Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
přednesené dne 13. března 2014[1]

Věc C-48/13

Nordea Bank Danmark A/S
proti
Skatteministeriet

(žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Østre Landsret [Dánsko])

„Daňové právní předpisy — Svoboda usazování — Vnitrostátní daň ze zisku — Zdanění skupiny podniků — Zdanění činnosti zahraničních stálých provozoven tuzemských společností — Zamezení dvojímu zdanění započtením daně (metoda započtení) — Dodatečné zdanění dříve zohledněných ztrát při prodeji stálé provozovny v rámci skupiny podniků v případě zániku daňové pravomoci“

1. Soudní dvůr se v rámci tohoto řízení opět musí zabývat přeshraničním zdaněním skupiny podniků členským státem a jeho slučitelností se svobodou usazování. A znovu se bude muset věnovat odůvodnění spočívajícímu v „zachování rozdělení daňové pravomoci mezi členskými státy“, které bylo poprvé výslovně uznáno jako odůvodnění v rozsudku Marks & Spencer[2] a jehož rozměr zřejmě dosud nebyl dostatečně objasněn.

2. Případy, které jsou předkládány Soudnímu dvoru k rozhodnutí, jsou však čím dál komplikovanější. Projednávaná dánská žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká zdanění tuzemské společnosti s jejími stálými provozovnami nacházejícími se v jiných členských státech. Činnost těchto zahraničních stálých provozoven byla v Dánsku v plném rozsahu zdaněna. Na dánskou daň však přitom byla započtena daň zaplacená v zahraničí v souladu s takzvanou metodou započtení. Zahraniční stálé provozovny však v projednávané věci hospodařily pouze se ztrátami. Tyto ztráty, které byly zohledněny v rámci zdanění tuzemské společnosti, mají být nyní dodatečně zdaněny na základě zvláštní právní úpravy, neboť uvedené stálé provozovny byly prodány v rámci skupiny podniků společnostem, které nepodléhají daňové pravomoci Dánska.

3. V případě projednávané věci se však nejedná o exotický zvláštní případ bez obecného významu. Daný případ Soudnímu dvoru naopak poskytuje možnost dále rozvinout judikaturu týkající se přeshraničního zohlednění ztrát ve všeobecné rovině a zohlednění za použití metody započtení ve zvláštní rovině.

I – Právní rámec

4. V Dánském království se zdaňuje zisk společností, které jsou usazeny v tuzemsku.

1 — Původní jazyk: němčina.

2 — Rozsudek Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763).

5. Pokud taková společnost provozuje stálou provozovnu v jiném severském státě (Švédsko, Finsko nebo Norsko), pak může Dánské království podle článku 7 Severské dohody o zamezení dvojímu zdanění danou společnost zdanit také ve vztahu k té části zisku, kterou lze přičítat této zahraniční stálé provozovně. Podle článku 25 dohody je však zahraniční daň z činnosti stálé provozovny třeba započíst na dánskou daň, ale pouze do výše daně vypočtené v Dánském království ze zisku stálé provozovny.

6. Podle právního stavu, který je rozhodný pro původní řízení, měly být pro účely dánské daně zohledněny průběžné zisky a ztráty zahraničních provozoven tuzemských společností.

7. V určitých případech však byla nařízena oprava zohlednění ztrát. Ustanovení § 33 D odst. 5 Ligningslov v tomto ohledu stanovilo:

„V případě prodeje celé stálé provozovny umístěné v jiném státě […] nebo její části spojené společnosti […], tyto odpočtené ztráty, které nejsou pokryty zisky v budoucích letech, budou rovněž zahrnuty do výpočtu zdanitelného příjmu bez ohledu na to, jaká metoda osvobození od daně se použije. […]“

8. Tato právní úprava platila podle vysvětlení předkládajícího soudu pouze, když nabývající spojená společnost nebyla zdaněna spolu s prodávající společností. Podle důvodové zprávy příslušného návrhu zákona mělo být touto právní úpravou zamezeno tomu, aby dánské společnosti mohly nejprve zohlednit ztráty svých zahraničních stálých provozoven za účelem snížení zisku a později tyto stálé provozovny, jakmile dosáhnou zisku, prodaly spojené zahraniční společnosti, aby tyto zisky nemusely zdanit v Dánsku.

II – Původní řízení

9. Žalobkyní v původním řízení je společnost Nordea Bank Danmark A/S. Je právní nástupkyní banky, jež byla v roce 2000 spolu se švédskou, finskou a norskou bankou spojena do skupiny podniků Nordea.

10. V letech 1996, resp. 1997 až 2000 provozovala právní předchůdkyně ve Švédsku, Finsku a Norsku stálé provozovny ve formě bankovních poboček. Tyto pobočky hospodařily ve všech letech se ztrátou. Ze základu dánské daně bylo proto odpočteno celkem 204 402 324 DKK, což podle současného kurzu odpovídá přibližně částce 27 milionů eur.

11. Po vytvoření skupiny Nordea byly tyto bankovní pobočky zavřeny. Přibližně polovina zaměstnanců, jakož i část zákazníků byly převzaty švédskými, finskými, resp. norskými společnostmi, které patřily ke skupině Nordea. Ztráty, s nimiž předtím hospodařily stálé provozovny, již nemohly být nabývajícími společnostmi v rámci jejich vlastního zdanění uplatněny.

12. Dánské orgány daňové správy tyto postupy vyhodnotily jako částečný prodej stálých provozoven spojeným společnostem podle § 33 D odst. 5 Ligningslov. Zvýšily proto základ daně pro rok 2000 o částku odpovídající ztrátám, které byly v předchozích letech uplatněny. Nordea Bank Danmark se ovšem domnívá, že tato právní úprava odporuje jak unijnímu právu, tak i Dohodě o EHP.

III – Řízení před Soudním dvorem

13. Østre Landsret, který právě projednává daný právní spor, předložil Soudnímu dvoru podle článku 267 SFEU k rozhodnutí následující předběžnou otázku:

„Musí být článek 49 SFEU a ve spojení s článkem 54 SFEU (dříve článek 43 ES ve spojení s článkem 48 ES), jakož i článek 31 Dohody o EHP ve spojení s článkem 34 této dohody vykládány tak, že brání členskému státu, který umožňuje společnosti-rezidentovi pravidelně odečítat ztráty stálé provozovny umístěné v jiném členském státě, v tom, aby dodatečně zdanil veškeré ztráty uvedené

společnosti pocházející ze stálé provozovny (nejsou-li pokryty zisky v budoucích letech) v případě, že je stálá provozovna zrušena a v této souvislosti je část činností této provozovny převedena na spojenou společnost, která je usazena v témže státě jako stálá provozovna a patří do téže skupiny jako uvedená společnost, a je třeba vycházet z toho, že možnosti zohlednění dotčených ztrát byly vyčerpány?“

14. V řízení před Soudním dvorem předložily písemná vyjádření Nordea Bank Danmark, Dánské království, Spolková republika Německo, Nizozemské království, Rakouská republika, Kontrolní úřad ESVO i Komise.

IV – Právní posouzení

15. V projednávané věci je třeba objasnit, zda je uvedené dodatečné zdanění ztrát zahraniční stálé provozovny v rámci dánského zdanění zisku tuzemských společností slučitelné se svobodou usazování zakotvenou ve Smlouvě o ES, resp. Dohodě o EHP, které je třeba použít ve věci v původním řízení.

16. V projednávané věci přitom není třeba rozlišovat mezi přezkumem porušení svobody usazování společnosti v členských státech, které je třeba přezkoumat podle článku 43 ES ve spojení s článkem 48 ES, a v Norském království, kdy se použije článek 31 ve spojení s článkem 34 Dohody o EHP. Obě tato ustanovení totiž stejným způsobem zakazují omezení svobody usazování [3].

17. Shodně se všemi zúčastněnými stranami se v první řadě domnívám, že v projednávané věci je třeba konstatovat, že došlo k omezení svobody usazování.

18. Svoboda usazování společnosti poskytuje kromě jiného právo vykonávat činnost v jiných členských státech prostřednictvím pobočky [4]. Ani členský stát původu zásadně nesmí společnosti bránit v usazení v jiném členském státě [5]. O takové omezení jde v případech, kdy je třeba konstatovat, že dochází ke znevýhodňujícímu nerovnému zacházení s usazením v jiném členském státě ve srovnání s čistě vnitrostátním usazením [6].

19. V Dánském království bylo se společnostmi se zahraničními pobočkami a se společnostmi s tuzemskými pobočkami zacházeno rozdílně na základě právní úpravy obsažené v § 33 D odst. 5 Ligningslov. Pokud dánská společnost provozovala tuzemskou pobočku a prodala ji spojené společnosti, která v Dánsku nepodléhá dani, dříve zohledněné ztráty této tuzemské pobočky se na rozdíl od případu zahraniční pobočky neopravily. Provozování pobočky v jiném členském státě tak bylo z hlediska daní znevýhodněno.

20. Podle judikatury je však takové znevýhodňující nerovné zacházení slučitelné se svobodou usazování v případě, kdy se buď týká situací, které nejsou objektivně srovnatelné (k tomu viz část A), anebo kdy je odůvodněno naléhavým důvodem obecného zájmu (k tomu viz část B) [7].

3 — Viz rozsudek A (C-48/11, EU:C:2012:485, bod 21) v souvislosti s článkem 49 SFEU.

4 — Viz pouze rozsudek Impacto Azul (C-186/12, EU:C:2013:412, bod 32 a citovaná judikatura).

5 — Viz pouze rozsudky Daily Mail a General Trust (81/87, EU:C:1988:456, bod 16), AMID (C-141/99, EU:C:2000:696, bod 21) a Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447, bod 20).

6 — Viz pouze rozsudky AMID (C-141/99, EU:C:2000:696, bod 27), Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, body 16 až 23) a Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447, body 20 až 34).

7 — Rozsudky X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, bod 20), Komise v. Belgie (C-250/08, EU:C:2011:793, bod 51), Philips Electronics (C-18/11, EU:C:2012:532, bod 17) A (C-123/11, EU:C:2013:84, bod 33); k volnému pohybu kapitálu viz rozsudek K (C-322/11, EU:C:2013:716, bod 36 a citovaná judikatura).

A – *K nezbytnosti přezkumu objektivní srovnatelnosti situací*

21. Tradičně by měla být nejprve přezkoumána otázka, zda se společnosti s tuzemskou pobočkou a společnosti s pobočkou v jiném členském státě nacházejí v objektivně srovnatelné situaci, a to s ohledem na cíl, který sledují předmětná ustanovení vnitrostátního práva [8].

22. Přestože jsem v minulosti sama takový přezkum prováděla [9], je podle mého názoru na čase od něj upustit [10]. Zaprvé totiž není možné tento přezkum oddělit od přezkumu odůvodnění a ani nejsou zřejmá kritéria určující, v jakých případech je vůbec třeba vyloučit objektivní srovnatelnost situací. Zadruhé takové konstatování také bránilo dosažení přiměřené rovnováhy mezi základní svobodou a příslušným důvodem nerovného zacházení.

23. Požadavek objektivní srovnatelnosti lze pokládat za dogmatický přežitek z doby, kdy Soudní dvůr v oblasti svobody usazování uznával pouze odůvodnění výslovně uvedená ve Smlouvě [11]. Mnohé důvody, které byly z pohledu členských států uplatněny za účelem odůvodnění nerovného zacházení s vnitrostátními a přeshraničními situacemi, tak mohly být objasněny pouze v rámci objektivní srovnatelnosti situací.

24. Avšak poté, co Soudní dvůr začal uznávat také nepsaná odůvodnění, nastala nová situace. Důvody, které hovoří pro nerovné zacházení, jsou nyní zpravidla zvažovány v rámci přezkumu různých uznaných odůvodnění nebo odůvodnění, která budou muset být za určitých okolností v budoucnu ještě uznána. Není proto žádným překvapením, že Soudní dvůr v případech, kdy bere přezkum objektivní srovnatelnosti situací vážně, zkoumá v zásadě totéž, co zkoumá později ještě jednou z hlediska odůvodnění [12].

25. Za těchto okolností vypadala intenzita přezkumu srovnatelnosti situací v poslední době velmi rozdílně, a to zejména v rozhodnutích týkajících se daňového práva. Soudní dvůr za účelem uznání objektivní srovnatelnosti zčásti pokládá za dostačující, že se v obou situacích usiluje o získání daňové výhody [13], ale na druhou stranu existují také rozsáhlé přezkumy, které se podrobně zabývají systémem právní úpravy dotčeného členského státu [14]. Občas Soudní dvůr ale zcela upustí od přezkumu objektivní srovnatelnosti situací [15], anebo ji pouze konstatuje bez odůvodnění [16].

26. Z judikatury Soudního dvora jako celku nevyplývá, za jakých okolností má rozdíl mezi srovnávanými situacemi vyloučit jejich objektivní srovnatelnost. V projednávané věci je například třeba konstatovat, že situace zahraniční a tuzemské pobočky jsou objektivně odlišné vzhledem k tomu, že pouze v případě zdanění zahraniční pobočky je třeba započíst zahraniční daň na daň dánskou. Podle jakých kritérií je ale třeba rozhodnout, zda se v takovém případě jedná o relevantní rozdíl ve vztahu k opravě zohlednění ztrát?

8 — Rozsudky X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, bod 22), Philips Electronics (C-18/11, EU:C:2012:532, bod 17) a A (C-123/11, EU:C:2013:84, bod 33).

9 — Viz naposledy pouze mé stanovisko Philips Electronics (C-18/11, EU:C:2012:222, body 31 a násl.) a Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, body 56 a násl.).

10 — Viz mé stanovisko A (C-123/11, EU:C:2012:488, body 40 a násl..) a SCA Group Holding a další (C-39/13 až C-41/13, EU:C:2014:104, bod 32).

11 — Viz například rozsudek Royal Bank of Scotland (C-311/97, EU:C:1999:216, bod 32).

12 — Viz roszudek K (C-322/11, EU:C:2013:716, body 37 a násl. a 49 a násl.).

13 — Rozsudek X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, bod 24).

14 — Rozsudek K (C-322/11, EU:C:2013:716, body 37 a násl.).

15 — Viz rozsudky Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, body 18 až 26), Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, body 27 až 39) a Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447, body 18 až 34).

16 — Rozsudek National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, bod 38).

27. Bylo-li by ale nyní ve výsledku konstatováno, že objektivní srovnatelnost situací není dána, pak je – na rozdíl od přezkumu odůvodnění – přezkum proporcionality nerovného zacházení s vnitrostátními a přeshraničními situacemi vyloučen. Již tedy není možné nalézt přiměřenou rovnováhu mezi cíli, které jsou spjaty s danou základní svobodou, a cíli, od nichž se odvíjejí důvody rozlišování mezi vnitrostátními a přeshraničními situacemi. Vyvážené řešení bude proto zaručeno pouze tehdy, bude-li důvod nerovného zacházení posuzován v rámci přezkumu odůvodnění.

28. Pokud tedy ani neexistuje potřeba přezkoumávat objektivní srovnatelnost situací a tento přezkum nevede ani k přiměřeným výsledkům, Soudní dvůr by jej v budoucnu neměl provádět. Opodstatněnost nerovného zacházení by měla být posuzována výhradně na základě toho, zda existuje důvod, který toto nerovné zacházení přiměřeně ospravedlňuje.

B – *Odůvodnění*

29. Znevýhodňující nerovné zacházení se zahraničními pobočkami tedy v projednávané věci nepředstavuje porušení svobody usazování zakotvené ve Smlouvě o ES, resp. v Dohodě o EHP, pouze pokud je odůvodněno naléhavým důvodem obecného zájmu.

30. Členské státy, které se účastní řízení, se domnívají, že takové odůvodnění existuje. Odvolávají se na odůvodnění uznaná Soudním dvorem, a sice zachování rozdělení daňové pravomoci mezi členskými státy (k tomu viz část 1), zachování soudržnosti daňové úpravy (k tomu viz část 2) a zamezení daňovým únikům (k tomu viz část 3).

1. Rozdělení daňové pravomoci

31. Zachování rozdělení zdaňovacích pravomocí mezi členské státy je Soudním dvorem v ustálené judikatuře uznaným důvodem [17].

32. Dánské království se domnívá, že dodatečné zdanění ztrát je ospravedlněno tímto důvodem ve spojení s cílem zamezení dvojímu zdanění. Má se tím totiž zamezit situaci, kdy skupina podniků nejprve uplatní ztráty zahraniční stálé provozovny v Dánsku a poté prodejem této stálé provozovny v rámci skupiny nechá zdanit zisky v jiném členském státě, který nabízí z daňového hlediska výhodnější podmínky.

33. Ostatní členské státy účastnící se řízení pokládají za rozhodující odůvodnění spočívající v zachování rozdělení daňové pravomoci mezi členskými státy zejména s ohledem na symetrii zohlednění zisků a ztrát v témže členském státě. Vzhledem k tomu, že prodejem zahraniční stálé provozovny tato provozovna nadále nepodléhá zdaňovací pravomoci Dánska, je tato symetrie narušena, jelikož budoucí zisky stálé provozovny již nebudou zdaněny v Dánsku.

34. Ve světle těchto různých akcentů je nejprve třeba objasnit, co vlastně přesně zahrnuje odůvodnění spočívající v zachování rozdělení daňové pravomoci mezi členskými státy.

17 — Viz pouze rozsudky National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, bod 45), Komise v. Španělsko (C-269/09, EU:C:2012:439, bod 76), DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C. (C-380/11, EU:C:2012:552, bod 43), Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447, bod 50), Imfeld a Garcet (C-303/12, EU:C:2013:822, bod 68) a DMC (C-164/12, EU:C:2014:20, bod 46).

35. V tomto ohledu se musí být nejprve rozlišovat mezi rozdělením daňové pravomoci jako takovým a zachováním tohoto rozdělení. Z ustálené judikatury Soudního dvora totiž jasně vyplývá, že rozhodnutí o tom, *jak* bude rozdělena daňová pravomoc mezi členskými státy, přísluší samotným členským státům. Neexistují-li harmonizační opatření v rámci Unie, zachovávají si totiž i nadále pravomoc vymezit prostřednictvím smluv či jednostranně kritéria dělby své daňové pravomoci [18].

36. Když Soudní dvůr poprvé v rozsudku Marks & Spencer uznal toto odůvodnění, zdůraznil, že hodné ochrany je *vyvážené* rozdělení daňové pravomoci [19], a toto stanovisko také opakovaně zaznělo v pozdějších rozhodnutích [20].

37. V zásadě však lze vycházet z toho, že Soudní dvůr nezpochybňuje způsob, kterým členské státy v určitém případě mezi sebou rozdělily daňové pravomoci, a tudíž je základem „*zachování* rozdělení daňové pravomoci mezi členskými státy“ [21]. Z toho je třeba vycházet rovněž v projednávané věci, kdy zahraniční stálé provozovny společnosti podléhají dani jak ve státě zdroje příjmu, kde se stálá provozovna nachází, tak i ve státě usazení společnosti, kterým je Dánsko, přičemž v druhém případě pouze za podmínky započtení daně, která již byla odvedena ve státě zdroje příjmu.

38. Odůvodnění spočívající v „zachování“ rozdělení daňové pravomoci tak členským státům poskytuje právo vykonávat a chránit tuto daňovou pravomoc, kterou samy vymezily. V tomto smyslu je třeba chápat rovněž ustálenou judikaturu Soudního dvora, podle které toto odůvodnění „zejména“ opravňuje předcházet jednáním, která mohou ohrozit právo členského státu uplatňovat daňovou pravomoc ve vztahu k činnostem vykonávaným na jeho území [22]. Možnost odvolat se na toto odůvodnění nelze vyloučit ani tehdy, zdaňuje-li členský stát činnosti, které nejsou vykonávány na jeho území, jako je například v projednávané věci činnost zahraničních stálých provozoven. Jinak by Soudní dvůr musel členským státům upřít zdaňovací pravomoc v případě činností, které jsou vykonávány mimo jejich území.

39. Pokud jde o otázku, jak mohou členské státy mezi sebou vykonávat a chránit svou daňovou pravomoc, z dosavadní judikatury Soudního dvora týkající se tohoto odůvodnění lze odvodit dvě skupiny případů.

40. Zaprvé mohou členské státy zabránit tomu, aby jim byla odňata jejich daňová pravomoc ve vztahu k příjmům tím, že se tyto příjmy přemístí do jiného členského státu [23]. To zahrnuje rovněž možnost bojovat proti fiktivním nebo podvodným strukturám, jejichž cílem je přemisťování daňových příjmů mezi členskými státy [24].

41. Zadruhé a zrcadlově obráceně nemusejí členské státy ani zohledňovat ztráty plynoucí z činnosti, která nepodléhá jejich dani, nýbrž dani jiného členského státu. Toto odůvodnění totiž zahrnuje zachování symetrie mezi pravomocí zdanit zisky a možností odečítat ztráty [25]. Vnitřní trh osobě povinné k dani tedy nedává možnost volby členského státu, kde mají být zohledněny její ztráty [26].

18 — Viz pouze 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), Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447, bod 50) a DMC (C-164/12, EU:C:2014:20, bod 47).

19 — Rozsudek Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, bod 46).

20 — Viz zejména rozsudky Amurta (C-379/05, EU:C:2007:655, bod 58) a Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447, bod 53).

21 — Viz rovněž rozsudek Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (C-157/10, EU:C:2011:813, bod 38 a citovaná judikatura), z něhož plyne, že „nevýhody, které mohou vyplývat ze souběžného výkonu daňové pravomoci různých členských států, nejsou omezeními svobod pohybu“.

22 — Rozsudky Komise v. Německo (C-284/09, EU:C:2011:670, bod 77), FIM Santander Top 25 Euro Fi (C-338/11 až C-347/11, EU:C:2012:286, bod 47), SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, bod 45), Beker a Beker (C-168/11, EU:C:2013:117, bod 57), Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447, bod 53), jakož i Imfeld a Garcet (C-303/12, EU:C:2013:822, bod 75).

23 — Viz rozsudky Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, bod 56), Glaxo Wellcome (C-182/08, EU:C:2009:559, bod 87) a Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447, bod 55).

24 — Viz rozsudky SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, body 60 až 63) a SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, body 45 až 47).

25 — Rozsudek Philips Electronics (C-18/11, EU:C:2012:532, bod 24).

26 — Viz rozsudky Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, bod 55), X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, bod 29) a A (C-123/11, EU:C:2013:84, bod 43).

42. Na základě těchto dosud uznaných skupin případů je zřejmé, že takzvané odůvodnění spočívající v „zachování rozdělení daňové pravomoci mezi členskými státy“ je pouze projevem jiného uznaného odůvodnění, a to konkrétně s ohledem na vymezení daňových pravomocí členských států.

43. Myšlenka, že zohlednění zisků a ztrát plynoucích z určité činnosti nesmí být odděleno, je totiž na jednu stranu pouze projevem odůvodnění spočívajícího v zachování soudržnosti daňové úpravy. V souladu s tímto odůvodněním může být omezení základní svobody ospravedlněno za podmínky existence bezprostřední souvislosti mezi daňovou výhodou a kompenzací této výhody určitou daňovou zátěží [27]. Soudní dvůr v rámci přezkumu tohoto odůvodnění již konstatoval, že v tomto smyslu existuje bezprostřední souvislost mezi zohledněním zisku a ztráty plynoucích z určité činnosti v témže členském státě [28]. V tomto ohledu je opodstatněné, pokud Soudní dvůr hovoří o tom, že se požadavky daňové soudržnosti a vyváženého rozdělení daňové pravomoci mezi členskými státy překrývají [29].

44. Na druhou stranu je zamezení přemisťování příjmů z jednoho členského státu do jiného pomocí fiktivních nebo podvodných struktur pouze konkrétním příkladem uznaného odůvodnění spočívajícího v zamezení daňovým únikům. Podle ustálené judikatury totiž může být vnitrostátní právní úprava omezující svobodu usazování odůvodněná, pokud se vztahuje specificky na čistě vykonstruované operace, jejichž cílem je uniknout uplatnění právních předpisů dotyčného členského státu [30]. V rámci „zachování rozdělení daňové pravomoci mezi členskými státy“ nyní nejde o zabránění tomu, aby se osoba povinná k dani zcela vyhnula zdanění, nýbrž o to, že tato osoba přemisťuje s pomocí umělých operací daňové příjmy do jiného členského státu. Soudní dvůr si je sám vědom této souvislosti, když občas provádí „celkové posouzení“ obou těchto odůvodnění [31].

45. Bude-li nyní v odůvodnění spočívajícím v „zachování rozdělení daňové pravomoci mezi členskými státy“ spatřován pouze zvláštní projev jiných uznaných odůvodnění, pak je rovněž jasné, proč Soudní dvůr někdy uznává zachování tohoto rozdělení jako samostatné odůvodnění [32] a někdy pouze ve spojení s jinými odůvodněními [33].

46. K jasnosti judikatury však přispívá, pokud při přezkumu odůvodnění omezení základních svobod nezůstane skutečný důvod skrytý pod nálepkou „rozdělení daňové pravomoci“ a naopak vystoupí do popředí. Dále budu proto zkoumat pouze ta odůvodnění, jejichž zvláštní projevy byly dosud shrnuty pod pojmem „zachování rozdělení daňové pravomoci mezi členskými státy“, přičemž v projednávané věci jde o zachování soudržnosti daňové právní úpravy (k tomu viz část 2) a o zamezení daňovým únikům (k tomu viz část 3).

27 — Viz pouze rozsudky Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, bod 44), DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C. (C-380/11, EU:C:2012:552, bod 46) a Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, bod 59).

28 — Rozsudek K (C-322/11, EU:C:2013:716, bod 69).

29 — Rozsudek National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, bod 80).

30 — Viz pouze rozsudky Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, EU:C:2009:377, bod 63) a SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, bod 65).

31 — Rozsudek SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, body 66 a 69).

32 — Viz rozsudek National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, bod 48).

33 — Viz rozsudky Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, bod 51), Lidl Belgium (C-356/04, EU:C:2006:585, body 38 a násl.) a A (C-123/11, EU:C:2013:84, bod 46).

2. Daňová soudržnost

47. Podle ustálené judikatury může nezbytnost zachovat soudržnost daňové právní úpravy odůvodnit omezení základní svobody. V této souvislosti se vyžaduje existence bezprostřední souvislosti mezi daňovou výhodou a kompenzací této výhody určitou daňovou zátěží [34]. V takové situaci lze nositeli základní svobody odepřít daňovou výhodu, pokud nepodléhá ani daňové zátěži, která bezprostředně souvisí s příslušnou daňovou výhodou. Bezprostřední povaha této souvislosti přitom musí být posuzována vzhledem k cíli sledovanému dotčenou daňovou právní úpravou [35].

48. Soudní dvůr již konstatoval, že v tomto smyslu existuje bezprostřední souvislost mezi zohledněním zisku a ztráty plynoucích z určité činnosti v témže členském státě [36].

49. Jak správně uvedla Komise, v projednávané věci je ovšem v zásadě zachována symetrie zohlednění zisku a ztrát v souvislosti se zdaněnou činností, aniž by bylo třeba provést dodatečné zdanění ztrát. Dánské království se totiž rozhodlo podrobit zahraniční stálé provozovny za období relevantní v původním řízení dani, a tudíž muselo zohlednit jak zisky, tak i ztráty plynoucí z této činnosti.

50. Jak správně připomněla Nordea Bank Danmark, k této symetrii patří také to, že v případě prodeje zahraniční stálé provozovny musí být případný zisk z prodeje zdaněn v Dánsku. Mezi spojenými společnostmi, jako jsou společnosti dotčené v projednávané věci, které se mezi sebou nedohodnou na žádné nebo jen na nepřiměřené prodejní ceně, může být tento zisk z prodeje určen – tak jak to také stanoví dánské daňové právní předpisy – podle takzvané metody tržního odstupu na základě objektivní tržní hodnoty. V tomto ohledu zdanění odpovídá přesně oprávnění členského státu podrobit dani kapitálový zisk společnosti spadající do jeho daňové pravomoci [37].

51. Je přitom nepodstatné, že – jak namítá například Nizozemské království – v případě neexistence dánské právní úpravy dodatečného zdanění by musel být osobě povinné k dani přiznán nárok na odpočet ztrát, aniž by bylo možné zdanit příslušné budoucí zisky. Situace, kdy případné budoucí zisky již nemohou být zdaněny, je v rámci zdanění činnosti běžnou možností, která může nastat, například pokud činnost nebude mít hospodářský úspěch nebo pokud zanikne daňová pravomoc členského státu v důsledku přemístění sídla.

52. Především Rakouská republika však proti symetrii namítala, že zdanění zisků je v projednávané věci spíše formální povahy. Vzhledem k tomu, že Dánské království použilo při zdanění zahraničních stálých provozoven metodu započtení, musí být započtena daň, která již byla odvedena ve státě zdroje příjmu. Platí-li v Dánsku tentýž nebo nižší základ daně než ve státě zdroje příjmu, zisky zahraničních stálých provozoven by se v Dánsku nakonec vůbec nezdanily. Avšak i kdyby byl základ daně ve státě zdroje příjmu nižší, Dánsku by každopádně nepříslušela daňová pravomoc v plném rozsahu.

53. Tato námitka je oprávněná potud, že zdanění zahraniční stálé provozovny v rámci metody započtení vede k jinému daňovému výsledku než běžné zdanění tuzemské činnosti. Ve srovnání s tím bude daňový příjem, který Dánsko získá ze zdanění zahraniční stálé provozovny, zpravidla nižší. Určitou nerovnováhu lze pozorovat rovněž mezi úplným zohledněním vzniklých ztrát a v konečném důsledku nanejvýš částečným zdaněním jejích zisků.

34 — Viz pouze rozsudky Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, bod 42), Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, body 43 a násl.), DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C. (C-380/11, EU:C:2012:552, bod 46) a Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, bod 59).

35 — Viz pouze rozsudky Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, bod 44) a Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447, bod 42).

36 — Rozsudek K (C-322/11, EU:C:2013:716, bod 69).

37 — Viz rozsudky National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, bod 46) a DMC (C-164/12, EU:C:2014:20, body 48 a násl.).

54. Zdanění zahraniční stálé provozovny v rámci metody započtení nicméně nelze postavit na roveň jejímu nezdanění na základě metody osvobození od daně. Soudní dvůr se naposled uvedenou situací zabýval v rozsudku Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt a nakonec dotyčnému členskému státu umožnil dodatečně opravit zohlednění ztrát, k němuž došlo navzdory chybějící daňové pravomoci na základě osvobození příjmů zahraniční stálé provozovny od daně [38]. Na rozdíl od názoru Spolkové republiky Německo ovšem nelze tento rozsudek uplatnit na projednávanou věc, jelikož Dánské království právě chtělo vykonat daňovou pravomoc ve vztahu k zahraničním stálým provozovnám a přinejmenším existovala možnost, že jejich zisky budou také zčásti zdaněny.

55. V projednávané věci však není třeba odpovídat na otázku, zda v rámci daňové soudržnosti daňová pravomoc členského státu, která byla omezena metodou započtení, tento stát opravňuje zohlednit vzniklé ztráty rovněž pouze v omezeném rozsahu. Deklarovaným a zjevným cílem dánské právní úpravy dodatečného zdanění totiž není vytvořit pro činnosti, které se zdaňují v rámci metody započtení, přiměřený vztah mezi zohledněním zisků a ztrát. Jak uvedlo i samotné Dánské království, tato právní úprava má naopak zabránit zneužití úplného zohlednění ztrát v rámci metody započtení pouze ve zvláštních případech. Dánské právní předpisy však zpravidla osobám povinným k dani umožňují využít této výhody úplného zohlednění ztrát, a to i kdyby již neměla nastat kompenzace tohoto zohlednění ztrát, jestliže v budoucnu nebude dosaženo zisků.

56. Vzhledem k této konstrukci dánské právní úpravy by bylo vyloučeno odvolávat se na odůvodnění spočívající v zachování soudržnosti daňové právní úpravy i s ohledem na ustálenou judikaturu Soudního dvora, podle níž může být vnitrostátní právní úprava považovaná za způsobilou zaručit uskutečnění sledovaného cíle pouze, pokud skutečně odpovídá snaze dosáhnout tohoto cíle soudržným a systematickým, tj. důsledným způsobem [39].

57. Předmětné omezení svobody usazování tedy nemůže být odůvodněno nezbytností zachovat soudržnost daňové právní úpravy.

3. Zamezení daňovým únikům

58. Podle ustálené judikatury však může být za účelem zamezení daňovým únikům vnitrostátní právní úprava omezující svobodu usazování odůvodněná, pokud se vztahuje na čistě vykonstruované operace, jejichž cílem je uniknout uplatnění právních předpisů dotyčného členského státu [40]. Pokud jde konkrétně o zamezení přemisťování zisků do jiného členského státu, zdá se, že Soudní dvůr stanovil dokonce ještě méně přísné požadavky. Za účelem zachování rozdělení daňové pravomoci mezi členskými státy může být odůvodněná i právní úprava, jejímž zvláštním cílem není zamezit čistě vykonstruovaným operacím [41].

59. Cílem předmětné právní úpravy je podle důvodové zprávy k zákonu zabránit skupině podniků v tom, aby nejprve v Dánsku uplatnila ztráty zahraniční stálé provozovny tak, že sníží svou daňovou zátěž, ale pozdější zisky nechala zdanit výlučně v jiném členském státě. Je pochopitelné, že v tomto ohledu může vzniknout možnost vyhnout se dani, zejména v případě obvyklého průběhu investice, kdy na základě počátečních investic ztrátovou fázi vystřídá fáze zisku. Proto může být přemístění činnosti zahraniční stálé provozovny v rámci skupiny podniků výhodné, a to i když přebírající společnost již nemůže uplatnit její ztráty, pokud je zahraniční sazba daně nižší než dánská sazba daně.

38 — Rozsudek Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588).

39 — Viz pouze rozsudek Sokoll-Seebacher (C-367/12, EU:C:2014:68, bod 39 a citovaná judikatura).

40 — Viz pouze rozsudky Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, EU:C:2009:377, bod 63) a SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, bod 65).

41 — Rozsudek SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, bod 66).

60. Vnitrostátní právní úprava, jejímž cílem je zamezit daňovým únikům, však nesmí jít ani nad rámec toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné. Proto musí být osobě povinné k dani na jedné straně poskytnuta možnost předložit důkazy o případných hospodářských důvodech [42]. Na druhé straně se musí daňová oprava omezit na tu část, která překračuje rámec toho, co by vzniklo při neexistenci vztahu závislosti mezi danými společnostmi [43].

61. V rámci takového hromadného řízení, jako je vybírání daní, sice nelze požadovat, aby byl každý jednotlivý případ povinně podroben individuálnímu přezkumu, ale je naopak třeba, aby bylo možné obecně upravit i situace, které mají obvykle určitý následek nebo pramení z určité motivace.

62. V projednávaném případě však byly hranice ještě přípustné typizace daňového úniku v každém případě překročeny. Zaprvé osoba povinná k dani vůbec nemá možnost dokázat neexistenci daňového úniku, přestože je zřejmé, že při převodu stálé provozovny v rámci skupiny mohou existovat rozumné hospodářské důvody prodeje především za účelem odstranění dvojité kapacity, jak se ukazuje i v projednávané věci. Jak zadruhé také ukazuje projednávaná věc, v souladu se stanoviskem Kontrolního úřadu ESVO je nepřiměřené nařídit úplné dodatečné zdanění dříve uplatněných ztrát v případě každého, byť jen částečného prodeje stálé provozovny. Tím jsou totiž dotčeny i případy, kdy je stálá provozovna v podstatě pouze uzavřena.

63. Konečně zatřetí není dodatečné zdanění všech uplatněných ztrát proporcionální vzhledem k ušlému zdanění budoucích zisků, k jejichž kompenzaci směřuje dánská právní úprava. Dánské království je oprávněno uplatňovat nároky pouze ve vztahu k takovým ziskům, které existovaly již v době prodeje. Později zlepšené vyhlídky na zisk totiž připadnou do daňové pravomoci členského státu, který bude v té době příslušný. Komise správně poukázala na to, že zisky, které existovaly již v době prodeje, jsou však vyjádřeny ve stanovení prodejní ceny podle zásady tržního odstupu [44].

64. Pokud Dánské království naopak nepovažuje tuto hodnotu za přiměřenou, protože se domnívá, že z převodu uvnitř skupiny může být větší užitek než z převodu na třetí osobu, v tom případě je třeba poukázat na to, že tento případný větší užitek by se beztak nenaplnil, kdyby byla stálá provozovna nadále v daňové pravomoci Dánska. Nakonec právě setrvání stálých provozoven v daňové pravomoci Dánska je ale cíl, který sleduje předmětná právní úprava.

65. Ani cíl, kterým je zamezení daňovým únikům, proto nemůže odůvodnit dotčené omezení svobody usazování, protože dánská právní úprava překračuje meze toho, co je nezbytné pro dosažení tohoto cíle.

4. Závěry týkající se odůvodnění

66. Předmětné omezení svobody usazování tedy není odůvodněno naléhavými důvody obecného zájmu. Z toho důvodu ani není nutné zabývat se argumentací Nordea Bank Danmark, podle níž je odůvodnění ve smyslu rozsudku Marks & Spencer v každém případě vyloučeno tím, že osobě povinné k dani nelze odepřít zohlednění ztrát, pokud jsou všechny možnosti zohlednit ztráty ve státě zdroje příjmu vyloučeny, tak jako tomu bylo v projednávané věci v důsledku uzavření bankovních poboček.

42 — Rozsudek SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, bod 71).

43 — Rozsudek SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, bod 72).

44 — Viz výše bod 50.

V – Závěry

67. Na předběžnou otázku je tedy třeba odpovědět následujícím způsobem:

Článek 43 ES ve spojení s článkem 48 ES, jakož i článek 31 Dohody o EHP ve spojení s článkem 34 této dohody musejí být vykládány tak, že brání členskému státu, který umožňuje společnosti-rezidentovi v rámci metody započtení pravidelně odečítat ztráty stálé provozovny umístěné v jiném členském státě, v tom, aby dodatečně zdanil veškeré ztráty stálé provozovny (nejsou-li pokryty zisky v budoucích letech), pokud má být dodatečné zdanění stanoveno pro každý případ, kdy je část činností této provozovny převedena na spojenou společnost, která je usazena v témže státě jako stálá provozovna.