Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
prednesené 12. mája 2016 [1]

Vec C-593/14

Masco Denmark ApS,
Damixa ApS
proti
Skatteministeriet

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Vestre Landsret (Odvolací súd pre Západný región, Dánsko)]

„Daňová právna úprava — Sloboda usadiť sa (článok 43 ES) — Vnútroštátna daň z príjmov právnických osôb — Príjmy z úrokov — Pôžička dcérskej spoločnosti — Oslobodenie od dane v prípade zákazu odpočítania nákladov na úroky v podkapitalizovanej dcérskej spoločnosti — Materské spoločnosti s dcérskymi spoločnosťami nerezidentmi — Zákaz odpočítania úrokov v inom členskom štáte“

I – Úvod

1. Spoločenstvo štátov sa v uplynulých rokoch intenzívne zaoberalo daňovými únikmi medzinárodných skupín. Obvyklý spôsob presunu ziskov z jedného štátu do druhého štátu, ktoré má za následok zníženie dane, predstavuje financovanie zahraničných dcérskych spoločností prostredníctvom pôžičiek namiesto vlastného kapitálu. Takýmto spôsobom sa zabezpečí, že časť zisku spoločnosti sa nezdaní v štáte jej sídla, ale namiesto toho sa zdaní za čo možno najvýhodnejších podmienok v mieste sídla materskej spoločnosti.

2. Z takejto možnosti presúvania ziskov vychádza dánsky návrh na začatie prejudiciálneho konania. Dánsky štát sa takémuto presúvaniu snaží zabrániť zákazom odpočítania úrokov, ktorý sa vzťahuje na takzvané podkapitalizované dcérske spoločnosti, v prípade ktorých sa vychádza z domnienky, že by im materská spoločnosť mala poskytnúť viac vlastného kapitálu. Zákaz odpočítania vedie k tomu, že zisk dánskych dcérskych spoločností neznížený o úroky, sa zdaní v Dánsku. S cieľom zabrániť dvojitému zdaneniu úrokových platieb v Dánsku možno v takomto prípade od dane odpočítať zodpovedajúce príjmy z úrokov dánskej materskej spoločnosti.

3. Takéto oslobodenie sa však dánskym materským spoločnostiam neprizná, ak má ich dcérska spoločnosť sídlo v inom členskom štáte, v ktorom sa na ňu rovnako vzťahuje zákaz odpočítania úrokov. Súdny dvor má teraz objasniť, či je takáto právna úprava ochrany pred presúvaním zisku v súlade so slobodou usadiť sa. Pôjde pritom predovšetkým o zachovanie konzistentnosti judikatúry Súdneho dvora v oblasti priamych daní.

1 — Jazyk prednesu: nemčina.

II – Právny rámec

Právo Únie

4. V období, v ktorom nastali skutkové okolnosti v konaní vo veci samej, upravuje článok 43 ES [2] (teraz článok 49 ZFEÚ [3]) slobodu usadiť sa týmto spôsobom:

„V rámci nasledujúcich ustanovení sa zakazujú obmedzenia slobody usadiť sa štátnych príslušníkov jedného členského štátu na území iného členského štátu. Zakazujú sa aj obmedzenia, ktoré sa týkajú zakladania obchodných zastúpení, organizačných zložiek a dcérskych spoločností štátnymi príslušníkmi jedného členského štátu na území iného členského štátu.

Sloboda usadiť sa zahŕňa aj právo zahájiť a vykonávať samostatnú zárobkovú činnosť, založiť a viesť podniky, najmä spoločnosti v zmysle druhého pododseku článku 48, za podmienok stanovených pre vlastných štátnych príslušníkov právom štátu, v ktorom dochádza k usadeniu sa, pokiaľ ustanovenia kapitoly o pohybe kapitálu nestanovujú inak.“

5. Článok 48 ES (teraz článok 54 ZFEÚ) rozširuje pôsobnosť slobody usadiť sa takto:

„So spoločnosťami založenými podľa zákonov členského štátu a ktoré majú svoje sídlo, ústredie alebo hlavné miesto podnikateľskej činnosti v Spoločenstve, sa pre účel tejto kapitoly zaobchádza rovnako ako s fyzickými osobami, ktoré sú štátnymi príslušníkmi členských štátov.

…“

Vnútroštátne právo

6. V Dánskom kráľovstve sa daň z príjmov právnických osôb platí z príjmov dánskych spoločností, ku ktorým patria aj príjmy z úrokov.

7. Dánska spoločnosť, ktorá je súčasťou skupiny podnikov si podľa § 11 ods. 1 Selskabsskattelov (zákon o dani z príjmov právnických osôb, ďalej len „dánsky daňový zákon“), v zásade nemôže náklady na úroky, ktoré vyplývajú zo záväzkov v rámci skupiny, uplatniť ako náklady podniku, ak je takáto spoločnosť podkapitalizovaná. Spoločnosť je považovaná za podkapitalizovanú pri pomere záväzkov k vlastnému imaniu spoločnosti od 4:1.

8. Ak sa uplatní zákaz odpočítania nákladov na úroky v zmysle § 11 ods. 1 dánskeho daňového zákona, oslobodia sa od dane príslušné príjmy z úrokov veriteľa podľa odseku 6 tohto predpisu.

III – Konanie vo veci samej

9. Konanie vo veci samej sa týka vyrubenia dánskej dane z príjmov právnických osôb dánskej spoločnosti Damixa ApS (ďalej len „Damixa“) za obdobie rokov 2005 a 2006, predovšetkým daňového zohľadnenia určitých príjmov z úrokov. Damixa bola v týchto rokoch dcérskou spoločnosťou Masco Denmark ApS, s ktorou podliehala spoločnému zdaneniu skupiny podnikov, a z tohto dôvodu je aj táto druhá uvedená spoločnosť žalobkyňou v konaní vo veci samej.

2 — Zmluva o založení Európskych spoločenstiev v znení Amsterdamskej zmluvy (Ú. v. ES C 340, 1997, s. 173).

3 — Zmluva o fungovaní Európskej únie (Ú. v. EÚ C 326, 2012, s. 47).

10. Damixa svojej dcérskej spoločnosti Damixa Armaturen GmbH so sídlom v Nemecku, ktorej bola jediným spoločníkom, poskytla pôžičku. Na základe tejto pôžičky dosiahla v rokoch 2005 a 2006 príjmy z úrokov v celkovej výške 9 584 745 dánskych korún. V prípade jej nemeckej dcérskej spoločnosti sa tieto úroky neuznali ako náklady podniku, ale ako vyplatené dividendy, pretože v zmysle nemeckého práva sa táto spoločnosť považovala za podkapitalizovanú (pomer vyšší ako 1,5 záväzkov voči vlastnému imaniu).

11. Dánske daňové orgány v tomto prípade nepripúšťajú možnosť oslobodenia príjmov z úrokov od dane podľa § 11 ods. 6 dánskeho daňového zákona. Oslobodenie si totiž vyžaduje, aby sa na náklady na úroky v prípade dlžníka, ktorý je povinný ich zaplatiť, vzťahoval zákaz odpočítania podľa § 11 ods. 1 dánskeho daňového zákona. Tento zákaz odpočítania však platí len pre spoločnosti podliehajúce dánskej dani, spravidla teda len pre spoločnosti so sídlom v Dánsku.

12. Damixa sa naopak domnieva, že takáto úprava zasahuje do jej slobody usadiť sa. V konečnom dôsledku sa jej totiž oslobodenie od dane neprizná len preto, že jej dcérska spoločnosť, z ktorej jej plynú príjmy z úrokov, má sídlo v inom členskom štáte.

IV – Konanie pred Súdnym dvorom

13. Vestre Landsret (Odvolací súd pre Západný región, Dánsko), pred ktorým sa medzičasom v tejto veci začalo viesť konanie, predložil Súdnemu dvoru 19. decembra 2014 v súlade s článkom 267 ZFEÚ túto prejudiciálnu otázku:

„Bráni článok 43 ES v spojení s článkom 48 ES tomu, aby členský štát nepriznal spoločnosti, ktorá je rezidentom, oslobodenie príjmu z úrokov od dane, ak si prepojená spoločnosť v rámci tej istej skupiny so sídlom v inom členskom štáte v zmysle predpisov (o aké ide v prejednávanej veci) o obmedzení odpočtu úrokov v prípadoch podkapitalizácie, nemôže dané náklady na úroky v príslušnom členskom štáte odpočítať z dane, ak tento členský štát prizná spoločnosti, ktorá je rezidentom, oslobodenie príjmu z úrokov od dane v prípadoch, keď si prepojená spoločnosť so sídlom v tom istom členskom štáte nemôže takéto náklady na úroky odpočítať v zmysle vnútroštátnych predpisov (o aké ide v prejednávanej veci) o obmedzení odpočtu úrokov v prípadoch podkapitalizácie?“

14. Pred Súdnym dvorom sa k tejto otázke písomne a následne aj ústne na pojednávaní 3. marca 2016 vyjadrili žalobkyne v konaní vo veci samej, Dánske kráľovstvo a Európska komisia.

V – Právne posúdenie

15. Svojou prejudiciálnou otázkou sa vnútroštátny súd v zásade snaží zistiť, či je v súlade so slobodou usadiť sa, ak členský štát oslobodí od dane príjmy z úrokov, ktoré získa materská spoločnosť od svojej dcérskej spoločnosti, ak sa na predmetné náklady na úroky dcérskej spoločnosti podľa daňovej právnej úpravy tohto členského štátu vzťahuje zákaz odpočítania z dôvodu podkapitalizácie, ale takéto príjmy neoslobodí, ak má dcérska spoločnosť sídlo v inom členskom štáte a zaplatené úroky nemožno odpočítať ani v rámci zdanenia v tomto štáte, a to rovnako z dôvodu podkapitalizácie.

A – *Obmedzenie slobody usadiť sa*

16. Článok 43 ES v spojení s článkom 48 ES zakazuje obmedzenie slobody usadiť pre spoločnosti jedného členského štátu na území iného členského štátu. Tento zákaz sa vzťahuje nielen na hostiteľský štát, ale aj na štát pôvodu spoločnosti. [4] V zásade zakázané obmedzenie slobody usadiť sa preto existuje v tom prípade, ak štát pôvodu zaobchádza nevýhodnejšie s materskou spoločnosťou rezidentom, ktorej dcérska spoločnosť je nerezidentom v porovnaní s materskou spoločnosťou, ktorej dcérska spoločnosť je rezidentom tohto štátu. [5]

17. V prejednávanej veci sa na prvý pohľad zdá, že so spoločnosťou Damixa sa zaobchádza nevýhodnejšie. Zatiaľ čo sa tejto spoločnosti neprizná možnosť oslobodenia úrokov zaplatených jej zahraničnou dcérskou spoločnosťou od dane aj napriek tomu, že jej dcérska spoločnosť si tieto úroky nemôže v rámci zdanenia jej zisku uplatniť ako náklady podniku, v prípade dcérskej spoločnosti rezidenta, ktorá si rovnako nemôže tieto úroky odpočítať, by sa jej takéto oslobodenie od dane priznalo.

18. Právna úprava, akou je tá dánska, však v konečnom dôsledku slobodu usadiť sa, ktorá prináleží spoločnosti Damixa, neobmedzuje, pretože znevýhodnenie, ktoré jej takto vzniká, nie je spôsobené výlučne Dánskym kráľovstvom. Tento názor vyplýva zo zásady autonómie (pozri ďalej bod 1) ustálenej v judikatúre a podstatným spôsobom ho nevyvracia ani línia judikatúry uplatnená v rozsudku Manninen (pozri ďalej bod 2).

1. Zásada autonómie

19. Súdny dvor opakovane rozhodol, že členskému štátu zo základných slobôd nevyplýva povinnosť zohľadniť v rámci uplatňovania vlastných daňových predpisov prípadné nevýhodné osobitosti právnej úpravy iného členského štátu. [6] Predovšetkým sloboda usadiť sa totiž členskému štátu v zmysle ustálenej judikatúry nestanovuje povinnosť, aby zosúladil svoje daňové predpisy s daňovými predpismi iného členského štátu a aby za každých okolností zabezpečil také zdanenie, ktorým sa zamedzí akýmkoľvek nerovnostiam vyplývajúcim z vnútroštátnych daňových právnych úprav. [7]

20. Táto „zásada autonómie“ [8] napokon stanovuje, že členský štát nekoná v rozpore so základnými slobodami v situácii, keď znevýhodnenie cezhraničných skutkových okolností vyplýva len zo zohľadnenia daňovej právnej úpravy iného členského štátu. S jednotlivými daňovými právnymi predpismi členských štátov totiž treba zaobchádzať autonómne. [9]

4 — Pozri okrem iného 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 — Pozri okrem iného rozsudky 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 i. (C-39/13 až C-41/13, EU:C:2014:1758, body 23 až 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 — Pozri 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 — Rozsudky 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); pozri v tomto zmysle tiež rozsudky Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754, bod 51) a X (C-686/13, EU:C:2015:375, bod 33) v súvislosti s voľbou medzi členskými štátmi, v ktorých sa nachádza sídlo, osobitne o otázke dvojitého zdanenia pozri rozsudky CIBA (C-96/08, EU:C:2010:185, bod 28), Komisia/Maďarsko (C-253/09, EU:C:2011:795, bod 83) a X (C-302/12, EU:C:2013:756, bod 29); okrem toho v súvislosti s daňovými ohlasovacími povinnosťami pozri rozsudok Sparkasse Allgäu (C-522/14, EU:C:2016:253, bod 31), ďalej o voľnom pohybe kapitálu pozri 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 — Súdny dvor sa v súvislosti s citovanými základnými zásadami viackrát vyjadril o „istej autonómii“ členských štátov v oblasti právnej úpravy priamych daní; pozri rozsudky Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754, bod 51), Block (C-67/08, EU:C:2009:92, bod 31) a Komisia/Maďarsko (C-253/09, EU:C:2011:795, bod 83).

9 — Uvedené platí aj v opačnom zmysle: právna úprava členského štátu je v rozpore so základnými slobodami aj v tom prípade, ak sa znevýhodnenie vyplývajúce výlučne z tejto právnej úpravy kompenzuje prostredníctvom právnej úpravy iného členského štátu; v tejto súvislosti pozri moje návrhy v spojených veciach SCA Group Holding a i. (C-39/13 až C-41/13, EU:C:2014:104, bod 50 a tam citovanú judikatúru), pozri v tomto zmysle tiež rozsudok Amurta (C-379/05, EU:C:2007:655, bod 78).

21. Súdny dvor tak napríklad na základe tejto zásady rozhodol, že členský štát nie je povinný sa pri svojom výbere daní riadiť tým, či iný členský štát v rovnakom prípade tiež požaduje zaplatenie dane. [10]

22. Na základe zásady autonómie Súdny dvor tiež v rámci takzvaného zdanenia pri premiestnení sídla rozhodol, že členský štát nie je povinný zohľadniť pokles hodnoty týkajúci sa aktív podniku, ku ktorému dôjde v dôsledku premiestnenia sídla do iného členského štátu, v závislosti od toho, či aj hostiteľský členský štát vo svojom daňovom práve upravuje zohľadnenie takýchto poklesov hodnoty. [11]

23. Ani cezhraničné zohľadnenie strát nemôže v zmysle zásady autonómie závisieť od toho, či iný členský štát vo svojich daňových predpisoch stanovuje, že dcérske spoločnosti nerezidenti si nemôžu preniesť stratu [12] alebo že sa vo všeobecnosti nezohľadní strata vyplývajúca z predaja nehnuteľnosti nachádzajúcej sa v tomto štáte. [13]

24. V každom z týchto prípadov možno znevýhodnenie cezhraničného skutkového stavu prisúdiť prinajmenšom rovnako druhému členskému štátu, a teda ide o dôsledok prerozdelenia daňovej suverenity medzi členské štáty, [14] resp. o jej súbežný výkon. [15] Znevýhodnenie, ktoré vyplýva výlučne z prelínania právnych predpisov dvoch členských štátov, však nemožno prisúdiť žiadnemu z týchto štátov ako obmedzenie základnej slobody. [16]

25. Obzvlášť názorným príkladom je dvojité zdanenie cezhraničných situácií dvomi členskými štátmi, ktoré v zmysle judikatúry Súdneho dvora nepredstavuje zásah do základných slobôd [17] aj napriek tomu, že negatívne účinky na vnútorný trh sú zjavné. Takýmto ohrozeniam vnútorného trhu vyplývajúcim z autonómneho konania dvoch členských štátov však nemožno predchádzať základnými slobodami, ale len prijatím príslušných právnych aktov na úrovni Únie [18] alebo prostredníctvom dvojstranných alebo mnohostranných dohovorov uzavretých medzi členskými štátmi, [19] ktoré sú v súčasnosti prevládajúcim a druhým najlepším riešením.

26. V prejednávanej veci spočíva *conditio sine qua non* znevýhodnenia cezhraničného usadenia spoločnosti Damixa v skutočnosti, že zahraničné nemecké daňové právo, ktoré sa uplatňuje na jej dcérsku spoločnosť, stanovuje zákaz odpočítania úrokov. Ak by takáto úprava, za ktorú zodpovedá iný členský štát, neexistovala, nebolo by možné konštatovať znevýhodnenie cezhraničného skutkového stavu v porovnaní s vnútroštátnym skutkovým stavom. V prípade neexistencie zákazu odpočítania úrokov upraveného iným členským štátom by si mohla zahraničná dcérska spoločnosť uplatniť platby úrokov v prospech svojej materskej spoločnosti Damixa ako náklady podniku v rámci jej zdanenia. Materské spoločnosti, ktorých dcérske spoločnosti si môžu odpočítať platby úrokov ako náklady podniku, však podľa prevažne dánskej daňovej úpravy bez ohľadu na to, či ich dcérska spoločnosť je usadená v tuzemsku alebo v zahraničí, nemajú nárok na oslobodenie ich zodpovedajúcich príjmov z úrokov od dane.

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

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

12 — Pozri rozsudok Komisia/Spojené kráľovstvo (C-172/13, EU:C:2015:50, bod 33 a tam citovanú judikatúru).

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

14 — Pozri v tejto súvislosti rozsudok Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, body 51 a 52).

15 — Pozri v tomto zmysle rozsudky Kerckhaert a Morres (C-513/04, EU:C:2006:713, bod 20), ako aj CIBA (C-96/08, EU:C:2010:185, bod 25).

16 — Účinky zásady autonómie boli posúdené ako výnimka z obmedzenia základnej slobody v rozsudkoch 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 súvislosti s odôvodnením obmedzenia sa zásadou autonómie zaoberajú tiež rozsudky 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 až 64), Komisia/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 — Pozri len 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 a Österreichische Salinen (C-436/08 a C-437/08, EU:C:2011:61, bod 170), ako aj X (C-302/12, EU:C:2013:756, bod 29).

18 — Pozri len 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 — Pozri len rozsudky Deutsche Shell (C-293/06, EU:C:2008:129, body 41 a 42), ako aj Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, body 48 a 49).

27. Ak by sa v prejednávanom prípade naopak konštatovalo, že dánska úprava obmedzuje slobodu usadiť sa, potom by Dánske kráľovstvo – bez ohľadu na odôvodnenie takéhoto obmedzenia – muselo podmieniť oslobodenie od dane v cezhraničných skutkových stavoch tým, že iný členský štát pre svoje zdaniteľné osoby stanovuje zákaz odpočítania úrokov. Takýto postup by zjavne odporoval uvedenej judikatúre týkajúcej sa zásady autonómie.

2. Rozsudok Manninen

28. Uvedenej zásade autonómie neodporuje ani rozsudok Manninen [20], ktorého význam pre odpoveď na prejudiciálnu otázku bol predmetom intenzívnej diskusie medzi účastníkmi konania aj napriek tomu, že bol vydaný ešte v roku 2004 *pred* zakotvením zásady autonómie v našej judikatúre.

29. V rozsudku Manninen Súdny dvor v súvislosti so zdanením príjmov z dividend vyplácaných vlastníkom podielov rezidentom konštatoval porušenie voľného pohybu kapitálu. Vnútroštátna daňová právna úprava totiž v zásade stanovovala, že vlastníkom podielov sa poskytol daňový dobropis vo výške dane z príjmov právnických osôb, ktorú spoločnosť, ktorej boli spoločníkmi, už zaplatila z vyplácaného zisku. Takéto opatrenie na zabránenie hospodárskeho dvojitého zdanenia ziskov spoločností sa však nevzťahovalo na vlastníkov podielov zahraničných spoločností. Započítanie dane z príjmov právnických osôb, ktorú zahraničné spoločnosti zaplatili v inom členskom štáte, nebolo v tomto prípade možné. Súdny dvor preto v tejto súvislosti konštatoval obmedzenie cezhraničných investícií, pre ktoré nenašiel nijaké odôvodnenie.

30. Analogicky by v prejednávanej veci bolo možné argumentovať, že aj vyššie uvedené zdanenie dcérskej spoločnosti vyplývajúce zo zákazu odpočítania úrokov predstavuje daň, ktorá sa má v prípade vlastníka podielov rezidenta, konkrétne materskej spoločnosti, „započítať“ tak, že príjmy z úrokov sa v prípade vlastníka podielov nezdania. Z takéhoto porovnania by vyplynulo, že aj v prejednávanom prípade, rovnako ako v rozsudku Manninen, treba konštatovať obmedzenie slobody usadiť sa, pretože „započítanie“ nie je možné v prípade zahraničných účastí. Platnosť zásady autonómie by tak bola spochybnená.

31. Treba však zdôrazniť, že Súdny dvor vo svojom odôvodnení rozsudku vykladal spornú vnútroštátnu úpravu výslovne v tom zmysle, že započítanie dane z príjmov právnických osôb spoločnosti na daň z príjmu vlastníkov jej podielov by v konečnom dôsledku viedlo k tomu, že príjmy z dividend vyplatené vlastníkovi podielov sa oslobodia od dane. [21] Dotknutý členský štát bol teda sám zodpovedný za znevýhodnenie zahraničných účastí, pre ktoré v konečnom dôsledku neexistovala možnosť oslobodenia príjmov z dividend od dane. S ohľadom na takýto výklad sa rozsudok Manninen podstatne odlišuje od prejednávanej veci. Dánske oslobodenie materskej spoločnosti od dane totiž neplatí všeobecne, ale len vtedy, ak jej dcérske spoločnosti podliehajú zákazu odpočítania úrokov, čo však v prípade dcérskych spoločností nerezidentov závisí od daňovej právnej úpravy iného členského štátu.

32. Takémuto výkladu rozsudku Manninen by však mohla brániť tá skutočnosť, že podľa názoru Súdneho dvora nie je dotknutý členský štát povinný v celom rozsahu oslobodiť od dane na úrovni vlastníka podielov aj dividendy spoločnosti nerezidenta. Podľa ustálenej judikatúry sa má naopak na dane vlastníka podielov započítať len daň z príjmov právnických osôb, ktorá bola skutočne zaplatená v členskom štáte sídla tejto spoločnosti. [22] V tejto súvislosti by bolo tiež možné konštatovať rozpor so zásadou autonómie, pretože rozsah tohto započítania závisí od výšky zahraničných daní, a teda od daňovej právnej úpravy iného členského štátu.

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

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

22 — Pozri rozsudok Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, bod 54); pozri okrem iného tiež rozsudky Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, bod 70), Meilicke a i. (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), ako aj Meilicke a i. (C-262/09, EU:C:2011:438).

33. Takýto údajný rozpor však možno vyriešiť tým, že sa uzná, že Súdny dvor týmto spôsobom členskému štátu iba pomohol pri výbere prostriedku, ktorým možno zamedziť konštatovanému porušeniu. Dotknutý členský štát teda v prípade zahraničných účastí nie je povinný stanoviť rovnaké oslobodenie s cieľom zabrániť narušeniu voľného pohybu kapitálu, ale stačí, aby započítal len konkrétne zahraničné dane z príjmov právnických osôb.[23] Skutočnosť, že na rozdiel od vyššie uvedeného zo základných slobôd v zmysle línie judikatúry založenej rozsudkom Manninen *nevyplýva* povinnosť započítať zahraničné dane samy osebe, a teda závislosť od daňovej právnej úpravy iného členského štátu, je zjavná najmä v tom, že podľa takejto úpravy sa vlastník podielov v prípade cezhraničného skutkového stavu musí oslobodiť od dane najviac do výšky jeho príjmov z dividend, avšak nemá nárok na vrátenie prevyšujúcej sumy zahraničnej dane z príjmov právnických osôb.[24]

3. Záver

34. Právna úprava, akou je dánska úprava oslobodenia príjmov z úrokov od dane v závislosti od zákazu odpočítania úrokov, nepredstavuje obmedzenie slobody usadiť sa, a teda neodporuje článkom 43 a 48 ES.

B – *Subsidiárne: Odôvodnenie prípadného obmedzenia*

35. Ak by Súdny dvor v prejednávanom prípade napriek tomu vychádzal z obmedzenia slobody usadiť sa spoločnosti Damixa, bolo by potrebné ďalej preskúmať, či je takéto znevýhodnenie odôvodnené.

36. Odôvodnenie nevýhodnejšieho zaobchádzania so spoločnosťou Damixa by bolo možné založiť na tom, že v jej prípade existuje zákaz odpočítania nákladov na úroky jej dcérskej spoločnosti v rámci *zahraničného* zdanenia ziskov a nie v rámci systému dánskej dane z príjmu právnických osôb.

1. Rozdelenie daňovej právomoci medzi členské štáty

37. Najskôr treba v tomto bode poukázať na odôvodnenie prijaté Súdnym dvorom v ustálenej judikatúre týkajúce sa zachovania rozdelenia daňovej právomoci medzi členské štáty.[25] Podľa tejto zásady majú členské štáty právo uplatňovať a chrániť daňové právomoci, ktoré im boli priznané.[26] Opatrenia na tomto základe presahujú záujem len jedného členského štátu zabrániť dvojitému zdaneniu, ktoré samy osebe nepredstavujú dôvod všeobecného verejného záujmu donucujúcej povahy,[27] pretože ich cieľom je zabrániť neoprávnenému presunutiu predmetu zdanenia z jedného do druhého členského štátu.

38. Prejednávaný prípad je osobitý v tom, že daňová právomoc nevyplýva ako obvykle z dohovoru medzi členskými štátmi alebo z jednostranného právneho úkonu,[28] ale bola stanovená v právnom akte Únie. Úroky, ktoré totiž Damixa získala od svojej nemeckej dcérskej spoločnosti, zjavne patria do pôsobnosti smernice 2003/49/ES[29]. Článok 1 ods. 1 a 2 tejto smernice priznáva právo zdaniť takéto úroky členskému štátu úrokového veriteľa tým, že tieto úroky oslobodzuje od dane v štáte pôvodu.

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

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

25 — Pozri okrem iného 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 — Pozri konkrétne moje návrhy vo veci Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:153, body 38 až 41 a tam citovanú judikatúru).

27 — Pozri okrem iného rozsudky ICI (C-264/96, EU:C:1998:370, bod 28), Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, bod 49) a Komisia/Rakúsko (C-10/10, EU:C:2011:399, bod 40).

28 — Pozri okrem iného 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 — Smernica Rady z 3. júna 2003 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom na výplaty úrokov a licenčných poplatkov medzi združenými spoločnosťami rôznych členských štátov (Ú. v. EÚ L 157, 2003, s. 49; Mim. vyd. 09/001. s. 380).

39. Hoci smernica 2003/49 štátu pôvodu v zmysle článku 4 ods. 1 písm. a) nebráni, aby úrokové platby výnimočne zdanil ako dividendy, čo možno vykonať prostredníctvom zákazu odpočítania úrokov, a hoci zdanenie dcérskej spoločnosti, ktoré bezprostredne ovplyvňuje zákaz odpočítania úrokov, nepodlieha jej článku 1 ods. 1[30], smernica jednoznačne stanovuje, že daňová právomoc prináleží v prípade cezhraničných úrokových platieb členskému štátu úrokového veriteľa.[31]

40. Taká daňová právomoc Dánskeho kráľovstva, o akú ide v prejednávanej veci, by však nebola zachovaná, ak by okolnosť, že štát pôvodu, akým je Spolková republika Nemecko, zdaňuje úrokové platby prostredníctvom zákazu odpočítania úrokov, viedla k tomu, že Dánsko by sa muselo vzdať svojej daňovej právomoci, pretože by bolo povinné pre takéto prípady stanoviť možnosť oslobodenia od dane. Právne akty v oblasti daňového práva Únie, akým je smernica 2003/49, síce podliehajú povinnostiam vyplývajúcim zo základných slobôd.[32] Keďže však zásah do základných práv v daňovom práve možno odôvodniť už prerozdelením daňových právomocí medzi členské štáty,[33] musí takéto konštatovanie platiť o to viac v prípade prerozdelenia na úrovni Únie.

41. Keďže nie je známy miernejší spôsob, ako obmedzenie predmetného oslobodenia úrokových platieb dcérskych spoločností rezidentov od dane, aby sa zabránilo prenosu daňovej právomoci na štát pôvodu v rozpore s prerozdelením právomocí podľa smernice 2003/49, bolo by takéto opatrenie na zachovanie prerozdelenia daňovej právomoci medzi členské štáty odôvodnené.

2. Daňová koherencia

42. Okrem toho by vylúčenie dcérskych spoločností nerezidentov z oslobodenia od dane bolo odôvodnené aj zachovaním daňovej koherencie.[34]

43. V tejto súvislosti sa vyžaduje existencia priamej súvislosti medzi daňovou výhodou a jej kompenzáciou prostredníctvom konkrétneho daňového zaťaženia.[35] Priama povaha tejto súvislosti medzi výhodou a zaťažením sa pritom musí posúdiť s ohľadom na cieľ sledovaný daňovou právnou úpravou.[36] Ak sú tieto podmienky splnené, možno zdaniteľnej osobe odoprieť daňovú výhodu aj v tom prípade, ak nepodlieha ani zaťaženiu, ktoré daňový systém členského štátu neoddeliteľne spája s požadovanou daňovou výhodou.

44. V prejednávanej veci treba konštatovať takúto priamu súvislosť medzi dánskym oslobodením od dane príjmov materskej spoločnosti z úrokov a dánskym zákazom odpočítania nákladov na úroky dcérskej spoločnosti. Damixa tak žiada o výhodu v podobe oslobodenia od dane jej príjmov z úrokov bez toho, aby sa na jej dcérsku spoločnosť bezprostredne vzťahovalo s tým spojené zaťaženie v podobe dánskeho zákazu odpočítania úrokov.

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

31 — Pozri tiež odôvodnenie 4 smernice 2003/49.

32 — Pozri v tomto zmysle v súvislosti so smernicou Rady 90/435/EHS z 23. júla 1990 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch (Ú. v. ES L 225, 1990, s. 6; Mim. vyd. 09/001, s. 147) rozsudok Groupe Steria (C-386/14, EU:C:2015:524, bod 39 a tam citovanú judikatúru).

33 — Pozri konkrétne moje návrhy vo veci Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:153, body 35 až 37 a tam citovanú judikatúru).

34 — Pozri okrem iného 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 i. (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 — Pozri len 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 — Pozri len 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); pozri tiež v tejto súvislosti rozsudok Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, bod 43).

45. Vyššie uvedenému neodporuje, že sa Súdny dvor opakovane vyjadril, že priama súvislosť v zmysle daňovej koherencie neexistuje okrem iného vtedy, keď sa týka viacerých zdaniteľných osôb.[37] Ako som už totiž bližšie vysvetlila na inom mieste,[38] aj napriek uvedenému môže výnimočne existovať takáto priama súvislosť, ak tak ako v prejednávanej veci má ten istý ekonomický postup zrkadlové účinky v prípade dvoch zdaniteľných osôb. Súdny dvor predovšetkým takýto názor potvrdil implicitne a pre prípad, o aký ide v konaní vo veci samej relevantným spôsobom, v rozsudku Papillon. V tomto rozsudku totiž konštatoval, že existuje priama súvislosť medzi výhodou spočívajúcou v konsolidácii výsledkov všetkých spoločností, ktoré sú členom skupiny, a daňovým zaťažením v podobe neutralizácie niektorých operácií medzi spoločnosťami skupiny.[39] V tomto rozsudku sa teda výhody aj nevýhody týkali odlišných spoločností v rámci jednej skupiny.

46. Vylúčenie oslobodenia od dane v prípade dcérskych spoločností nerezidentov, na ktoré sa vzťahuje zahraničný zákaz odpočítania úrokov, vo všeobecnosti zodpovedá najnovšej judikatúre a je primerané. Súdny dvor totiž v tejto súvislosti rozhodol, že zohľadnenie zahraničných okolností, na ktoré sa nevzťahuje samotné zdanenie, by odporovalo aj cieľom právnej úpravy, ktorými je tak ako v prejednávanej veci zabrániť dvojitému zdaneniu v rámci daňového systému členského štátu.[40]

47. V zmysle uvedeného by aj hľadisko daňovej koherencie odôvodňovalo obmedzenie takého oslobodenia od dane, o aké ide vo veci samej, ktoré sa vzťahuje na príjmy z platieb úrokov od dcérskych spoločností rezidentov, ktoré podliehajú vnútroštátnemu zákazu odpočítavania úrokov.

VI – Návrh

48. V zmysle vyššie uvedeného navrhujem, aby súd na otázku Vestre Landsret (Odvolací súd pre Západný región, Dánsko) odpovedal takto:

Článok 43 ES v spojení s článkom 48 ES nebráni takej právnej úprave členského štátu, ktorá spoločnosti rezidentovi nepriznáva oslobodenie príjmu z úrokov od dane v prípade, ak si prepojená spoločnosť v rámci skupiny so sídlom v inom členskom štáte v zmysle predpisov tohto členského štátu o obmedzení odpočtu úrokov v prípadoch podkapitalizácie nemôže dané náklady na úroky v príslušnom členskom štáte daňovo uplatniť, hoci takáto právna úprava prizná spoločnosti, ktorá je rezidentom, oslobodenie príjmu z úrokov od dane v tom prípade, keď si prepojená spoločnosť so sídlom v tomto členskom štáte nemôže takéto náklady na úroky daňovo uplatniť v zmysle vnútroštátnych predpisov o obmedzení odpočtu úrokov v prípadoch podkapitalizácie.

37 — Pozri len rozsudok F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt (C-589/13, EU:C:2015:612, bod 83 a tam citovanú judikatúru).

38 — Pozri moje návrhy vo veci Manninen (C-319/02, EU:C:2004:164, body 50 až 65).

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

40 — Pozri rozsudok Komisia/Maďarsko (C-253/09, EU:C:2011:795, body 81 a 82).