Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
prednesené 13. marca 2014 [1]

Vec C-48/13

Nordea Bank Danmark A/S
proti
Skatteministeriet

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Østre Landsret (Dánsko)]

„Daňová právna úprava — Sloboda usadiť sa — Vnútroštátna daň z príjmu — Zdaňovanie skupín — Zdaňovanie činnosti stálych prevádzkarní nerezidentov spoločností rezidentov — Zamedzenie dvojitého zdanenia prostredníctvom započítania dane (metóda započítania) — Dodatočné zdanenie predtým zohľadnených strát v prípade predaja stálej prevádzkarne v rámci skupiny pri zániku daňovej právomoci“

1. Súdny dvor sa v prejednávanom konaní opäť musí zaoberať cezhraničným zdaňovaním skupín členského štátu a jeho zlučiteľnosťou so slobodou usadiť sa. Súdny dvor sa navyše opäť bude musieť zaoberať odôvodnením „zachovania rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi“, ktorý v rozsudku Marks & Spencer [2] prvýkrát výslovne uznal a ktorého dosah, ako sa zdá, stále nie je dostatočne objasnený.

2. Predložené prípady sa však stávajú komplikovanejšími. Prejednávaný dánsky návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka zdaňovania spoločnosti rezidenta spolu s jej stálymi prevádzkarňami nachádzajúcimi sa v iných členských štátoch. Činnosť týchto stálych prevádzkarní nerezidentov bola v Dánsku v plnej miere zdanená. Podľa takzvanej metódy započítania sa pritom daň odvedená v zahraničí započítala s dánskou daňou. V prejednávanom prípade však boli stále prevádzkarne nerezidenti iba stratové. Daň zodpovedajúca týmto stratám, zohľadneným v rámci zdaňovania spoločnosti rezidenta, má byť teraz dodatočne uhradená na základe osobitnej právnej úpravy, pretože stále prevádzkarne boli v rámci skupiny predané spoločnostiam, ktoré nepodliehajú daňovej právomoci Dánska.

3. V prejednávanom konaní však nejde o exotický osobitný prípad bez všeobecného významu. Daný prípad ponúka naopak Súdnemu dvoru možnosť ďalej rozvíjať jeho judikatúru týkajúcu sa cezhraničného zohľadnenia straty vo všeobecnosti, ako aj osobitne čo sa týka uplatnenia metódy započítania.

I – **Právny rámec**

4. Dánske kráľovstvo vyberá daň zo zisku spoločností, ktoré majú sídlo v tuzemsku.

1 — Jazyk prednesu: nemčina.

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

5. Ak takáto spoločnosť disponuje stálou prevádzkarňou v inom severskom štáte (vo Švédsku, Fínsku alebo Nórsku), podľa článku 7 Škandinávskeho dohovoru o zamedzení dvojitého zdanenia môže Dánske kráľovstvo zdaniť zisky spoločnosti, aj pokiaľ ide o takú časť ziskov, ktorá je pripísateľná stálej prevádzkarni nerezidentovi. Podľa článku 25 dohovoru sa však zahraničná daň z činnosti stálej prevádzkarne započíta s dánskou daňou, ale len do výšky dane vypočítanej zo zisku stálej prevádzkarne v Dánskom kráľovstve.

6. Podľa právneho stavu relevantného pre konanie vo veci samej sa na účely dánskej dane mali zohľadniť priebežné zisky a straty stálych prevádzkarní nerezidentov spoločností rezidentov.

7. V určitých prípadoch však bola nariadená úprava zohľadnenia straty. § 33 D ods. 5 Ligningslov (zákon o vyrubovaní dane) v tejto súvislosti ustanovoval:

„V prípade úplného alebo čiastočného odpredaja stálej prevádzkarne nachádzajúcej sa mimo Dánska… prepojenej spoločnosti… treba zahrnúť do výpočtu zdaniteľného príjmu tie odpočítané straty, ktoré nie sú vyrovnané ziskami budúcich období, bez ohľadu na použitú metódu daňovej úľavy. …“

8. Táto právna úprava platila podľa vnútroštátneho súdu len vtedy, keď nadobúdajúca prepojená spoločnosť nebola zdanená spoločne s predávajúcou spoločnosťou. Podľa dôvodovej správy príslušného návrhu zákona cieľom tejto právnej úpravy bolo zabrániť tomu, aby dánske spoločnosti najprv zohľadnili straty svojich stálych prevádzkarní nerezidentov spôsobom znižujúcim zisk a potom tieto stále prevádzkarne, len čo dosiahnu zisk, predali prepojenej spoločnosti nerezidentovi, aby sa tak vyhli zdaneniu týchto ziskov v Dánsku.

II – **Konanie vo veci samej**

9. Žalobkyňou v konaní vo veci samej je spoločnosť Nordea Bank Danmark A/S. Žalobkyňa je právnou nástupkyňou banky, ktorá v roku 2000 spolu s jednou švédskou, fínskou a nórskou bankou vytvorila skupinu Nordea.

10. Právna predchodkyňa mala v roku 1996, resp. rokoch 1997 až 2000, stále prevádzkarne vo Švédsku, Fínsku a Nórsku vo forme bankových pobočiek. Tieto organizačné zložky vo všetkých rokoch zaznamenali stratu. Zo základu dánskej dane sa tak odpočítalo 204 402 324 DKK – čo podľa aktuálneho kurzu zodpovedá približne 27 miliónom eur.

11. V dôsledku vytvorenia skupiny Nordea boli tieto bankové pobočky zatvorené. Približne polovicu zamestnancov, ako aj časť zákazníkov prebrali švédske, fínske, resp. nórske spoločnosti patriace do skupiny Nordea. Straty, ktoré stále prevádzkarne predtým zaznamenali, preberajúce spoločnosti už nemohli zohľadniť v rámci vlastného zdaňovania.

12. Dánske daňové orgány posúdili tento priebeh udalostí ako čiastočný odpredaj stálych prevádzkarní prepojenej spoločnosti podľa § 33 D ods. 5 Ligningslov. Základ dane na rok 2000 preto zvýšili o súčet strát, ktoré boli započítané v predchádzajúcich rokoch. Nordea Bank Danmark sa domnieva, že uvedená právna úprava porušuje právo Únie, ako aj Dohodu o EHP.

III – **Konanie pred Súdnym dvorom**

13. Østre Landsret (Východný regionálny súd), ktorý vo veci rozhoduje, podal na Súdny dvor podľa článku 267 ZFEÚ návrh na začatie prejudiciálneho konania o tejto otázke:

„Má sa článok 49 ZFEÚ v spojení s článkom 54 ZFEÚ (predtým článok 43 ES v spojení s článkom 48 ES) a článok 31 Dohody o EHP v spojení s jej článkom 34 vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby členský štát, ktorý povolí spoločnosti pôsobiacej v uvedenom štáte priebežný odpočet strát vzniknutých stálej prevádzkarni nachádzajúcej sa v inom členskom štáte, od spoločnosti požadoval úplnú dodatočnú úhradu dane zodpovedajúcej odpočítaným stratám vzniknutým stálej prevádzkarni (pokiaľ nie sú vyrovnané ziskami budúcich období) v prípade jej zatvorenia, v súvislosti s ktorým je časť jej podniku prevedená na prepojenú spoločnosť v rámci skupiny, ktorá je rezidentom v tom istom štáte ako stála prevádzkareň, za predpokladu, že boli vyčerpané všetky možnosti uplatnenia predmetných strát?“

14. V konaní pred Súdnym dvorom podali písomné pripomienky Nordea Bank Danmark, Dánske kráľovstvo, Spolková republika Nemecko, Holandské kráľovstvo, Rakúska republika, Dozorný úrad EZVO, ako aj Komisia.

IV – **Právny stav**

15. V prejednávanom konaní treba objasniť, či spomínané dodatočné vyrubenie dane zodpovedajúcej stratám stálej prevádzkarne nerezidenta v rámci dánskeho zdaňovania príjmu spoločností rezidentov je zlučiteľné so slobodou usadiť sa v zmysle Zmluvy o ES, resp. Dohody o EHP, ktoré sú relevantné pre konanie vo veci samej.

16. V prejednávanom konaní pritom netreba rozlišovať medzi skúmaním porušenia slobody usadiť sa v prípade usadenia sa spoločnosti v členských štátoch podľa článku 43 v spojení s článkom 48 ES, respektíve v Nórskom kráľovstve, keď sa uplatňuje článok 31 v spojení s článkom 34 Dohody o EHP. Obe ustanovenia zakazujúce obmedzenia slobody usadiť sa sú totiž zhodné. [3]

17. Zhodne so všetkými účastníkmi konania zastávam názor, že v prejednávanom prípade vzniklo obmedzenie slobody usadiť sa.

18. Sloboda usadiť sa poskytuje spoločnosti okrem iného právo vykonávať svoju činnosť v iných členských štátoch prostredníctvom organizačnej zložky. [4] Ani členský štát pôvodu v zásade nesmie zasahovať do usadenia sa spoločnosti v inom členskom štáte. [5] O takéto obmedzenie ide vtedy, ak vznikne znevýhodňujúce rozdielne zaobchádzanie v prípade usadenia sa v inom členskom štáte v porovnaní s výlučne tuzemským usadením sa. [6]

3 — Pozri rozsudok A (C-48/11, EU:C:2012:485, bod 21) týkajúci sa článku 49 ZFEÚ.

4 — Pozri rozsudok Impacto Azul (C-186/12, EU:C:2013:412, bod 32 a tam uvedenú judikatúru).

5 — Pozri rozsudky Daily Mail and 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 — Pozri rozsudky AMID (EU:C:2000:696, bod 27), Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, body 16 až 23), a Argenta Spaarbank (EU:C:2013:447, body 20 až 34).

19. V Dánskom kráľovstve sa v zmysle právnej úpravy § 33 D ods. 5 Ligningslov zaobchádzalo rozdielne so spoločnosťami disponujúcimi organizačnými zložkami nerezidentmi a so spoločnosťami disponujúcimi organizačnými zložkami rezidentmi. Ak dánska spoločnosť prevádzkovala organizačnú zložku rezidenta a predala ju prepojenej spoločnosti, ktorá nebola zdaňovaná v Dánsku, potom vopred zohľadnené straty tejto organizačnej zložky rezidenta neboli upravené ako v prípade organizačnej zložky nerezidenta. Prevádzka organizačnej zložky v inom členskom štáte tak podliehala menej priaznivým podmienkam zdaňovania.

20. Podľa judikatúry je však takéto znevýhodňujúce rozdielne zaobchádzanie zlučiteľné so slobodou usadiť sa, ak sa týka situácií, ktoré nie sú navzájom objektívne porovnateľné (pozri bod A), alebo ak je odôvodnené naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu (pozri bod B). [7]

A – *O nevyhnutnosti preskúmania objektívnej porovnateľnosti situácií*

21. Tradične by sa teda malo najskôr preskúmať, či sa spoločnosti s organizačnou zložkou rezidentom a spoločnosti s organizačnou zložkou v inom členskom štáte nachádzajú v objektívne porovnateľnej situácii, pričom sa musí zohľadňovať cieľ, ktorý sledujú dotknuté vnútroštátne predpisy. [8]

22. Napriek tomu, že sama som v minulosti vykonávala takéto preskúmania [9], teraz sa mi zdá vhodné to neurobiť. [10] Jednak nie je totiž možné obmedziť preskúmanie odôvodnenia, pričom ani neexistujú žiadne kritériá, ktoré by určili, v ktorých prípadoch vôbec možno odmietnuť objektívnu porovnateľnosť situácií. Po druhé takéto zistenie zabraňuje adekvátnej rovnováhe medzi základnou slobodou a konkrétnym dôvodom rozdielneho zaobchádzania.

23. Požiadavka objektívnej porovnateľnosti sa môže považovať za dogmatický prežitok z čias, keď Súdny dvor akceptoval v oblasti slobody usadiť sa vyslovene iba odôvodnenia obsiahnuté v Zmluve. [11] Mnohé dôvody, na ktoré sa členské štáty vo veci rozdielneho posudzovania vnútroštátnych a cezhraničných skutkových okolností odvolávali, sa mohli preto skúmať iba v rámci objektívnej porovnateľnosti situácií.

24. Uznaním nepísaných odôvodnení zo strany Súdneho dvora však vznikla nová situácia. Dôvody hovoriace v prospech rozdielneho zaobchádzania sa teraz v rámci preskúmania rôznych uznaných odôvodnení alebo odôvodnení, ktoré sa v závislosti od okolností v budúcnosti ešte len uznajú, pravidelne zvažujú. Nie je teda prekvapujúce, že Súdny dvor v prípadoch, v ktorých berie preskúmanie objektívnej porovnateľnosti situácií vážne, v podstate skúma to isté, čo preskúmava neskôr ešte raz z hľadiska odôvodnenia. [12]

7 — Rozsudky X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, bod 20), Komisia/Belgicko (C-250/08, EU:C:2011:793, bod 51), Philips Electronics (C-18/11, EU:C:2012:532, bod 17), a A (C-123/11, EU:C:2013:84, bod 33); v súvislosti s voľným pohybom kapitálu pozri rozsudok K (C-322/11, EU:C:2013:716, bod 36 a tam uvedenú judikatúru).

8 — Rozsudky X Holding (EU:C:2010:89, bod 22), Philips Electronics (EU:C:2012:532, bod 17) a A (EU:C:2013:84, bod 33).

9 — Pozri v neposlednom rade moje návrhy Philips Electronics (C-18/11, EU:C:2012:222, bod 31 a nasl.) a návrhy Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, bod 56 a nasl.).

10 — Pozri moje návrhy A (EU:C:2012:488, bod 40 a nasl.) a návrhy SCA Group Holding a spol. (C-39/13 až C-41/13, EU:C:2014:104, bod 32).

11 — Pozri napríklad rozsudok Royal Bank of Scotland (C-311/97, EU:C:1999:216, bod 32).

12 — Pozri rozsudok K (EU:C:2013:716, body 37 a nasl. a 49 a nasl.).

25. Vzhľadom na uvedené vyzerá intenzita preskúmania porovnateľnosti situácií v poslednom čase, najmä čo sa týka rozhodnutí v oblasti daňovej právnej úpravy, veľmi rozdielne. Na to, aby Súdny dvor konštatoval existenciu objektívnej porovnateľnosti, považuje čiastočne za postačujúce, ak v oboch situáciách je prítomná hoci len snaha o dosiahnutie daňovej výhody [13], na druhej strane existujú aj rozsiahle skúmania, ktoré sa obsažne venujú systému právnej úpravy dotknutého členského štátu [14]. Súdny dvor však niekedy úplne upustí od preskúmania objektívnej porovnateľnosti situácií [15] alebo porovnateľnosť jednoducho konštatuje bez udania odôvodnenia [16].

26. Z judikatúry Súdneho dvora celkovo nie je zrejmé, za akých okolností vylučuje rozdiel medzi porovnávanými situáciami ich objektívnu porovnateľnosť. Napríklad v prejednávanom prípade treba konštatovať, že situácie organizačnej zložky nerezidenta a organizačnej zložky rezidenta sa objektívne líšia, pretože zahraničná daň sa do dánskej dane započítava len v prípade zdaňovania organizačnej zložky nerezidenta. Na základe akých kritérií sa však určí, či ide o relevantný rozdiel vzhľadom na úpravu zohľadnenia straty?

27. Ak by sa v konečnom dôsledku určilo, že situácie nie sú objektívne porovnateľné, v tom prípade je na rozdiel od preskúmavania odôvodnenia vylúčené preskúmanie pomeru rozdielneho zaobchádzania medzi vnútroštátnou a cezhraničnou situáciou. Medzi cieľmi, ktoré sú spojené so základnou slobodou a ktoré stoja v pozadí dôvodu na diferenciáciu medzi vnútroštátnou a cezhraničnou situáciou, preto už nie je možné vytvoriť adekvátnu rovnováhu. Vyvážené riešenie je zabezpečené len vtedy, ak dôvod na rozdielne zaobchádzanie sa skúma v rámci preskúmania odôvodnenia.

28. Ak teda neexistuje potreba preskúmať objektívnu porovnateľnosť situácií a toto preskúmanie ani nevedie k primeraným výsledkom, Súdny dvor by mal od neho v budúcnosti upustiť. Oprávnenosť rozdielneho zaobchádzania by sa mala posudzovať len z hľadiska toho, či existuje dôvod, ktorý môže odôvodniť rozdielne zaobchádzanie pomerným spôsobom.

B – *Odôvodnenie*

29. Znevýhodňujúce rozdielne zaobchádzanie s organizačnými zložkami nerezidentmi tak v prejednávanom prípade nepredstavuje porušenie slobody usadiť sa podľa Zmluvy o ES, resp. Dohody o EHP, len vtedy, ak je odôvodnené naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu.

30. Členské štáty zúčastnené na konaní zastávajú názor, že takéto odôvodnenie tu existuje. Odvolávajú sa na Súdnym dvorom uznané odôvodnenia zachovania rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi (pozri časť 1), zachovania koherencie daňovej právnej úpravy (pozri časť 2) a predchádzania vyhýbaniu sa dani (pozri časť 3).

1. Rozdelenie daňovej právomoci

31. Zachovanie rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi predstavuje odôvodnenie, ktoré Súdny dvor uznal vo svojej ustálenej judikatúre. [17]

13 — Rozsudok X Holding (EU:C:2010:89, bod 24).

14 — Rozsudok K (EU:C:2013:716, bod 37 a nasl.).

15 — Pozri 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 (EU:C:2013:447, body 18 až 34).

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

17 — Pozri rozsudky National Grid Indus (EU:C:2011:785, bod 45), Komisia/Španielsko (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 (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).

32. Dánske kráľovstvo považuje dodatočné vyrubenie dane zodpovedajúcej stratám v spojení s cieľom predchádzania vyhýbaniu sa dani za odôvodnené. Má sa tak zamedziť tomu, aby skupina najprv odpočítala straty stálej prevádzkarne nerezidenta v Dánsku a následne prostredníctvom predaja stálej prevádzkarne v rámci skupiny zdanila zisky v inom, z daňového hľadiska výhodnejšom členskom štáte.

33. Odôvodnenie zachovania rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi považujú ostatné členské štáty zúčastnené v konaní za rozhodujúce predovšetkým z pohľadu symetrie zohľadnenia ziskov a strát v tom istom členskom štáte. Keďže v dôsledku predaja je stála prevádzkareň nerezident presunutá mimo dánskej daňovej právomoci, táto symetria je narušená, pretože budúce zisky stálej prevádzkarne sa už nebudú zdaňovať v Dánsku.

34. Vo svetle tohto rozdielneho prízvukovania treba objasniť, čo presne odôvodnenie zachovania rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi vlastne zahŕňa.

35. Na tento účel treba najprv odlíšiť samotné rozdelenie daňovej právomoci od zachovania tohto rozdelenia. Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora totiž o tom, ako sa daňová právomoc medzi členskými štátmi rozdelí, rozhodujú samotné členské štáty. Čiže v prípade neexistencie opatrení na harmonizáciu na úrovni Európskej únie majú naďalej právomoc, aby prostredníctvom zmluvy alebo jednostranne definovali kritériá rozdelenia svojej daňovej právomoci. [18]

36. Súdny dvor pri prvom uznaní tohto odôvodnenia v rozsudku Marks & Spencer síce zdôraznil, že *vyvážené* rozdelenie daňovej právomoci je hodné ochrany, [19] a toto stanovisko časom zopakoval aj v neskorších rozsudkoch. [20]

37. V zásade však môžeme vychádzať z toho, že spôsob, akým si členské štáty v určitom prípade rozdelia medzi sebou daňové právomoci, Súdny dvor nespochybňuje, a teda vychádza zo „*zachovania* rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi“ [21]. To isté treba predpokladať aj v prejednávanom prípade, keď stále prevádzkarne nerezidenti určitej spoločnosti sú zdanené tak v štáte zdroja príjmu, v ktorom sa stála prevádzkareň nachádza, ako aj v štáte usadenia spoločnosti, ktorým je Dánsko, v druhom prípade sa však započítava daň už odvedená v štáte zdroja príjmu.

38. Odôvodnenie „zachovania“ rozdelenia daňovej právomoci tým poskytuje členským štátom právo túto nimi určenú daňovú právomoc vykonávať a chrániť. V tomto zmysle treba vykladať aj ustálenú judikatúru Súdneho dvora, podľa ktorej toto odôvodnenie oprávňuje „najmä“ predchádzať konaniu, ktoré by mohlo ohroziť právo členského štátu vykonávať svoju daňovú právomoc vo vzťahu k činnostiam uskutočňovaným na jeho území. [22] Odvolávanie sa na toto odôvodnenie nemožno vylúčiť ani vtedy, ak členský štát zdaňuje činnosti, ktoré sa neuskutočňujú na jeho území, ako napríklad činnosť stálych prevádzkarní nerezidentov v prejednávanom prípade.

39. Čo sa týka toho, ako môžu členské štáty medzi sebou vykonávať a chrániť daňové právomoci, z doterajšej judikatúry Súdneho dvora týkajúcej sa tohto odôvodnenia možno vyčleniť dve skupiny prípadov.

18 — Pozri rozsudky Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, EU:C:2009:377, bod 25), National Grid Indus (EU:C:2011:785, bod 45), Argenta Spaarbank (EU:C:2013:447, bod 50) a DMC (EU:C:2014:20, bod 47).

19 — Rozsudok Marks & Spencer (EU:C:2005:763, bod 46).

20 — Pozri okrem iného rozsudky Amurta (C-379/05, EU:C:2007:655, bod 58) a Argenta Spaarbank (EU:C:2013:447, bod 53).

21 — Pozri tiež rozsudok Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (C-157/10, EU:C:2011:813, bod 38 a tam citovanú judikatúru), podľa ktorého „nevýhody, ktoré môžu vyplývať z paralelného výkonu daňových právomocí rôznych členských štátov, nepredstavujú obmedzenia slobôd pohybu“.

22 — Rozsudky Komisia/Nemecko (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 (EU:C:2013:447, bod 53), ako aj Imfeld a Garcet (EU:C:2013:822, bod 75).

40. Po prvé členské štáty môžu zabrániť tomu, aby sa im odňala daňová právomoc vzťahujúca sa na príjmy tým, že sa tieto príjmy premiestnia do iného členského štátu.[23] Zahŕňa to zároveň možnosť bojovať proti fiktívnym alebo podvodným operáciám smerujúcim k premiestneniu daňových príjmov medzi členskými štátmi.[24]

41. Po druhé a v opačnom smere, členské štáty nemusia zohľadniť straty pochádzajúce z činnosti, ktorú nezdaňujú oni, ale iný členský štát. Odôvodnenie totiž zahŕňa zabezpečenie symetrie medzi právom zdaniť zisky a možnosťou odpočítať straty.[25] Vnútorný trh preto daňovníkom nedáva možnosť výberu, v ktorom členskom štáte sa ich straty zohľadnia.[26]

42. Na základe týchto doposiaľ uznaných skupín prípadov je zrejmé, že takzvané odôvodnenie „zachovania rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi“ je len prejavom iných známych odôvodnení, a to konkrétne vzhľadom na obmedzenie daňových právomocí členských štátov.

43. Jednak myšlienka, že zohľadnenie ziskov a strát jednej činnosti nemôže byť od seba oddelené, je totiž iba vyjadrením odôvodnenia zachovania koherencie daňovej právnej úpravy. V tomto zmysle môže byť obmedzenie základnej slobody oprávnené, ak existuje priama súvislosť medzi daňovou výhodou a kompenzáciou tejto výhody vo forme určitého daňového zaťaženia.[27] Súdny dvor v rámci preskúmania tohto odôvodnenia už konštatoval, že v tomto zmysle existuje priama súvislosť medzi zohľadnením zisku a straty pochádzajúcej z činnosti v tom istom členskom štáte.[28] Je to oprávnené, pokiaľ Súdny dvor hovorí o tom, že požiadavky daňovej koherencie a vyváženého rozdelenia daňových právomocí medzi členskými štátmi sa navzájom prekrývajú.[29]

44. Na druhej strane zabránenie premiestnenia príjmov z jedného členského štátu do druhého prostredníctvom fiktívnych alebo podvodných operácií je len osobitným prípadom predchádzania vyhýbaniu sa dani. Podľa ustálenej judikatúry totiž vnútroštátna právna úprava, ktorá obmedzuje slobodu usadiť sa, môže byť opodstatnená, keď sa osobitne zameriava na čisto umelé konštrukcie, ktorých cieľom je obísť právnu úpravu dotknutého členského štátu.[30] V rámci „zachovania rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi“ nejde o zabránenie daňovníkovi, aby sa úplne vyhol zdaneniu, ale o to, aby sa mu zabránilo v premiestnení daňových príjmov prostredníctvom umelých konštrukcií do iného členského štátu. Sám Súdny dvor vníma túto súvislosť, keď občas posudzuje obe odôvodnenia spoločne.[31]

45. Ak takzvané odôvodnenie „zachovania rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi“ posúdime iba ako osobitné prejavy iných uznaných odôvodnení, potom sa tiež vysvetlí, prečo Súdny dvor považuje zachovanie tohto rozdelenia niekedy za samostatné odôvodnenie[32], kým inokedy ho uznáva len v spojení s inými odôvodneniami.[33]

23 — Pozri 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 (EU:C:2013:447, bod 55).

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

25 — Rozsudok Philips Electronics (EU:C:2012:532, bod 24).

26 — Pozri rozsudky Oy AA (EU:C:2007:439, bod 55), X Holding (EU:C:2010:89, bod 29) a A (EU:C:2013:84, bod 43).

27 — Pozri rozsudky Papillon (EU:C:2008:659, bod 44); DI VI Finanziaria SAPA di Diego della Valle (EU:C:2012:552, bod 46) a Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, bod 59).

28 — Rozsudok K (EU:C:2013:716, bod 69).

29 — Rozsudok National Grid Indus (EU:C:2011:785, bod 80).

30 — Pozri rozsudky Aberdeen Property Fininvest Alpha (EU:C:2009:377, bod 63) a SGI (EU:C:2010:26, bod 65).

31 — Rozsudok SGI (EU:C:2010:26, body 66 a 69).

32 — Pozri rozsudok National Grid Indus (EU:C:2011:785, bod 48).

33 — Pozri rozsudky Marks & Spencer (EU:C:2005:763, bod 51), Lidl Belgium (C-356/04, EU:C:2006:585, bod 38 a nasl.) a A (EU:C:2013:84, bod 46).

46. Zrozumiteľnosti judikatúry však prispieva, ak pri preskúmaní toho, či je obmedzenie základných slobôd odôvodnené, nezostane skutočný dôvod skrytý za nálepkou „rozdelenia daňovej právomoci“, ale vystúpi do popredia. V nasledujúcej časti sa preto obmedzím na preskúmanie výlučne tých odôvodnení, ktorých osobitné prejavy boli doteraz zhrnuté pod pojmom „zachovanie rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi“, v prejednávanom prípade konkrétne odôvodnení zachovania koherencie daňovej právnej úpravy (pozri časť 2) a predchádzania vyhýbaniu sa dani (pozri časť 3).

2. Daňová koherencia

47. Podľa ustálenej judikatúry môže nevyhnutnosť zachovania koherencie daňovej právnej úpravy odôvodňovať obmedzenie základnej slobody. V tejto súvislosti sa vyžaduje existencia priamej súvislosti medzi daňovou výhodou a kompenzáciou tejto výhody vo forme určitého daňového zaťaženia. [34] Oprávnenému môže byť za takýchto okolností odopretá táto základná sloboda daňovej výhody preto, lebo nepodlieha ani s tým priamo súvisiacemu daňovému zaťaženiu. Priamy charakter tejto súvislosti sa musí posudzovať vzhľadom na cieľ sledovaný predmetnou daňovou právnou úpravou. [35]

48. Súdny dvor už konštatoval, že v tomto zmysle existuje priama súvislosť medzi zohľadnením zisku a straty pochádzajúcej z činnosti v tom istom členskom štáte. [36]

49. Komisia správne uviedla, že v prejednávanom prípade je symetria zohľadnenia ziskov a strát pochádzajúcich zo zdaňovanej činnosti v zásade zabezpečená bez požiadavky dodatočnej úhrady dane zodpovedajúcej stratám. Dánske kráľovstvo sa totiž rozhodlo zdaniť stále prevádzkarne nerezidentov za obdobie relevantné pre konanie vo veci samej, a tak muselo zohľadniť zisky, ako aj straty tejto činnosti.

50. Táto symetria zahŕňa aj to, na čo správne poukázala Nordea Bank Danmark, že v prípade predaja stálej prevádzkarne nerezidenta je prípadný zisk z predaja zdaniteľný v Dánsku. Medzi predmetnými prepojenými spoločnosťami, ktoré sa nedohodnú na žiadnej alebo na žiadnej primeranej kúpnej cene, tento zisk z predaja – ako to ustanovuje aj dánska daňová právna úprava – sa v zmysle takzvaného trhového odstupu určí objektívnou trhovou hodnotou. Zdanenie v tejto miere presne zodpovedá oprávneniu členského štátu zdaniť kapitálový zisk spoločnosti spadajúci do jeho daňovej právomoci. [37]

51. Pritom je irelevantné, ako namieta napríklad Holandské kráľovstvo, že bez dánskej právnej úpravy dodatočnej úhrady dane by sa daňovníkom muselo poskytnúť odpočítanie strát bez možnosti zdanenia príslušných neskorších ziskov. Skutočnosť, že prípadné budúce zisky nemôžu byť už zdanené, je v rámci zdaňovania určitej činnosti bežnou možnosťou, napríklad v prípade hospodárskeho úpadku činnosti alebo skončenia daňovej právomoci členského štátu v dôsledku premiestnenia sídla.

52. Najmä Rakúska republika však proti symetrii namietala, že zdaňovanie ziskov je v prejednávanom prípade skôr formálnej povahy. Keďže Dánske kráľovstvo pri zdaňovaní stálych prevádzkarní nerezidentov uplatnilo metódu započítania, daň už odvedená v štáte zdroja príjmu musí byť započítaná. Ak v Dánsku platí rovnaká alebo nižšia daňová sadzba ako v štáte zdroja príjmu, zisky stálej prevádzkarne nerezidenta vôbec nebudú zdanené v Dánsku. Aj keby však bola daňová sadzba nižšia v štáte zdroja príjmu, Dánsku by tak či tak neprináležala úplná daňová právomoc.

34 — Pozri rozsudky Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, bod 42), Papillon (EU:C:2008:659, bod 43 a nasl.), DI VI Finanziaria SAPA di Diego della Valle (EU:C:2012:552, bod 46) a Welte (EU:C:2013:662, bod 59).

35 — Pozri rozsudky Papillon (EU:C:2008:659, bod 44) a Argenta Spaarbank (EU:C:2013:447, bod 42).

36 — Rozsudok K (EU:C:2013:716, bod 69).

37 — Pozri rozsudky National Grid Indus (EU:C:2011:785, bod 46) a DMC (EU:C:2014:20, bod 48 a nasl.).

53. Táto námietka je oprávnená, pokiaľ zdanenie stálej prevádzkarne nerezidenta v rámci metódy započítania vedie k iným výsledkom ako bežné zdanenie tuzemskej činnosti. V porovnaní s tým budú daňové príjmy, ktoré Dánsko zdanením stálej prevádzkarne nerezidenta získa, spravidla nižšie. Medzi úplným zohľadnením vzniknutých strát a koncovým, nanajvýš čiastočným zdanením ziskov možno tiež spozorovať určitú nerovnováhu.

54. Zdanenie stálej prevádzkarne nerezidenta v rámci metódy započítania predsa nemožno postaviť na roveň jej nezdaneniu v zmysle metódy vyňatia. Druhý spomenutý prípad bol predmetom rozsudku Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, v ktorom Súdny dvor v konečnom dôsledku pripustil, aby členský štát mohol dodatočne upraviť zohľadnenie strát, ktoré bolo vykonané napriek neexistencii daňovej právomoci na základe vyňatia príjmov stálej prevádzkarne nerezidenta.[38] Na rozdiel od názoru Spolkovej republiky Nemecko však tento rozsudok nemožno vzťahovať na prejednávaný prípad, pretože Dánske kráľovstvo si práveže žiadalo vykonávať svoju daňovú právomoc vzhľadom na stále prevádzkarne nerezidentov, pričom tu existovala aspoň možnosť, že ich zisky budú čiastočne aj zdanené.

55. V prejednávanom prípade však netreba rozhodnúť o tom, či daňová právomoc členského štátu, obmedzená prostredníctvom metódy započítania, oprávňuje tento členský štát v rámci daňovej koherencie na to, aby aj vzniknuté straty zohľadňoval len obmedzene. Vyhláseným a zjavným cieľom dánskej právnej úpravy dodatočnej úhrady dane nie je vytvorenie primeraného vzťahu medzi zohľadnením ziskov a strát pri činnostiach zdaňovaných v rámci metódy započítania. Právna úprava slúži skôr, ako to uviedlo aj samotné Dánske kráľovstvo, na zabránenie zneužitiu úplného zohľadnenia straty v rámci metódy započítania v osobitnom prípade. V zásade však daňovníkom podľa dánskej daňovej právnej úpravy prináleží práve táto výhoda úplného zohľadnenia straty, aj keby pre nedostatok budúcich ziskov toto zohľadnenie straty už nebolo kompenzovateľné.

56. So zreteľom na tento charakter dánskej právnej úpravy je vylúčené odvolávať sa na odôvodnenie zachovania koherencie daňovej právnej úpravy aj vzhľadom na ustálenú judikatúru, podľa ktorej možno vnútroštátnu právnu úpravu považovať za vhodnú na uskutočnenie sledovaného cieľa iba vtedy, ak skutočne zodpovedá úsiliu dosiahnuť tento cieľ koherentne a systematicky, čiže dôsledne.[39]

57. Predmetné obmedzenie slobody usadiť sa preto nemôže byť odôvodnené nevyhnutnosťou zachovania koherencie daňovej právnej úpravy.

3. Predchádzanie vyhýbaniu sa dani

58. Podľa ustálenej judikatúry však na účel predchádzania vyhýbaniu sa dani môže byť vnútroštátna právna úprava, ktorá obmedzuje slobodu usadiť sa, odôvodnená, keď sa osobitne zameriava na čisto umelé konštrukcie, ktorých cieľom je obísť právnu úpravu dotknutého členského štátu.[40] Pokiaľ ide vyslovene o zabránenie premiestneniu ziskov do iného členského štátu, zdá sa, že Súdny dvor tu stanovil dokonca menej prísne požiadavky. Na účel zachovania rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi možno považovať za odôvodnenú aj právnu úpravu, ktorej cieľom nie je vyslovene zabraňovať vzniku čisto umelých konštrukcií.[41]

38 — Rozsudok Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (EU:C:2008:588).

39 — Pozri rozsudok Sokoll-Seebacher (C-367/12, EU:C:2014:68, bod 39 a tam uvedenú judikatúru).

40 — Pozri rozsudky Aberdeen Property Fininvest Alpha (EU:C:2009:377, bod 63) a SGI (EU:C:2010:26, bod 65).

41 — Rozsudok SGI (EU:C:2010:26, bod 66).

59. Z dôvodovej správy zákona vyplýva, že cieľom predmetnej právnej úpravy je zabrániť skupine, aby v Dánsku najskôr uplatnila započet straty stálej prevádzkarne nerezidenta, neskoršie zisky však zdanila iba v inom členskom štáte. Je pochopiteľné, že v tejto súvislosti vzniká možnosť vyhnúť sa dani, predovšetkým v prípade obvyklého priebehu investície, keď na základe počiatočných investícií deficitnú fázu vystrieda fáza zisku. Premiestnenie činnosti stálej prevádzkarne nerezidenta v rámci skupiny môže byť preto výhodné aj v prípade, že by jej straty už neboli započítateľné preberajúcou spoločnosťou, ak je zahraničná daňová sadzba nižšia ako dánska.

60. Prirodzene, vnútroštátna právna úprava o predchádzaní vyhýbaniu sa dani ani nesmie prekročiť rámec toho, čo treba na dosiahnutie tohto cieľa. Na jednej strane sa preto daňovníkovi musí umožniť predložiť informácie, ktoré sa týkajú prípadných obchodných dôvodov. [42] Na druhej strane nápravné daňové opatrenie sa musí ohraničiť na časť, ktorá presahuje to, na čom by sa boli dohodli, pokiaľ by medzi nimi neexistovala situácia vzájomnej závislosti. [43]

61. V kolektívnom konaní, ako je zdaňovanie, nemožno vyžadovať, aby bol každý jeden prípad povinne podrobený individuálnemu preskúmaniu, skôr musia byť všeobecne regulovateľné aj skutkové okolnosti, ktoré sa typicky vyznačujú určitým následkom alebo pramenia z určitej motivácie.

62. V prejednávanom prípade však boli hranice prípustnej typizácie vyhýbania sa dani v každom prípade prekročené. Po prvé daňovník vôbec nemá možnosť dokázať neexistenciu vyhýbania sa dani napriek tomu, že je zrejmé, že pri prevode stálej prevádzkarne v rámci skupiny môžu vzniknúť riadne obchodné dôvody predaja predovšetkým na účel odstránenia dvojitej kapacity, ako to dokazuje aj prejednávaný prípad. Po druhé prejednávaný prípad ukazuje, že v súlade so stanoviskom Dozorného úradu EZVO je neprimerané nariadiť úplnú dodatočnú úhradu už započítaných strát v prípade každého, hoci len čiastočného predaja stálej prevádzkarne. Tým sú totiž dotknuté aj prípady, keď stála prevádzkareň v podstate iba ide do likvidácie.

63. Napokon po tretie dodatočná úhrada dane zodpovedajúcej všetkým započítaným stratám nie je pomerná k obídenému zdaneniu budúcich ziskov, ktorých kompenzáciu dánska právna úprava sleduje. Dánske kráľovstvo môže obsiahnuť iba tie zisky, ktoré v čase predaja už existovali. Dodatočne zvýšené šance na zisk totiž pripadnú do daňovej právomoci členského štátu, ktorý bude potom príslušný. Komisia správne poukázala na to, že zisky, ktoré existovali v čase predaja, sú však vyjadrené v kúpnej cene určenej podľa zásady trhového odstupu. [44]

64. Ak Dánske kráľovstvo naproti tomu nepovažuje túto hodnotu za primeranú, pretože sa domnieva, že z prevodu v rámci skupiny je väčší úžitok ako z prevodu na tretiu osobu, v tom prípade treba poukázať na to, že tento prípadný väčší úžitok by sa nenaplnil, ani keby bola stála prevádzkareň naďalej prevádzkovaná v daňovej právomoci Dánska. Napokon práve zotrvanie v daňovej právomoci Dánska je cieľ, ktorý sleduje predmetná právna úprava.

65. Ani cieľ, ktorým je predchádzanie vyhýbaniu sa dani, preto nemôže odôvodňovať predmetné obmedzenie slobody usadiť sa, lebo dánska právna úprava prekračuje rámec toho, čo treba na dosiahnutie tohto cieľa.

42 — Pozri rozsudok SGI (EU:C:2010:26, bod 71).

43 — Pozri rozsudok SGI (EU:C:2010:26, bod 72).

44 — Pozri bod 50 vyššie.

4. Výsledok odôvodnenia

66. Predmetné obmedzenie slobody usadiť sa teda nie je odôvodnené naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu. Z toho dôvodu sa ani netreba zaoberať stanoviskom Nordea Bank Danmark, podľa ktorého je odôvodnenie v zmysle rozsudku Marks & Spencer v každom prípade vylúčené tým, že daňovníkovi nemožno odoprieť zohľadnenie strát, pokiaľ sú všetky možnosti zohľadnenia straty v štáte zdroja príjmu vylúčené, ako sa to stalo v prejednávanom prípade v dôsledku zatvorenia bankových pobočiek.

V – **Návrh**

67. V dôsledku uvedeného treba na prejudiciálnu otázku odpovedať takto:

Článok 43 v spojení s článkom 48 ES a článok 31 v spojení s článkom 34 Dohody o EHP bránia tomu, aby členský štát, ktorý v rámci metódy započítania povolí spoločnosti pôsobiacej v uvedenom štáte priebežný odpočet strát vzniknutých stálej prevádzkarni nachádzajúcej sa v inom členskom štáte, od spoločnosti požadoval úplnú dodatočnú úhradu dane zodpovedajúcej odpočítaným stratám vzniknutým stálej prevádzkarni (pokiaľ nie sú vyrovnané ziskami budúcich období), ak sa má dodatočná úhrada dane uskutočniť v každom takom prípade, keď časť jej podniku je prevedená na prepojenú spoločnosť v rámci skupiny, ktorá je rezidentom v tom istom štáte ako stála prevádzkareň.