

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (velkého senátu)

17. července 2014(*)

„Daňové právní předpisy – Svoboda usazování – Vnitrostátní daň ze zisku – Zdanění skupin podniků – Zdanění činnosti zahraničních stálých provozoven společností-rezidentů – Zamezení dvojímu zdanění započtením daní (metoda započtení) – Opotvorné zahrnutí dříve odečtených ztrát v případě převodu stálé provozovny na společnost patřící do téže skupiny, která nepodléhá daňové pravomoci daného členského státu“

Ve věci C-48/13,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Østre Landsret (odvolací soud pro východní oblast, Dánsko) ze dne 22. ledna 2013, došlým Soudnímu dvoru dne 28. ledna 2013, v řízení

Nordea Bank Danmark A/S

proti

Skatteministeriet,

SOUDNÍ DVŮR (velký senát),

ve složení V. Skouris, předseda, K. Lenaerts, místopředseda, A. Tizzano, R. Silva de Lapuerta, M. Ilešič, E. Juhász a A. Borg Barthet, předsedové senátů, A. Rosas, J. Malenovský, J.-C. Bonichot (zpravodaj), C. Vajda, S. Rodin a F. Biltgen, soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Nordea Bank Danmark A/S H. Hansenem, advokat,
- za dánskou vládu V. Pasternak Jørgensen, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s K. Lundgaard Hansenem, advokat,
- za německou vládu T. Henzem a K. Petersen, jako zmocněnci,
- za nizozemskou vládu M. Bulterman a J. Langerem, jako zmocněnci,
- za rakouskou vládu A. Poschem, jako zmocněncem,
- za Evropskou komisi W. Roelsem a C. Barslev, jako zmocněnci,
- za Kontrolní úřad ESVO X. Lewisem, G. Mathisenem a A. Steinarsdóttir, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 13. března 2014,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 49 SFEU a 54 SFEU, jakož i článků 31 a 34 Dohody o Evropském hospodářském prostoru ze dne 2. května 1992 (Úř. věst. L 1994, L 1, s. 3; Zvl. vyd. 11/52, s. 3, dále jen „Dohoda o EHP“), které se týkají svobody usazování.

2 Tato žádost byla předložena v rámci řízení zahájeného Nordea Bank Danmark A/S (dále jen „Nordea Bank“), společností založenou podle dánského práva, proti rozhodnutím Skatteministeriet o opočetném zahrnutí dříve odečtených ztrát do jejího daňového základu v případě některých jejích stálých provozoven v zahraničí.

Právní rámec

Mezinárodní právo

3 Článek 7 odst. 1 Severské dohody o zamezení dvojímu zdanění uzavřené v Helsinkách dne 23. září 1996 (SopS 26/1197, dále jen „Severská dohoda“) stanoví:

„Zisky podniku smluvního státu mohou být zdaněny pouze v tomto státě, ledaže tento podnik vykonává činnost v jiném smluvním státě prostřednictvím stálé provozovny, která se zde nachází. Vykonává-li podnik svou činnost tímto způsobem, pak lze zisky tohoto podniku zdanit v jiném státě, ale pouze pokud je lze přičítat této stálé provozovně.“

4 Podle článku 25 této dohody se smluvní státy rozhodly zamezit dvojímu zdanění stálých provozoven prostřednictvím takzvané metody „započtení“. Na základě této metody stát, v němž má podnik sídlo, přizná daňovou úlevu ve výši odpovídající dani z příjmů zaplacené ve státě zdroje příjmů.

Dánské právo

5 Podle dánských právních předpisů použitelných v povodním řízení se pro účely stanovení zdanitelných příjmů každé společnosti-rezidenta přeběžně zohledňují zisky a ztráty jejích stálých provozoven nacházejících se v zahraničí.

6 V případě úplného nebo částečného převodu stálé provozovny třetí osobou nebo jiné společností v rámci téže skupiny byla dánská společnost zdaněna tak, že byly zohledněny zisky nebo ztráty dosažené všemi aktivy týkajícími se převádné stálé provozovny, včetně nezaúčtovaných nehmotných aktiv.

7 Za tímto účelem musela být převádná aktiva oceněna tržní hodnotou v souladu s ustanovením § 2 zákona o vyměňování státní daně z příjmů (lov om påligningen af indkomstskat til staten „ligningsloven“, dále jen „ligningslov“), který ve znění použitelném ve věci v povodním řízení stanovil:

„Daňoví poplatníci, kteří

1) jsou ovládáni fyzickými nebo právníckými osobami,

- 2) ovládají právnické osoby,
- 3) patří do stejné skupiny podniků jako právnická osoba,
- 4) mají stálou provozovnu umístěnou v zahraničí nebo
- 5) jsou fyzickými či právnickými osobami-nerezidenty se stálou provozovnou nacházející se v Dánsku,

uplatňují při výpočtu svého zdanitelného příjmu ceny a podmínky pro obchodní a finanční operace s výše uvedenými fyzickými nebo právnickými osobami a stálými provozovnami (ovládané operace) v souladu s tím, co by bylo získáno, pokud by uvedené operace byly uskutečny mezi stranami, se kterými nejsou propojeny.“

8 Ustanovení § 33 D odst. 5 ligningslov, který je použitelný ve věci v původním řízení, zní takto:

„V případě úplného nebo částečného převodu stálé provozovny nacházející se v zahraničí, na Faerských ostrovech nebo v Grónsku na společnost, která patří do téže skupiny podniků [...] se do výpočtu zdanitelného příjmu zahrnou odpotčené ztráty, které nejsou pokryty zisky v budoucích obdobích, a to bez ohledu na to, jaká metoda daňové úlevy se použije. [...]“

Spor v původním řízení a předběžná otázka

9 Nordea Bank má sídlo v Dánsku.

10 V letech 1996 až 2000 tato společnost vykonávala činnosti retailové banky ve Finsku, Švédsku a Norsku prostřednictvím stálých provozoven vykazujících ztráty, které si v souladu se zákonem odpotčítávala od svého příjmu zdanitelného v Dánsku.

11 V roce 2000 byly činnosti těchto stálých provozoven reorganizovány: jejich kanceláře byly zavřeny, zákazníkům byla nabídnuta možnost ponechat si účty za podmínek, které byly totožné s podmínkami nabízenými dceřinými společnostmi Nordea Bank v těchto státech, a polovina jejich zaměstnanců byla zaměstnána v těchto dceřiných společnostech nebo v jiných regionálních společnostech patřících k téže skupině.

12 Podle tvrzení uvedených předkládajícím soudem, která nebyla zpochybněna účastníky původního řízení, tato operace představuje částečný převod činností podléhajících daňové pravomoci Dánského království na společnosti patřící do téže skupiny, které této jeho pravomoci nepodléhají.

13 Skatteministeriet na základě ustanovení § 33 D odst. 5 ligningslov opětovně zahrnul do zdanitelného zisku Nordea Bank dříve odečtené ztráty vzniklé z činností, jež byly předmětem převodu, které nebyly pokryty zisky v budoucích obdobích.

14 Vzhledem k tomu, že se Nordea Bank domnívala, že toto opětovné zahrnutí je v rozporu se svobodou usazování, podala stížnost k Landesskatteretten (Státní daňová komise) a následně napadla rozhodnutí o jejím zamítnutí před Østre Landsret.

15 Za těchto podmínek se Østre Landsret rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Brání články 49 SFEU a 54 SFEU (dříve články 43 ES a 48 ES), jakož i články 31 a 34 [Dohody

o EHP] tomu, aby členský stát, který umožňuje společností-rezidentovi pravidelně odečítat ztráty stálé provozovny umístěné v jiném členském státě, do zdanitelného zisku uvedené společnosti opatřovně zahrnul veškeré ztráty stálé provozovny, nejsou-li pokryty zisky v budoucích letech, v případě, že je stálá provozovna zrušena a v této souvislosti je část činnosti této provozovny převedena na společnost patřící k téže skupině a usazenou v též členském státě jako stálá provozovna a je třeba vycházet z toho, že veškeré možnosti zohledněných dotčených ztrát byly vyčerpány“

K předběžné otázce

16 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda články 49 SFEU a 54 SFEU, jakož i články 31 a 34 Dohody o EHP brání právní úpravě členského státu, podle níž se v případě, že společnost-rezident převede stálou provozovnu nacházející se v jiném členském státě nebo v jiném státě, který je smluvní stranou Dohody o EHP, společností-nerezidentovi v rámci téže skupiny podniků, dříve odečtené ztráty převedené stálé provozovny opatřovně zahrnou do zdanitelného zisku převádějí společností.

17 Svoboda usazování, kterou článek 49 SFEU přiznává státním příslušníkům Evropské unie, pro ně zahrnuje přístup k samostatně výdělečným činnostem a jejich výkon, jakož i zakládání a řízení podniků za stejných podmínek, jako jsou podmínky stanovené právními předpisy členského státu usazení pro jeho vlastní státní příslušníky. Tato svoboda v souladu s článkem 54 SFEU zahrnuje pro společnosti založené podle právních předpisů některého členského státu, jež mají své sídlo, ústřední správu nebo hlavní provozovnu uvnitř Unie, právo vykonávat své činnosti v dotčeném členském státě prostřednictvím dceřiné společnosti, pobočky nebo zastoupení (v tomto smyslu viz rozsudky Saint-Gobain ZN, C-307/97, EU:C:1999:438, bod 35, a Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, bod 30).

18 Ačkoli je cílem ustanovení Smlouvy o FEU týkajících se svobody usazování zajištění práva na tuzemské zacházení v hostitelském členském státě, brání rovněž tomu, aby členský stát původu bránil některé společnosti založené podle jeho právních předpisů, zejména prostřednictvím stálé provozovny, v usazení v jiném členském státě (v tomto smyslu viz rozsudek Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, body 19 a 20).

19 Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že svoboda usazování je narušena, pokud podle právní úpravy členského státu společnost-rezident, která má dceřinou společnost nebo stálou provozovnu v jiném členském státě nebo jiném státě, který je smluvní stranou Dohody o EHP, podléhá znevýhodňujícímu rozdílnému daňovému zacházení ve srovnání se společností-rezidentem, která má stálou provozovnu nebo dceřinou společnost v prvním členském státě (v tomto smyslu viz zejména rozsudky Papillon, C-418/07, EU: C: 2008:659, body 16 až 22, a Argenta Spaarbank, C-350/11, EU:C:2013:447, body 20 až 34).

20 Je třeba poukázat na to, že ustanovení, které umožňuje zohlednit ztráty stálé provozovny nacházející se v jiném členském státě nebo jiném státě, který je smluvní stranou Dohody o EHP, při určování výsledku hospodaření a výpočtu výše zdanitelného příjmu hlavní společnosti zakládá daňové zvýhodnění (v tomto smyslu viz rozsudek Lidl Belgium, EU:C:2008:278, bod 23).

21 Je však třeba konstatovat, že ustanovení § 33 D odst. 5 ligningslov dotčená v původním řízení zbavují takové výhody dánské společnosti se stálými provozovnami v zahraničí ve srovnání s dánskými společnostmi se stálými provozovnami v Dánsku. Tato ustanovení totiž zavádějí pravidlo opatřovně zahrnutí žádně odečtených ztrát převáděných zahraničních provozoven, které se neuplatní za stejných podmínek v případě převodu provozoven nacházejících se v Dánsku.

22 Takové znevýhodňující zacházení může odradit dánskou společnost od výkonu jejích činností prostřednictvím stále provozovny nacházející se v jiném členském státě anebo státě, který je smluvní stranou Dohody o EHP, než Dánském království, a představuje tudíž omezení, které je v zásadě zakázáno ustanoveními Smlouvy a Dohody o EHP o svobodě usazování.

23 Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že takové omezení lze připustit pouze tehdy, jestliže se týká situací, které nejsou objektivně srovnatelné, anebo je odvodněno naléhavým důvodem obecného zájmu (v tomto smyslu viz rozsudek Philips Electronics UK, C-18/11, EU:C:2012:532, bod 17 a citovaná judikatura).

24 Pokud jde o srovnatelnost situací, je třeba zdůraznit, že stále provozovny nacházející se v jiném členském státě nebo státě, který je smluvní stranou Dohody o EHP, se v zásadě nenacházejí v situaci srovnatelné se situací stálých provozoven rezidentů s ohledem na opatření přijatá členským státem s cílem zamezit nebo zmírnit dvojí zdanění zisků společnosti-rezidenta. Dánské království však tím, že podrobilo zisky stálých provozoven nacházejících se ve Finsku, Švédsku a Norsku dánské dani, postavilo jejich situaci narovně situaci stálých provozoven rezidentů, pokud jde o odečet ztrát (obdobně viz rozsudek Denavit Internationaal a Denavit France, C-170/05, EU: C: 2006:783, body 34 a 35).

25 Odvodněné omezení tedy může vyplývat pouze z naléhavých důvodů obecného zájmu. V takovém případě je navíc třeba, aby toto omezení bylo způsobilé zaručit uskutečnění cíle, který sleduje, a nepřekračovalo meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné (viz rozsudek Lidl Belgium, EU:C:2008:278, bod 27 a citovaná judikatura).

26 Dánská vláda v tomto směru poukazuje na nutnost zajistit vyvážené rozdělení zdaňovacích pravomocí mezi členské státy v souvislosti s předcházením daňovým únikům.

27 Je třeba připomenout, že neexistují-li sjednocující nebo harmonizační opatření v rámci Unie, zachovávají si členské státy i nadále pravomoc vymezit prostřednictvím dohod nebo jednostranně kritéria důležitosti své daňové pravomoci zejména za účelem odstranění dvojího zdanění, a že zachování tohoto rozdělení daňové pravomoci je legitimním cílem uznaným Soudním dvorem (viz zejména rozsudek Argenta Spaarbank, EU:C:2013:447, bod 50 a citovaná judikatura).

28 Podle důvodové zprávy k ligningslov je účelem pravidla opatřování zahrnutí odečetných ztrát zahraničních stálých provozoven „například zabránit tomu, aby dánské společnosti prováděly odpoty ztrát v zahraničních pobočkách pouze do té doby, než pobočka začne vytvářet zisky, a poté je prodaly zahraniční společnosti patřící k téže skupině podniků, v důsledku čehož by nebylo možné provést v Dánsku skutečné opatřování zahrnutí odečetných ztrát do zdanitelného příjmu“.

29 Cílem dánské právní úpravy je tedy předcházet daňovým únikům, které by spočívaly zejména v tom, že by určitá skupina podniků organizovala svou činnost tak, že by od příjmů zdanitelných v Dánsku odečetla ztráty stálé provozovny nacházející se ve Finsku, Švédsku nebo Norsku, a následně tuto provozovnu, jakmile začne vykazovat zisky, převedla na společnost, kterou ovládá, ale která není osobou povinnou k dani v Dánsku, nýbrž je osobou povinnou k dani ve Finsku, Švédsku nebo Norsku.

30 Pokud by Dánské království bylo zbaveno možnosti opatřování zahrnout do zdanitelného zisku převádějíci dánské společnosti takto odečetné ztráty, když ztratilo daňovou pravomoc ve vztahu k případným budoucím ziskům, pak by taková konstrukce uměle snížila zdanitelný základ, a tudíž by narušila rozdělení zdaňovacích pravomocí přiznaných Severskou dohodou.

31 Tato právní úprava nicméně překračuje rámec toho, co je nezbytné pro dosažení uvedeného cíle.

32 V tomto ohledu je třeba připomenout, že cílem vyváženého rozdělení zdaňovacích pravomocí je zachování symetrie mezi pravomocí ke zdanění zisků a možností odečíst ztráty (viz rozsudek K, C-322/11, EU:C:2013:716, bod 51 a citovaná judikatura).

33 Nezbytnost zachování této symetrie vyžaduje, aby odečtené ztráty stálé provozovny mohly být kompenzovány zdaněním zisků této stálé provozovny podléhajících daňové pravomoci dotčeného členského státu, a to jak zisků dosažených během celého období, kdy byla uvedená provozovna ovládána společností-rezidentem, tak zisků dosažených v okamžiku převodu téže provozovny.

34 Přitom je nesporné, že zisky stálé provozovny patřící společnosti-rezidentovi, kterých bylo dosaženo před převodem uvedené provozovny na společnost-nerezidenta v rámci téže skupiny, podléhají daňové pravomoci Dánska, přestože článek 25 Severské dohody přiznává daňovou úlevu společnosti-rezidentovi s cílem eliminovat nebezpečí možného dvojího zdanění.

35 Ustanovení § 2 ligningslov dále zejména stanoví pravidlo, podle kterého jsou aktiva převáděná v rámci skupiny podniků oceňována v souladu s tržními podmínkami. Každý případný zisk dosažený při převodu musí být následně přičten ke zdanitelnému příjmu dánské převádějí společnosti.

36 Z toho vyplývá, že takové ustanovení členského státu, jako je ustanovení § 33 odst. 5 ligningslov, které v případě, že společnost-rezident převede stálou provozovnu nacházející se v jiném členském státě nebo jiném státě, který je smluvní stranou Dohody o EHP, na společnost-nerezidenta v rámci téže skupiny, stanoví opočetné zahrnutí dříve odečtených ztrát převáděné provozovny, jde nad rámec toho, co je nezbytné pro dosažení cíle spočívajícího v zachování vyváženého rozdělení zdaňovacích pravomocí, pokud první členský stát zdaňuje zisky dosažené uvedenou provozovnou před jejím převodem, včetně těch, které vyplývají z výnosu dosaženého při uvedeném převodu.

37 Na tomto závěru nic nemění ani skutečnost uvedená dánskou vládou, že v případě převodu v rámci skupiny podniků je pro ni obtížné ověřit tržní hodnotu převáděného obchodního majetku v jiném členském státě.

38 Takové obtíže totiž nejsou specifické pro přeshraniční situace, neboť dánské správní orgány nutně provádějí podobná opočetnění v případě, že dojde k prodeji obchodního majetku provozovny-rezidenta v rámci skupiny podniků.

39 Navíc mají dánské daňové orgány v každém případě vždy možnost požádat převádějí společnost o předložení dokumentů, které považují za nezbytné za účelem opočetnění, zda hodnota obchodního majetku stanovená pro účely výpočtu zisku z převodu zahraniční provozovny se shoduje s tržní hodnotou v souladu s pravidlem obsaženým v ustanovení § 2 ligningslov.

40 Ze všech předcházejících úvah vyplývá, že články 49 SFEU a 54 SFEU, jakož i články 31 a 34 Dohody o EHP, brání právní úpravě členského státu, podle níž se v případě, že společnost-rezident převede stálou provozovnu nacházející se v jiném členském státě nebo v jiném státě, který je smluvní stranou Dohody o EHP, na společnost-nerezidenta v rámci téže skupiny podniků, dříve odečtené ztráty převedené stálé provozovny opočetně zahrnou do zdanitelného zisku převádějí společnosti, pokud první uvedený členský stát zdaňuje jak zisky dosažené uvedenou provozovnou před jejím převodem, tak i ty, které vyplývají z výnosu dosaženého při uvedeném

převodu.

K nákladům řízení

41 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky převodního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (velký senát) rozhodl takto:

Články 49 SFEU a 54 SFEU, jakož i články 31 a 34 Dohody o Evropském hospodářském prostoru ze dne 2. května 1992, brání právní úpravě členského státu, podle níž se v případě, že společnost-rezident převede stálou provozovnu nacházející se v jiném členském státě nebo v jiném státě, který je smluvní stranou Dohody o Evropském hospodářském prostoru, na společnost-nerezidenta v rámci téže skupiny podniků, dříve odeštené ztráty převedené stálé provozovny opětovně zahrnou do zdanitelného zisku převádějí společnosti, pokud první uvedený členský stát zdaňuje jak zisky dosažené uvedenou provozovnou před jejím převodem, tak i ty, které vyplývají z výnosu dosaženého při uvedeném převodu.

Podpisy.

* Jednací jazyk: dánština.