Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
prednesené 21. februára 2018 [1]

Vec C-28/17

NN A/S
proti
Skatteministeriet

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Østre Landsret (Odvolací súd pre východnú oblasť, Dánsko)]

„Prejudiciálne konanie – Daň z príjmov právnických osôb – Sloboda usadiť sa – Vnútroštátna právna úprava, ktorá podmieňuje právo spoločnosti daňovej skupiny odpočítať straty stálej prevádzkarne patriacej spoločnosti nerezidentovi tej istej skupiny tým, že uvedená spoločnosť nerezident nemôže odpočítať tieto straty od základu dane z príjmov právnických osôb v krajine, ktorej je rezidentom – Zabránenie dvojitému odpočítaniu“

1. Aj keď rozsudky, ktoré Súdny dvor vydáva v prejudiciálnych konaniach a ktoré sa týkajú vplyvu slobody usadiť sa na vnútroštátne právne predpisy upravujúce priame zdanenie právnických osôb, sa snažia vyriešiť otázky položené vnútroštátnymi súdmi, príležitostne vyvolávajú nové otázky.

2. Vyplýva to z nárastu počtu návrhov na začatie prejudiciálneho konania, v ktorých je Súdny dvor výslovne žiadaný o výklad (alebo vysvetlenie dosahu či uplatniteľnosti) predchádzajúceho rozsudku v oblasti zdaňovania právnických osôb. Za všetky uvediem iba dva príklady z nedávnej minulosti:

– vo veci Bevola a Jens W. Trock [2] vnútroštátny súd, ktorý teraz kladie predmetné otázky, požiadal Súdny dvor o rozhodnutie o odpočítaní strát stálej prevádzkarne [3] „za podmienok zodpovedajúcich podmienkam opísaným v rozsudku… Marks & Spencer“ [4],

– vo veciach X a X [5] Hoge Raad der Nederlanden (Najvyšší súd Holandska) žiada o objasnenie predchádzajúcich sporov, najmä rozsudku X Holding [6], vo vzťahu k holandskej daňovej právnej úprave o konsolidovaných skupinách spoločností.

1 Jazyk prednesu: španielčina.

2 Vec C-650/16 prejednávaná Súdny dvorom, v ktorej som 17. januára 2018 predniesol návrhy (EU:C:2018:15).

3 Pre odkaz na stále prevádzkarne alebo pobočky používa skratku „SP“.

4 Rozsudok z 13. decembra 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763).

5 Spojené veci C-398/16 a C-399/16, prejednávané Súdnym dvorom, v ktorých som 25. októbra 2017 predniesol návrhy (EU:C:2017:807).

6 Rozsudok z 25. februára 2010 (C-337/08, EU:C:2010:89).

3. V súčasnosti je predmetom návrhu na začatie prejudiciálneho konania opäť rozpor medzi dánskou daňovou právnou úpravou a slobodou usadiť sa. Østre Landsret (Odvolací súd pre východnú oblasť, Dánsko) má pochybnosti týkajúce sa výkladu rozsudku vo veci Philips Electronics[7], ktorej skutkový stav je tak blízky skutkovému stavu sporu vo veci samej, že na prvý pohľad sa zdá, že by bolo možné z neho bez ďalšieho odvodiť riešenia.

4. Spor vo veci samej sa týka odpočítania strát stálej prevádzkarne nachádzajúcej sa v Dánsku, ktorá patrí spoločnosti začlenenej do skupiny dánskych spoločností so sídlom vo Švédsku. Dánske orgány nepovolili odpočítanie týchto strát na účely dane z príjmov právnických osôb, ktorú má skupina zaplatiť v Dánsku, pričom toto odmietnutie vyvolalo pochybnosti vnútroštátneho súdu.

I. Právny rámec

A. Právo únie

5. Článok 49 ZFEÚ stanovuje:

„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 54, za podmienok stanovených pre vlastných štátnych príslušníkov právom štátu, v ktorom dochádza k usadeniu sa, pokiaľ ustanovenia kapitoly o pohybe kapitálu nestanovujú inak.“

6. Podľa článku 54 ZFEÚ:

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

Spoločnosťami sa rozumejú spoločnosti založené podľa občianskeho alebo obchodného práva vrátane družstiev a iných právnických osôb podľa verejného alebo súkromného práva s výnimkou neziskových spoločností.“

B. Dánske právo

1. Selskabsskatteloven (konsolidované znenie zákona č. 1164 zo 6. februára 2016 o dani z príjmov právnických osôb, ďalej len „zákon o dani z príjmov“)

7. § 31 ods. 1 bod 1 stanovuje:

„Spoločnosti patriace do skupín a združení a pod., na ktoré sa vzťahuje § 1 ods. 1 body 1 až 2b, 2d až 2j, 3a až 5 a 5b, alebo § 2 ods. 1 písm. a) a b), alebo § 21 ods. 4 Kulbrinteskatteloven [zákon o dani z uhľovodíkov], sa zdaňujú ako skupina (vnútroštátne skupinové zdaňovanie).“

7 Rozsudok zo 6. septembra 2012 (C-18/11, EU:C:2012:532) (ďalej len „Philips Electronics“).

Toto ustanovenie tiež určuje, že straty v jednej spoločnosti skupiny sa môžu zohľadniť pri inej spoločnosti skupiny. Dánska skupina však nemôže ten istý odpočet uplatniť viac ako raz.

8. Podľa § 31 ods. 2 bodu 1 tohto zákona:

„V prípade spoločností zdaňovaných ako skupina sa vyčísli zdaniteľný príjem skupiny, ktorý sa skladá zo zdaniteľných príjmov každej jednotlivej spoločnosti podliehajúcej skupinovému zdaneniu, vypočítaný v súlade so všeobecnými pravidlami daňových predpisov s výnimkami uplatniteľnými na spoločnosti zdaňovaných ako skupina."

Dánske pravidlá povinného vnútroštátneho skupinového zdaňovania sa vzťahujú aj na SP zahraničných spoločností.

9. Podľa § 31 ods. 2 bodu 2 uvedeného zákona:

„Stratu v stálej prevádzkarni možno odpočítať od príjmu ostatných spoločností iba v prípade, že predpisy v cudzom štáte…, ktorého je spoločnosť rezidentom, stanovujú, že stratu nemožno odpočítať pri vyčísľovaní príjmu spoločnosti v cudzom štáte…, ktorého je spoločnosť rezidentom, alebo ak sa zvolilo medzinárodné zdaňovanie skupín…"

2. Ligningsloven (konsolidované znenie zákona č. 1162 z 1. septembra 2016 o vyrubovaní daní, ďalej len „zákon o vyrubovaní daní")

10. § 5G ods. 1 tohto zákona stanovuje:

„Daňovníci…, nemôžu odpočítať výdavky, ktoré možno podľa zahraničných daňových predpisov odpočítať z príjmu, ktorý nie je zahrnutý do výpočtu dane v Dánsku. To isté platí v prípade, ak možno na základe zahraničných daňových predpisov odpočítanie výdavkov presunúť na účely odpočítania z príjmov spoločností v skupine, ak príjem nie je zahrnutý do výpočtu dane v Dánsku."

§ 5G zákona o vyrubovaní daní sa neuplatňuje na dánske stále prevádzkarne zahraničných spoločností.

II. Skutkové okolnosti sporu a prejudiciálna otázka

11. Spoločnosť NN je materskou spoločnosťou dánskej skupiny, ktorá okrem iného zahŕňa dve dcérske spoločnosti, ktoré sú rezidentmi vo Švédsku, nazvané Sverige 1 a Sverige 2. Tieto dcérske spoločnosti boli vlastníkmi SP v Dánsku, ktoré sa na účely tohto konania označujú ako B (vo vlastníctve spoločnosti Sverige 2) a C (vo vlastníctve spoločnosti Sverige 1).

12. V návrhu na začatie prejudiciálneho konania sa uvádza, že „v roku 2006 sa dánske stále prevádzkarne… zlúčili, v dôsledku čoho Sverige 1 prevzala pobočku B výmenou za akcie. Takto vzniknutý subjekt dostal názov A".

13. Vo Švédsku si skupina zvolila, aby sa zlúčenie na daňové účely posudzovalo ako nezdaniteľná reštrukturalizácia podniku, keďže zodpovedá nástupníctvu. V Dánsku sa však to isté zlúčenie posudzovalo ako zdaniteľný prevod aktív za trhovú cenu.

14. V dôsledku tohto zlúčenia sa goodwill spoločnosti B zahrnul do jej zdaniteľných príjmov v Dánsku. Tento goodwill nemohol byť vo Švédsku amortizovaný.

15. NN požiadala, aby straty prevádzkarne A boli odpočítané od výsledku skupiny v roku 2008, čo dánska daňová správa na základe § 31 ods. 2 bodu 2 zákona o dani z príjmov odmietla.

16. Dôvodom odmietnutia žiadosti bolo to, že podľa tohto ustanovenia je odpočítanie straty od daňového výsledku integrovanej skupiny možné iba vtedy, ak v súlade s pravidlami štátu, v ktorom má sídlo spoločnosť, vlastník SP (v tomto prípade vo Švédsku), tieto straty nemôžu byť odpočítané od zisku tej istej spoločnosti v uvedenom cudzom štáte.

17. Podľa dánskych orgánov švédske daňové predpisy nebránia odpočítaniu strát SP patriacej dcérskej spoločnosti sídliacej vo Švédsku (t. j. straty odpočítateľné v tomto členskom štáte).

18. Uvedené rozhodnutie bolo napadnuté na Landsskatteretten (Štátna daňová komisia, Dánsko), ktorá ho potvrdila. Proti tomuto rozhodnutiu bol podaný opravný prostriedok na Østre Landsret (Odvolací súd pre východnú oblasť, Dánsko), ktorý prekladá Súdnemu dvoru nasledujúce prejudiciálne otázky:

„1. Aké okolnosti treba vziať do úvahy pri posudzovaní, či podliehajú spoločnosti rezidenti v situácii, o akú ide v danej veci, s ohľadom na započítanie strát ‚rovnocennej podmienke' v zmysle bodu 20 rozsudku Philips [Electronics], aká sa uplatňuje na pobočky spoločností nerezidentov?

2. Ak sa predpokladá, že dánske daňové pravidlá neobsahujú rozdielne zaobchádzanie, aké bolo predmetom vo veci Philips [Electronics], predstavuje zákaz započítania, podobný opísanému zákazu, v prípade, keď strata stálej prevádzkarne spoločnosti nerezidenta podlieha aj daňovej právomoci hostiteľskej krajiny, sám osebe obmedzenie slobody usadiť sa podľa článku 49 ZFEÚ, ktoré musí byť odôvodnené naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu?

3. Ak áno, môže byť potom takéto obmedzenie odôvodnené záujmom zamedziť dvojitému zohľadneniu strát alebo cieľom zabezpečiť vyvážené rozdelenie daňovej právomoci medzi členskými štátmi alebo ich kombináciou?

4. Ak áno, je také obmedzenie primerané?"

III. Zhrnutie pripomienok účastníkov konania

19. NN uvádza, že prvými prejudiciálnymi otázkami sa má vyjasniť, či predpis, akým je § 31 ods. 2 bod 2 zákona o dani z príjmov, je obmedzením slobody usadiť sa.

20. Z pohľadu spoločnosti NN sú na jednej strane situácia dcérskej spoločnosti zahraničnej spoločnosti a na druhej strane situácia SP zahraničnej spoločnosti upravené odlišnými právnymi predpismi. Ustanovenie § 5G bodu 1 zákona o vyrubovaní daní sa uplatňuje na dánske dcérske spoločnosti, a nie na SP. V prejednávanej veci je potrebné skúmať, či pri výpočte konsolidovaných výsledkov dánskej skupiny je švédska spoločnosť, ktorá vykonáva činnosť v Dánsku prostredníctvom SP, predmetom menej priaznivého zaobchádzania než tuzemská spoločnosť nachádzajúca sa v porovnateľnej, čisto vnútroštátnej situácii.

21. Podľa spoločnosti NN Súdny dvor už odpovedal na tieto pochybnosti v rozsudku vo veci Philips Electronics, ktorého kritériá možno uplatniť na prejednávaný prípad, keďže v čisto vnútroštátnej situácii by podľa dánskeho práva nič nebránilo odpočítaniu straty od konsolidovaného daňového výsledku skupiny.

22. NN sa domnieva, že vzhľadom na neexistenciu ďalších faktorov nie je v prejednávanej veci ochrana daňových právomocí medzi členskými štátmi dostačujúcim odôvodnením.[8] Ide skôr o zachovanie symetrie medzi právom zdaniť zisky a možnosťou odpočítať straty.[9]

8 Pozri v tomto zmysle rozsudky z 13. decembra 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, body 43 a 51); z 29. marca 2007, Rewe Zentralfinanz (C-347/04, EU:C:2007:194, bod 41), a z 18. júla 2007, Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, bod 51).

9 Rozsudok z 15. mája 2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, bod 33).

23. NN sa rovnako nedomnieva, že právne predpisy sú odôvodnené snahou zabrániť dvojitému odpočítaniu strát. Aj keby ich bolo možné odpočítať vo Švédsku, čo neplatí v prejednávanej veci, právo zdaňovať v Dánsku by nemalo byť dotknuté. Z bodov 22 až 33 rozsudku Philips Electronics vyplýva, že zistené obmedzenie by nebolo odôvodnené ani kombinovaným cieľom zabezpečiť vyvážené rozdelenie daňových právomocí medzi členské štáty a zamedziť dvojitému odpočítaniu tej istej straty.

24. Napokon podľa spoločnosti NN aj za predpokladu, že obmedzenie, ktoré zaviedla dánska právna úprava, by mohlo byť odôvodnené, nie je v konkrétnom prípade primerané, keďže neexistuje žiadna strata podľa švédskej právnej úpravy, takže nedošlo k dvojitému zohľadneniu tej istej straty.

25. Podľa názoru dánskej vlády v prejednávanej veci neexistuje obmedzenie slobody usadiť sa, keďže v súlade s rozsudkom Philips Electronics by skupina NN nemohla podľa dánskych predpisov vykonať vyšší odpočet, keby A bola dcérskou spoločnosťou, a nie dánskou prevádzkarňou švédskej dcérskej spoločnosti. Pravidlá obsiahnuté v ustanovení § 31 ods. 2 bodu 2 zákona o dani z príjmov a v ustanovení § 5G bodu 1 zákona o vyrubovaní daní zaobchádzajú s obidvoma situáciami rovnakým spôsobom.

26. Situácia dánskej SP a dánskej dcérskej spoločnosti nerezidenta sú podľa dánskej vlády objektívne porovnateľné, pretože len v cezhraničných situáciách bude existovať riziko dvojitého odpočítania strát.

27. Podľa dánskej vlády má druhá prejudiciálna otázka objasniť, či sa ustanovenia Zmluvy o FEÚ týkajúce sa slobody usadiť sa vzťahujú na nediskriminačné opatrenia, akým je ustanovenie § 31 ods. 2 bodu 2 zákona o dani z príjmov. Vzhľadom na to, že dotknutá právna úprava neobsahuje žiaden rozdiel v zaobchádzaní s objektívne porovnateľnými situáciami, neexistuje žiadne obmedzenie slobody usadiť sa.

28. Dánska vláda tvrdí, že aj keby takéto rozdielne zaobchádzanie obmedzujúce slobodu usadiť sa existovalo, bolo by odôvodnené, keďže by predchádzalo a bránilo dvojitému odpočítaniu strát. Ďalej dodáva, že nejde o rovnakú situáciu ako v rozsudku Philips Electronics.

29. Zdôrazňuje, že potreba uplatňovať predpisy s cieľom zabrániť dvojitému odpočítaniu strát bola uznaná Organizáciou pre hospodársku spoluprácu a rozvoj (ďalej len „OECD“), ako aj Európskou úniou. Články 2 až 9 smernice (EÚ) 2016/1164[10] dokazujú, že ide o legitímnu snahu.

30. Pokiaľ ide o proporcionalitu, dánska vláda tvrdí, že § 31 ods. 2 bod 2 zákona o dani z príjmov nejde nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie sledovaného cieľa. Toto ustanovenie sa uplatní nezávisle od toho, či bola strata v inom členskom štáte skutočne odpočítaná. Ak by prekážkou pre odpočítanie v Dánsku bola iba strata skutočne odpočítaná v inom členskom štáte, daňovník by mohol dvojité odpočítanie naplánovať tak, že ho najprv uskutoční v Dánsku a neskôr v inom členskom štáte v budúcich daňových obdobiach.

31. Komisia zastáva názor, že daňová integrácia, ktorá umožňuje v rámci skupiny odpočítanie strát jednej spoločnosti zo zisku inej spoločnosti, predstavuje daňovú výhodu a ustanovenie § 5G zákona o vyrubovaní daní podľa bodu 20 rozsudku Philips Electronics by mohlo znamenať obmedzenie slobody usadiť sa, keďže ide o opatrenie, ktoré môže zriaďovanie SP v Dánsku robiť menej atraktívnym pre spoločnosti z iných členských štátov. Spoločnosti z iných členských štátov, ktoré majú dcérske podniky alebo SP v Dánsku, by boli z tohto dôvodu diskriminované v porovnaní so skupinami výlučne dánskych spoločností, ktoré nevykonávajú cezhraničnú činnosť.

32. Komisia sa domnieva, že podľa dotknutej legislatívy je situácia SP porovnateľná so situáciou spoločností nerezidentov.

10 Smernica Rady z 12. júla 2016, ktorou sa stanovujú pravidlá proti praktikám vyhýbania sa daňovým povinnostiam, ktoré majú priamy vplyv na fungovanie vnútorného trhu (Ú. v. EÚ L 193, 2016, s. 1).

33. Podľa názoru Komisie, s odkazom na rozsudok Philips Electronics, vyvážené rozdelenie daňových právomocí medzi členskými štátmi ani zabránenie dvojitému odpočítaniu strát neodôvodňuje toto obmedzenie.

34. V konkrétnej situácii prejednávanej veci, kde neexistuje možnosť odpočítania strát vo Švédsku, Komisia predpokladá, že možnosť dvojitého neodpočítania preukazuje neprimeranosť obmedzenia slobody usadiť sa.

35. Na pojednávaní nemecká vláda uviedla, že predchádzanie dvojitému odpočítaniu odôvodňuje dánsku právnu úpravu a že postoj Komisie zaujatý na základe rozsudku vo veci Philips Electronics by mohol spochybniť platnosť smernice 2016/1164. Komisia toto tvrdenie odmietla.

IV. Konanie pred Súdnym dvorom

36. Návrh na začatie prejudiciálneho konania bol doručený do kancelárie Súdneho dvora 19. januára 2017.

37. Písomné pripomienky predložili NN, dánska vláda a Európska komisia.

38. Dňa 29. novembra 2017 sa konalo pojednávanie, na ktorom sa zúčastnili NN, dánska a nemecká vláda, ako aj Európska komisia.

V. Posúdenie

A. Úvodné poznámky

39. Hoci v prvej otázke vnútroštátny súd odkazuje výhradne na bod 20 rozsudku Philips Electronics (konkrétne na výraz „rovnocenná podmienka“), jeho pochybnosti sa všeobecne týkajú spôsobu, akým Súdny dvor posudzoval, či právna úprava priameho zdanenia členskými štátmi predstavuje obmedzenie slobody usadiť sa, ktoré je v rozpore so Zmluvou o FEÚ. [11]

40. Súdny dvor totiž najprv určí, či existuje rozdielne zaobchádzanie s porovnateľnými situáciami, ktoré by mohlo obmedziť slobodu usadiť sa. V prípade kladnej odpovede následne skúma, či je toto obmedzenie odôvodnené naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu. Ak áno, posúdi napokon primeranosť obmedzení.

41. Použijem rovnaký postup napriek tomu, že podľa môjho názoru treba na otázky, ktoré položil Østre Landsret (Odvolací súd pre východnú oblasť, Dánsko), dať namiesto štyroch jedinú odpoveď.

42. V každom prípade spor, ktorého sa týka prejudiciálne konanie, by sa vyriešil, ak by – ako bolo naznačené na pojednávaní – straty utrpené SP mohli byť odpočítané v Dánsku, len čo by skupina NN pred dánskymi správnymi orgánmi preukázala, že nevykoná ich odpočítanie aj vo Švédsku. [12] Je na Súdnom dvore, aby preveril, či sa tak stalo.

11 Všetky štyri prejudiciálne otázky sa v zásade zhodujú aj s otázkami, ktoré vnútroštátny súd formuloval vo veci Philips Electronics.

12 Dánska vláda v odpovedi na otázky Súdneho dvora priznala, že táto možnosť sa nedá vylúčiť.

B. Analýza veci samej

43. Dánsky systém zabránenia dvojitému odpočítaniu sa opiera o dva predpisy: a) všeobecný predpis, a to § 5G zákona o vyrubovaní daní, a b) špecifický predpis pre SP, a to § 31 ods. 2 bod 2 zákona o dani z príjmov.

44. § 5G zákona o vyrubovaní daní stanovuje, že spoločnosti so sídlom v Dánsku nemôžu na účely výpočtu dánskej dane odpočítať výdavky, ktoré možno podľa zahraničných daňových predpisov odpočítať z príjmu, ktorý nie je zahrnutý do výpočtu dane v Dánsku. To isté pravidlo sa uplatní aj v prípade, ak možno podľa zahraničných daňových predpisov výdavky odpočítať od príjmov dosiahnutých spoločnosťami v skupine, ak tieto príjmy nie sú zahrnuté do výpočtu dane v Dánsku. Podľa návrhu na začatie prejudiciálneho konania sa toto ustanovenie uplatňuje tiež na spoločnosti a iné subjekty uvedené v § 31 a § 32 zákona o dani z príjmov. [13]

45. Pokiaľ ide o SP zriadené v Dánsku, ktoré patria zahraničným spoločnostiam, tieto SP sa riadia právnou úpravou obsiahnutou v § 31 ods. 2 bode 2 zákona o dani z príjmov, v rámci daňového režimu skupín spoločností: straty uvedených SP možno odpočítať od ziskov ďalších spoločností, pokiaľ podľa daňových predpisov cudzieho štátu, v ktorom má spoločnosť sídlo, nemožno tieto straty odpočítať od príjmov spoločnosti v uvedenom cudzom štáte, alebo pokiaľ bol zvolený medzinárodný režim spoločného zdanenia skupín spoločností.

46. Skupinový daňový režim je v Dánsku povinný a uplatňuje sa na dánske prevádzkarne patriace zahraničným spoločnostiam, ktoré sú súčasťou skupiny. V situácii, keď Dánsko v celom rozsahu vykonáva svoju daňovú právomoc voči uvedeným SP, neexistuje dôvod, prečo by malo byť narušené spoločné zdaňovanie konsolidovanej skupiny. Dánska právna úprava však upravuje možnosť, že dôjde k narušeniu v dôsledku výkonu daňovej právomoci štátu, v ktorom má sídlo spoločnosť (v tomto prípade Švédsko). Toho sa týka § 31 ods. 2 bod 2 zákona o dani z príjmov.

47. Vnútroštátny súd vykladá [14] § 5G zákona o vyrubovaní daní v spojitosti s § 31 ods. 2 bodom 2 zákona o dani z príjmov takto: „ak je dánska spoločnosť, ktorá si chce uplatniť odpočet za stratu v zahraničnej dcérskej spoločnosti v rámci rovnakého skupinového zdaňovania, schopná preukázať, že neexistuje žiadna možnosť odpočtu straty v rámci zdaňovania v zahraničí, nepríde k obmedzeniu odpočtu podľa § 5G ods. 1…“ [15]

48. V kontexte prejednávanej veci je pre vyriešenie otázky, či existuje rozdiel v zaobchádzaní medzi čisto vnútroštátnymi situáciami a cezhraničnými situáciami, potrebné sa najprv zaoberať otázkou, či je relevantné, že ide o SP, a nie o dcérsku spoločnosť.

49. Ako bolo uvedené v návrhoch vo veci Bevola a Jens W. Trock [16], zásadný rozdiel medzi dcérskou spoločnosťou a SP spočíva v tom, že dcérske spoločnosti majú vlastnú právnu subjektivitu, čo pre stále prevádzkarne neplatí. Prevádzkarne sú totiž iba nástroje začlenené do štruktúry spoločnosti, ktorá ich v rôznych formách vytvára a využíva pre svoju činnosť (agentúry, pobočky a i.). Spoločnosť môže zriadiť SP v štáte, ktorého je rezidentom, alebo v inom členskom štáte, a jej slobodný výber v tomto smere by v zásade nemal byť obmedzený daňovými opatreniami (článok 49 ZFEÚ).

13 Bod 38 návrhu na začatie prejudiciálneho konania.

14 Pozri v tomto zmysle rozsudok z roku 2010 (bez uvedenia dátumu) TfS 2011.687.

15 Bod 41 návrhu na začatie prejudiciálneho konania.

16 Vec C-650/16, EU:C:2018:15.

50. Na daňové účely a v čisto vnútroštátnej situácii, keď SP a spoločnosť, ktorá ju zriadila, sídlia v tom istom štáte, nevznikajú žiadne problémy týkajúce sa rozsahu právomoci tohto (jediného) štátu zdaniť ich zisky. Z čisto vnútroštátneho pohľadu je SP začlenená do majetku právnickej osoby, ktorá ju využíva pri výkone svojej činnosti. Z daňového hľadiska sa straty a zisky SP priamo a bezprostredne pripočítavajú k výsledkom spoločnosti, ktorá SP vlastní, a to v štáte, ktorého je rezidentom.

51. Inak je to v situácii, keď sa SP nachádza v inom štáte ako spoločnosť, ktorá ju zriadila. V takomto prípade možno so SP zaobchádzať ako s autonómnym daňovým subjektom v súlade s medzinárodnou právnou praxou, ktorá sa odráža vo vzorovej dohode, ktorú vypracovala OECD, konkrétne v jej článkoch 5 a 7.[17]

52. Na základe uvedeného by výsledky dosiahnuté v rámci SP bežne spadali do oblasti daňovej právomoci štátu, kde sa nachádza, bez toho, aby boli pripísané spoločnosti, ktorá SP zriadila a ktorá je rezidentom v štáte *pôvodu*, s výnimkou situácie, keď existuje zákonný a zmluvný mechanizmus, ktorý stanovuje výnimku.

53. Z hľadiska dánskeho práva sa SP zahraničnej spoločnosti na daňové účely správa rovnako ako dcérska spoločnosť a dokonca sa považuje za neoddeliteľnú súčasť dánskej daňovej skupiny. Jednako, pokiaľ dcérska spoločnosť alebo SP zahraničnej spoločnosti vo väčšej alebo menšej miere podlieha daňovej právomoci štátu, v ktorom sa nachádza uvedená spoločnosť (v tejto veci Švédsko) a tento zásah by mohol viesť k disfunkciám, zavádzajú dánske daňové predpisy vyššie opísané mechanizmy s cieľom zabrániť dvojitému odpočítaniu strát.

54. Vychádzajúc z tohto predpokladu, je potrebné preskúmať, či zákon o dani z príjmov a zákon o vyrubovaní daní, keďže ukladajú zákaz odpočítať za vyššie uvedených podmienok straty skupinám spoločností s cezhraničným rozsahom činnosti, obmedzujú slobodu usadiť sa a či situácia uvedených skupín je porovnateľná so situáciou *výlučne* dánskych skupín, pre ktoré je daňová úprava priaznivejšia.

55. Z formálneho hľadiska je nepopierateľná tak výhoda poskytnutá *výlučne* dánskej skupine, ako aj súvisiace obmedzenie dánskej skupiny, ktorá má dcérske spoločnosti v zahraničí: materská spoločnosť poslednej uvedenej môže negatívne výsledky niektorej zo svojich zahraničných jednotiek odpočítať iba vtedy, ak sú splnené požiadavky § 31 ods. 2 bodu 2 zákona o dani z príjmov, či § 5 zákona o vyrubovaní daní; naopak *výlučne* dánska skupina môže odpočítať straty ktorejkoľvek zo svojich dcérskych spoločností od konsolidovaného výsledku bez uvedených podmienok.[18] Takéto rozdielne zaobchádzanie zásadne robí výkon slobody usadiť sa prostredníctvom spoločností, ktoré majú sídlo v iných členských štátoch, menej príťažlivým.

56. Nachádzajú sa obidve skupiny v porovnateľných situáciách? Pre odpoveď na túto otázku je potrebné zohľadniť cieľ dotknutého právneho predpisu,[19] ktorým je zabrániť dvojitému odpočítaniu.

57. Súdny dvor odpovedal na túto otázku v bodoch 19 a 20 rozsudku Philips Electronics kladne, pričom odmietol opačný názor Spojeného kráľovstva. Jeho rozhodnutie bolo založené na tom, že existovalo obmedzenie slobody spoločnosti nerezidenta usadiť sa v inom členskom štáte a že situácie boli objektívne porovnateľné, pokiaľ „podľa vnútroštátnej právnej úpravy možnosť presunúť, a to prostredníctvom úľavy na dani pre skupinu a v prospech spoločnosti rezidenta, straty vzniknuté stálej

17 Súdny dvor už konštatoval, že na účely rozdelenia daňových právomocí je bežné, ak sa členské štáty riadia medzinárodnou praxou a najmä vzorovými dohodami vypracovanými OECD. Pozri rozsudky z 12. mája 1998, Gilly (C-336/96, EU:C:1998:221, bod 31), a z 23. februára 2006, van Hilten-van der Heijden (C-513/03, EU:C:2006:131, bod 48).

18 V čisto vnútroštátnej situácii sa SP považuje za majetok spoločnosti, ktorá ju vlastní, takže jej straty sú stratami spoločnosti.

19 Rozsudok z 25. februára 2010, X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, bod 22).

prevádzkarni v tomto členskom štáte, ktorá patrí spoločnosti nerezidentovi, podlieha podmienke spočívajúcej v nemožnosti zohľadniť tieto straty na účely zahraničnej dane, zatiaľ čo presun strát vzniknutých v tomto členskom štáte spoločnosti rezidentovi nepodlieha nijakej rovnocennej podmienke“ [20].

58. Ako zdôrazňuje Komisia bez toho, aby bolo jej tvrdenie dánskou vládou presvedčivo vyvrátené, hodnotenie porovnateľnosti nachádzajúce sa v rozsudku Philips Electronics možno preniesť na tento prípad, a to aj z hľadiska účelu dánskych právnych predpisoch. Vo vzťahu k cieľu zabrániť dvojitému odpočítaniu strát normy týkajúce sa výlučne vnútroštátnych situácií, ako aj normy týkajúce sa situácií s cezhraničným prvkom zabezpečujú, aby tie isté výdavky alebo straty boli započítané iba jedenkrát.

59. Pokiaľ sporné dánske predpisy stanovujú pre porovnateľné situácie rozdielne zaobchádzanie, ktoré môže odradiť spoločnosti nerezidentov od usadzovania v Dánsku a naopak [21], je potrebné sa zamyslieť nad prípadným odôvodnením takéhoto obmedzenia, ktoré by ho mohlo robiť zlučiteľným s článkom 49 ZFEÚ.

60. Predchádzanie dvojitému odpočítaniu prostredníctvom koexistencie výkonu daňovej právomoci dvoch alebo viacerých členských štátov vysvetľuje existencia ustanovení, ako sú ustanovenia zákona o dani z príjmov a zákona o vyrubovaní daní, ktoré sú predmetom sporu. Aj keď existenciu uvedených ustanovení je možné *vysvetliť*, neznamená to, že je vždy odôvodnená z hľadiska kladenia prekážok výkonu slobody usadiť sa.

61. Prípadné odôvodnenie vyžaduje existenciu naliehavých dôvodov všeobecného záujmu, [22] medzi ktoré Súdny dvor radí aj ochranu výkonu daňovej právomoci členských štátov, zachovanie súdržnosti daňového systému či predchádzanie daňovým podvodom.

62. Podľa dánskej vlády patrí predchádzanie dvojitému odpočítaniu strát medzi prípustné odôvodnenia. Jej názor sa však na prvý pohľad nezhoduje s názorom vyjadreným v rozsudku Philips Electronics, v ktorom Súdny dvor:

– spojil odpočítanie strát s výkonom daňovej právomoci štátu rezidencie SP, [23]

– zdôraznil, že uvedený cieľ nemôže „sám osebe umožniť členskému štátu, v ktorom sa stála prevádzkareň nachádza, aby vylúčil zohľadnenie strát z dôvodu, že môžu byť okrem toho zohľadnené v členskom štáte, v ktorom má spoločnosť nerezident svoje sídlo“ [24],

– konštatoval, že „hostiteľský členský štát, na území ktorého sa nachádza stála prevádzkareň, sa teda nemôže na to, aby odôvodnil svoju právnu úpravu v takej situácii, ako je tá, o ktorú ide vo veci samej, v každom prípade samostatne odvolávať na riziko dvojitého zohľadnenia strát“ [25].

63. Je teda ťažké na základe rozsudku Philips Electronics považovať zabránenie dvojitému odpočítaniu strát za naliehavý dôvod všeobecného záujmu. Navyše v tom istom rozsudku bola odmietnutá možnosť odvolávania sa na uvedený dôvod „aj za predpokladu, že by sa na takýto dôvod bolo možné odvolávať samostatne“ [26].

20 Rozsudok Philips Electronics, bod 20.

21 Rozsudky z 25. februára 2010, X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, bod 20), a z 2. septembra 2015, Groupe Steria (C-386/14, EU:C:2015:524, bod 21).

22 Rozsudok z 13. decembra 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, bod 35).

23 Rozsudok Philips Electronics, bod 30: „Za takýchto okolností riziko, že sa tieto straty zohľadnia v hostiteľskom členskom štáte, v ktorom sa nachádza stála prevádzkareň, a tiež v členskom štáte, v ktorom má spoločnosť nerezident svoje sídlo, nemá vplyv na daňovú právomoc členského štátu, v ktorom sa stála prevádzkareň nachádza“.

24 Tamže, bod 32.

25 Tamže, bod 33.

26 Tamže, bod 28.

64. Možno však nastal čas zmierniť uvedené závery z rozsudku Philips Electronics, keďže od jeho prijatia boj proti dvojitému odpočítavaniu nebudil osobitnú pozornosť normotvorcu Únie.

65. V nadväznosti na stanovisko OECD z 13. a 14. marca 2013, pokiaľ ide o narúšanie základu dane a presun ziskov (BEPS), ktorého záverečné správy boli uverejnené 5. októbra 2015, Komisia [27] a Rada [28] vyjadrili potrebu nájsť spoločné a zároveň flexibilné riešenia na úrovni EÚ v súlade so závermi OECD v oblasti BEPS.

66. Podľa smernice 2016/1164 [29], ktorá bola prijatá v príslušnom legislatívnom procese, „v záujme dobrého fungovania vnútorného trhu má zásadný význam, aby členské štáty splnili aspoň svoje záväzky v rámci iniciatívy proti BEPS a všeobecnejšie, aby prijali opatrenia, ktoré budú odrádzať od praktík vyhýbania sa daňovým povinnostiam a ktorými sa zaistí spravodlivé a účinné zdaňovanie v Únii dostatočne koherentným a koordinovaným spôsobom“. Konkrétne zdôrazňuje, že je potrebné „stanoviť pravidlá s cieľom posilniť priemernú úroveň ochrany proti agresívnemu daňovému plánovaniu na vnútornom trhu“ [30].

67. Kľúčovú úlohu v tomto kontexte má tzv. hybridný nesúlad, ktorým sa podľa článku 2 bodu 9 smernice 2016/1164 rozumie „situácia zahŕňajúca daňovníka alebo… subjekt, pričom:… g), dôjde k výslednému dvojitému odpočtu“. Ten je v tom istom ustanovení definovaný ako „odpočet tej istej platby, tých istých nákladov alebo strát v jurisdikcii, v ktorej má platba zdroj, v ktorej sa náklady vynaložili alebo v ktorej sa vykázali straty (jurisdikcia platiteľa), ako aj v inej jurisdikcii (jurisdikcia investora)“.

68. Pokiaľ hybridný nesúlad vedie k dvojitému odpočtu, má to podľa článku 9 ods. 1 smernice 2016/1164 za následok, že: „a) odpočet sa zamietne v členskom štáte, ktorý je jurisdikciou investora a b) ak sa odpočet nezamietne v jurisdikcii investora, odpočet sa zamietne v členskom štáte, ktorý je jurisdikciou platiteľa“.

69. Jedným z cieľov zmeny smernice 2016/1164 prostredníctvom smernice 2017/952 bola náprava hybridných nesúladov SP: „Hybridné nesúlady týkajúce sa stálej prevádzkarne nastanú vtedy, keď rozdiely medzi pravidlami v jurisdikciách stálej prevádzkarne rezidencie pre alokáciu príjmov a výdavkov medzi jednotlivými časťami toho istého subjektu spôsobujú nesúlad v daňových výsledkoch a zahŕňajú tie prípady, keď k výslednému nesúladu dochádza v dôsledku skutočnosti, že určitá stála prevádzkareň nie je podľa právnych predpisov jurisdikcie dcérskej spoločnosti zohľadňovaná. Uvedené asymetrie môžu viesť k dvojitému odpočtu alebo k odpočtu bez zahrnutia, a preto by sa mali odstrániť.“ [31]

70. Navrhujem samozrejme uplatniť na prejednávanú vec ustanovenia smernice, ktorej lehota na prebratie doposiaľ neuplynula. [32] Domnievam sa však, že smernica 2016/1164 odráža značné znepokojenie, ktorého intenzita pravdepodobne nebola zistiteľná – a zaiste nebola výslovne vyjadrená v legislatíve – pri vydávaní rozsudku Philips Electronics.

27 Dňa 18. marca 2015 Komisia predložila Európskemu parlamentu a Rade oznámenie o daňovej transparentnosti v záujme boja proti daňovým únikom a vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam [COM (2015) 136 final], ktoré bolo 17. júna 2015 nasledované Akčným plánom pre spravodlivejšie a efektívnejšie zdaňovanie právnických osôb v Európskej únii.

28 Stanovisko z 8. decembra 2015 (Dok. č. 15068/15).

29 Bezprostredne dotknutá smernicou Rady (EÚ) 2017/952 z 29. mája 2017, ktorou sa mení smernica (EÚ) 2016/1164, pokiaľ ide o hybridné nesúlady s tretími krajinami (Ú. v. EÚ L 144, 2017, s. 1).

30 Odôvodnenia 2 a 3.

31 Odôvodnenie 10 smernice 2017/952.

32 Uplynie 31. decembra 2019 s výnimkou článku 9a, ktorý sa týka „reverzných hybridných nesúladov“, ktorého uplatňovanie je odložené na 31. decembra 2021.

71. Súdny dvor vo svojej judikatúre ponúkol niekoľko usmernení týkajúcich sa väzby medzi zabránením dvojitému odpočítaniu a bojom proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam. V rozsudku Brisal a KBC Finance Ireland [33], konštatoval, že „pokiaľ ide o vôľu zamedziť dvojitému odpočítavaniu… nákladov“ (v každom prípade prevádzkové náklady), táto „môže byť spojená s bojom proti daňovým podvodom“.

72. Je však potrebné zamyslieť sa tiež nad zabránením dvojitému odpočítaniu vo vzťahu ku správaniu, ktoré nemusí nutne zahŕňať podvodný úmysel. V rozsudku Marks & Spencer sa po konštatovaní, že „členské štáty musia byť oprávnené tomu zabrániť“, uznáva, že riziko dvojitého odpočítania strát sa nie vždy spája s odôvodnením založeným na boji proti daňovým podvodom. [34]

73. Dvojité odpočítanie strát môže byť dôsledkom kombinovaného uplatnenia rôznych daňových predpisov, vrátane prípadov, v ktorých neexistuje podvodný úmysel. Nestráca však povahu správania, ktoré – v súlade so smerovaním OECD – musí byť odmietnuté takisto z hľadiska práva EÚ. Z toho, ako už bolo uvedené, vyplýva úmysel považovať zabránenie dvojitému odpočítaniu za naliehavý (autonómny) dôvod všeobecného záujmu bez toho, aby musel byť povinne spájaný s bojom proti daňovým podvodom.

74. Z tohto pohľadu a v abstraktnej rovine nič nebráni § 31 ods. 2 bodu 2 zákona o dani z príjmov v spojení s cieľom zabrániť dvojitému odpočítaniu. Je teda potrebné upriamiť pozornosť na jeho uplatňovanie v praxi, ako to uskutočnili dánske daňové orgány v prejednávanej veci.

75. Ak je zistená strata v rámci činnosti SP nachádzajúcej sa v Dánsku, ale patriacej švédskej dcérskej spoločnosti dánskej skupiny, táto strata by mohla byť teoreticky odpočítateľná tak od základu dane, z ktorého odvádza daň v hostiteľskom štáte (Dánsko), ako aj od základu dane, z ktorého odvádza daň v štáte, v ktorom má sídlo (Švédsko). Ustanovenie, akým je § 31 ods. 2 bod 2 zákona o dani z príjmov, má zabrániť tomu, aby spoločnosť *použila* dvakrát tie isté výdavky alebo straty. Inak by bola cezhraničná situácia výhodnejšia, ako situácia vnútroštátna, keďže vo vnútroštátnej situácii nemôže ten istý daňový orgán pripustiť dvojité odpočítanie, [35] čo by bolo v cezhraničnej situácii možné.

76. Sporný predpis teda dosiahol zamýšľaný účinok, keďže strata sa zohľadní iba raz, a je v abstraktnej rovine primeraný účelu zabrániť dvojitému odpočítaniu. Je však nevyhnutné, aby jeho uplatňovanie – okrem zabezpečenia dosiahnutia sledovaného cieľa – nešlo nad rámec toho, čo je na jeho dosiahnutie nevyhnutné. [36]

77. Výklad uvedeného ustanovenia dánskymi správnymi orgánmi v prejednávanej veci môže viesť k neprimeranej situácii, ktorá povedie k *dvojitému neodpočítaniu*. To nastáva, ak sa nekladie dôraz na *skutočnú* odpočítateľnosť v druhom štáte, ale iba na *teoretickú* možnosť ako dôvod odmietnutia odpočítateľnosti strát v Dánsku.

78. Za predpokladu, že boj proti dvojitému odpočtu odôvodňuje tento druh vnútroštátnych legislatívnych opatrení, je jeho cieľom odmietnuť odpočítanie iba v jednom zo štátov s daňovou právomocou, ale nie v oboch štátoch. [37] Logika systému spočíva na základnom predpoklade, že tá istá strata sa odpočíta iba raz.

33 Rozsudok z 13. júla 2016 (C-18/15, EU:C:2016:549, bod 38).

34 Rozsudok z 13. decembra 2005 (C-446/03, EU:C:2005:763, body 47 až 50).

35 § 31 ods. 1 bod 1 zákona o dani z príjmov stanovuje, že dánska skupina nemôže uplatniť to isté odpočítanie viac ako raz.

36 Rozsudok z 13. decembra 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, bod 35).

37 To bol zámer normotvorcu Spoločenstva, keď do smerníc 2016/1164 a 2017/952 (článok 9 bod 1) začlenil stanovisko OECD o boji proti narúšaniu základu dane.

79. Opakujem, že tento výsledok nemožno dosiahnuť na základe *čisto* hypotetickej odpočítateľnosti v inom členskom štáte. Odmietnutie odpočítania na základe tohto kritéria neobstojí v prieskume z hľadiska zásady proporcionality, ani primerane nereaguje na požiadavku spojitosti medzi daňovou záťažou a skutočnou platobnou schopnosťou daňovníka.

80. Samotné dánske právo napovedá, že nezamýšľa odpočítanie úplne zakázať, ale spravodlivo zabezpečiť, aby existoval iba jeden odpočet strát. To vyplýva z výkladu Østre Landsret (Odvolací súd pre východnú oblasť) k ustanoveniu § 5G bodu 1 zákona o vyrubovaní daní vo vzťahu k dánskym spoločnostiam: je im dovolené odpočítať straty zahraničnej dcérskej spoločnosti zahrnuté do svojej oblasti daňovej integrácie „pokiaľ preukážu, že nemôžu túto stratu odpočítať v zahraničí“ [38].

81. Nech ide o prax obmedzenú na vnútroštátny súd alebo o ustálenú judikatúru, toto riešenie obmedzuje hrozbu, že s cieľom zabrániť dvojitému odpočítaniu dôjde k prehnanému kategorickému odmietnutiu odpočítavania strát. Neexistuje objektívny dôvod, aby toto kritérium nebolo uplatnené tiež vo vzťahu k SP, na ktoré odkazuje § 31 ods. 2 bod 2 zákona o dani z príjmov.

82. Je logické, že pre uplatnenie uvedeného kritéria bude treba preukázať, že straty nebolo možné odpočítať v inom členskom štáte, keďže spoločnosť, ktorá SP vlastní, vyčerpala všetky možnosti odpočítania strát v danom členskom štáte, a to vrátane ich použitia v budúcich hospodárskych obdobiach.

83. Vnútroštátnemu súdu prináleží overiť, či to tak bolo vo veci samej, keďže iba tento súd má k dispozícii príslušné informácie, aby určil, či je s konečnou platnosťou možné odpočítanie strát od daňového základu dcérskej spoločnosti skupiny NN, ktorá je rezidentom vo Švédsku.

VI. Návrh

84. Vzhľadom na vyššie uvedené navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na otázky, ktoré položil Østre Landsret (Odvolací súd pre východnú oblasť, Dánsko) takto:

1. Článok 49 ZFEÚ v zásade nebráni vnútroštátnej právnej úprave, akou je právna úprava vo veci samej, podľa ktorej možno v rámci zdanenia skupiny spoločností v členskom štáte A odpočítať straty stálej prevádzkarne, ktorá je rezidentom tohto členského štátu, ale patrí spoločnosti, ktorá je rezidentom členského štátu B, od ziskov ostatných spoločností skupiny, v súlade s predpismi členského štátu B, iba ak tieto straty nie je možné odpočítať pri určovaní ziskov uvedenej spoločnosti v členskom štáte B.

2. Táto vnútroštátna právna úprava nie je zlučiteľná s článkom 49 ZFEÚ, keďže za okolností sporu vo veci samej nedovoľuje odpočítanie strát v členskom štáte A, pokiaľ daňovník preukáže, že definitívne nie sú odpočítateľné v členskom štáte B, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu.

38 Návrh na začatie prejudiciálneho konania, bod 41, citovaný v bode 47 vyššie.