto započtení závisí na výši zahraniční daně, a tím na daňové právní úpravě jiného členského státu.

20 — Rozsudek Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484).

21 — Viz rozsudek Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, body 20 a 44).

22 — Viz rozsudek Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, bod 54); srov. rovněž mimo jiné rozsudky Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, bod 70), Meilicke a další (C-292/04, EU:C:2007:132, bod 15), Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen (C-436/08 a C-437/08, EU:C:2011:61, bod 61), jakož i Meilicke a další (C-262/09, EU:C:2011:438).

33. Údajný rozpor se však rozptýlí při poznání, že Soudní dvůr tímto způsobem pouze pomohl členskému státu při volbě prostředku, kterým má být toto porušení odstraněno. Dotyčný členský stát nemusí v případě zahraničních podílů stanovit stejné osvobození od daně, aby zabránil porušení volného pohybu kapitálu, nýbrž postačuje, pokud započte pouze konkrétní zahraniční korporační daň [23]. Naproti tomu skutečnost, že samotná povinnost započíst zahraniční daň – a tím závislost na daňové právní úpravě jiného členského státu – není na základě linie judikatury Manninen stanovena základními svobodami, je zjevná zejména z toho, že vlastník podílů musí být podle této právní úpravy v případě přeshraniční situace osvobozen maximálně od daně ze svých příjmů z dividend, avšak nemá právo na vrácení přesahující částky zahraniční korporační daně [24].

3. Závěr

34. Taková právní úprava, jako je dánská právní úprava týkající se osvobození od daně v závislosti na zákazu odpočtu úroků, tedy nepředstavuje omezení svobody usazování, a neodporuje tak článkům 43 a 48 ES.

B – *Podpůrně: odůvodnění případného omezení*

35. Pokud by však Soudní dvůr v projednávaném případě přece jen vycházel z toho, že svoboda usazování společnosti Damixa byla omezena, mělo by být dále přezkoumáno, zda je její znevýhodnění odůvodněné.

36. Odůvodnění znevýhodňujícího zacházení společnosti Damixa by mohlo být založeno na tom, že v jejím případě existuje zákaz odpočtu úrokových výdajů její dceřiné společnosti v rámci *zahraničního* zdanění zisku, a nikoli v rámci systému dánské korporační daně.

1. Rozdělení zdaňovacích pravomocí mezi členskými státy

37. Nejprve je třeba vzít v úvahu odůvodnění zachování rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členskými státy, které Soudní dvůr uznal v judikatuře [25]. Podle tohoto odůvodnění mají členské státy právo vykonávat a chránit zdaňovací pravomoc, která jim byla udělena [26]. Opatření na tomto základě jdou nad rámec pouhého zájmu jednoho členského státu zabránit snížení svých daňových příjmů – což samo o sobě nepředstavuje naléhavý důvod obecného zájmu [27] – jelikož jejich cílem je zabránit neoprávněnému přenesení daňových příjmů z jednoho členského státu do jiného.

38. V projednávaném případě spočívá zvláštnost v tom, že zdaňovací pravomoc byla stanovena nikoli jako jindy členskými státy na základě úmluvy či jednostranně [28], nýbrž na základě unijního právního aktu. Úroky, které Damixa obdržela od své německé dceřiné společnosti, totiž zřejmě spadají do oblasti působnosti směrnice 2003/49/ES [29]. Článek 1 odst. 1 a 2 této směrnice přiznává právo na zdanění takových úroků členskému státu úrokového věřitele tím, že osvobozuje úroky od daně ve státě zdroje.

23 — Viz rozsudek Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, bod 46).

24 — Srov. rozsudek Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, bod 52).

25 — Srov. mimo jiné rozsudky Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, bod 45), National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, bod 45) a Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:661, bod 41).

26 — Viz konkrétně mé stanovisko ve věci Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:153, body 38 až 41 a v nich citovaná judikatura).

27 — Viz mimo jiné rozsudky ICI (C-264/96, EU:C:1998:370, bod 28), Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, bod 49) a Komise v. Rakousko (C-10/10, EU:C:2011:399, bod 40).

28 — Srov. mimo jiné rozsudky Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, EU:C:2009:377, bod 25), National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, bod 45) a Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:661, bod 41).

29 — Směrnice Rady 2003/49/ES ze dne 3. června 2003 o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států (Úř. věst. 2003, L 157, s. 49; Zvl. vyd. 09/01, s. 380) (dále jen „směrnice 2003/49“).

39. Ačkoli směrnice 2003/49 podle svého čl. 4 odst. 1 písm. a) nebrání státu zdroje, aby úrokové platby výjimečně zdanil jako rozdělování zisku, což se může uskutečnit pomocí zákazu odpočtu úroku, a ačkoli se na zdanění dceřiné společnosti, které se bezprostředně dotýká zákaz odpočtu úroků, nevztahuje její čl. 1 odst. 1 [30], směrnice jasně stanoví, že zdaňovací pravomoc pro přeshraniční úrokové platby má příslušet členskému státu úrokového věřitele [31].

40. Tato zdaňovací pravomoc Dánského království, o kterou se v projednávaném případě jedná, by však nebyla zajištěna, pokud by okolnost, že stát zdroje, jako je Spolková republika Německo, zdanil pomocí zákazu odpočtu úroku úrokovou platbu, vedla k tomu, že Dánsko by se muselo vzdát své zdaňovací pravomoci tím, že by muselo stanovit osvobození od daně rovněž pro takové případy. Unijní daňové právní akty, jako je směrnice 2003/49, podléhají povinnostem vyplývajícím ze základních svobod [32]. Pokud se však odůvodnění omezení základních svobod v daňovém právu musí řídit již rozdělením zdaňovací pravomoci mezi členskými státy [33], musí tento závěr platit i pro rozdělení na unijní úrovni.

41. Jelikož není ani zřejmé žádné méně omezující opatření, než je omezení dotčeného osvobození na úrokové platby tuzemských dceřiných společností od daně, aby se zabránilo přenesení zdaňovací pravomoci na stát zdroje v rozporu s rozdělením pravomocí stanoveným směrnicí 2003/49, bylo by toto opatření k zajištění zachování zdaňovací pravomoci mezi členskými státy odůvodněno.

2. Daňová soudržnost

42. Kromě toho by mohlo být vyloučení nerezidentních dceřiných společností z daňového osvobození odůvodněno rovněž zajištěním daňové soudržnosti [34].

43. K tomu je nezbytná existence přímé souvislosti mezi daňovým zvýhodněním a jeho kompenzací prostřednictvím určité daňové zátěže [35]. Přímá povaha této souvislosti mezi zvýhodněním a zátěží musí být v tomto ohledu posuzována s ohledem na cíl sledovaný daňovou právní úpravou [36]. Pokud jsou tyto podmínky splněny, může být daňovému poplatníkovi odepřeno daňové zvýhodnění, jestliže nepodléhá také zatížení, které je v systému zdanění členského státu neoddělitelně spojeno s požadovaným daňovým zvýhodněním.

44. Takovou přímou souvislost je třeba v projednávaném případě konstatovat mezi dánským osvobozením úrokových příjmů mateřské společnosti od daně a dánským zákazem odpočtu úrokových výdajů dceřiné společnosti. Společnost Damixa tak žádá o výhodu, která spočívá v osvobození svých úrokových příjmů od daně, aniž by se na její dceřinou společnost vztahovalo zatížení ve formě dánského zákazu odpočtu úroků, které je s tím spojeno.

30 — Viz rozsudek Scheuten Solar Technology (C-397/09, EU:C:2011:499, body 30 a 31)

31 — Viz také čtvrtý bod odůvodnění směrnice 2003/49.

32 — Srov. v tomto smyslu ke směrnici Rady 90/435/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států (Úř. věst. 1990, L 225, s. 6; Zvl. vyd. 09/01, s. 147), rozsudek Groupe Steria (C-386/14, EU:C:2015:524, bod 39 a zde citovaná judikatura).

33 — Viz konkrétně mé stanovisko ve věci Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:153, body 35 až 37 a v nich citovaná judikatura).

34 — Viz rozsudky Bachmann (C-204/90, EU:C:1992:35, bod 28), Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, bod 42), Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, bod 43), SCA Group Holding a další (C-39/13 až C-41/13, EU:C:2014:1758, bod 33) a Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829, bod 39).

35 — Viz pouze rozsudky Svensson a Gustavsson (C-484/93, EU:C:1995:379, bod 18), ICI (C-264/96, EU:C:1998:370, bod 29), Rewe Zentralfinanz (C-347/04, EU:C:2007:194, bod 62), Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, bod 58) a Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829, bod 39).

36 — Viz pouze rozsudky Deutsche Shell (C-293/06, EU:C:2008:129, bod 39), Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709, bod 47) a Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829, bod 39); srov. podobně již rozsudek Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, bod 43).

45. Tento závěr není zpochybněn okolností, že se Soudní dvůr opakovaně vyjádřil, že přímá souvislost ve smyslu daňové soudržnosti neexistuje mimo jiné tehdy, pokud jsou dotčeni různí daňoví poplatníci [37]. Jak jsem již totiž rozvedla na jiném místě [38], může výjimečně existovat taková přímá souvislost, pokud – jak je tomu v projednávaném případě – má tentýž hospodářský postup u dvou zdanitelných osob zrcadlově obrácené účinky. Soudní dvůr uznal tento názor rovněž implicitně a relevantně pro projednávaný případ zejména v rozsudku Papillon. V tomto rozsudku totiž zejména konstatoval, že existuje přímá souvislost mezi výhodou konsolidace výsledků všech společností skupiny a daňovým zatížením neutralizace určitých operací mezi společnostmi skupiny [39]. V tomto případě se jak výhody, tak i nevýhody týkaly různých společností v rámci jedné skupiny.

46. Vyloučení osvobození od daně v případě nerezidentních dceřiných společností, na které se vztahuje zákaz odpočtu úroků, je kromě toho podle nejnovější judikatury rovněž přiměřené. Soudní dvůr totiž v této souvislosti rozhodl, že zohlednění zahraničních okolností, na které se nevztahuje samotné zdanění, by bylo v rozporu s cílem právní úpravy, která – jak je tomu rovněž v projednávaném případě – se snaží zamezit dvojímu zdanění v rámci daňového systému členského státu [40].

47. V tomto smyslu by rovněž hledisko zajištění daňové soudržnosti odůvodnilo omezení dotčeného osvobození od daně, které se vztahuje na příjmy z úrokových plateb tuzemských dceřiných společností, na které se vztahuje tuzemský zákaz odpočtu úroků.

VI – Závěry

48. Na základě výše uvedeného navrhuji, aby otázka Vestre Landsret (Odvolací soud západní oblasti, Dánsko) byla zodpovězena následovně:

„Článek 43 ES ve spojení s článkem 48 ES nebrání právní úpravě členského státu, která odpírá tuzemské společnosti osvobození od daně pro příjmy z úroků v případě, že společnost v rámci téže skupiny se sídlem v jiném členském státě není oprávněna uplatnit příslušné úrokové výdaje podle právních předpisů tohoto členského státu o omezení odpočtu úroků v případech podkapitalizace, zatímco tato právní úprava přiznává tuzemské společnosti osvobození příjmů z úroků od daně v případě, kdy společnost v rámci téže skupiny, která má sídlo v tomtéž členském státě, není oprávněna uplatnit příslušné úrokové výdaje podle vnitrostátních právních předpisů o omezení odpočtu úroků v případech podkapitalizace.“

37 — Viz rozsudek F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt (C-589/13, EU:C:2015:612, bod 83 a zde citovaná judikatura).

38 — Viz mé stanovisko ve věci Manninen (C-319/02, EU:C:2004:164, body 50 až 65).

39 — Viz rozsudek Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, body 45 až 50).

40 — Viz rozsudek Komise v. Maďarsko (C-253/09, EU:C:2011:795, body 81 a 82).