

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (veľká komora)

zo 17. júla 2014 (*)

„Daňová právna úprava – Sloboda usadiť sa – Vnútroštátna daň z príjmu – Zdanenie skupín – Zdanenie účinnosti zahraničných stálych prevádzkarní spoločností rezidentov – Zamedzenie dvojitého zdanenia prostredníctvom započítania dane (metóda započítania) – Dodatočné zdanenie predtým zohľadnených strát v prípade predaja stálej prevádzkarne spoločnosti v rámci tej istej skupiny, ktorá nepodlieha daňovej právomoci predmetného členského štátu“

Vo veci C-48/13,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Østre Landsret (Východný regionálny odvolací súd, Dánsko) z 22. januára 2013 a doručený Súdnemu dvoru 28. januára 2013, ktorý súvisí s konaním:

Nordea Bank Danmark A/S

proti

Skatteministeriet,

SÚDNY DVOR (veľká komora),

v zložení: predseda V. Skouris, podpredseda K. Lenaerts, predsedovia komôr A. Tizzano, R. Silva de Lapuerta, M. Ilešič, E. Juhász a A. Borg Barthet, sudcovia A. Rosas, J. Malenovský, J.-C. Bonichot (spravodajca), C. Vajda, S. Rodin a F. Biltgen,

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- Nordea Bank Danmark A/S, v zastúpení: H. Hansen, advokat,
- dánska vláda, v zastúpení: V. Pasternak Jørgensen, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci K. Lundgaard Hansen, advokat,
- nemecká vláda, v zastúpení: T. Henze a K. Petersen, splnomocnení zástupcovia,
- holandská vláda, v zastúpení: M. Bulterman a J. Langer, splnomocnení zástupcovia,
- rakúska vláda, v zastúpení: A. Posch, splnomocnený zástupca,
- Európska komisia, v zastúpení: W. Roels a C. Barslev, splnomocnení zástupcovia,
- Dozorný úrad EZVO, v zastúpení: X. Lewis, G. Mathisen a A. Steinarsdóttir, splnomocnení zástupcovia,

po vypožutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 13. marca 2014,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na zažatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 49 ZFEÚ a 54 ZFEÚ, ako aj článkov 31 a 34 Dohody o Európskom hospodárskom priestore z 2. mája 1992 (Ú. v. ES L 1, 1994, s. 3, ďalej len „Dohoda o EHP“), ktoré upravujú slobodu usadiť sa.

2 Tento návrh bol predložený v rámci konania, v ktorom Nordea Bank Danmark A/S (ďalej len „Nordea Bank“), spoločnosť založená podľa dánskeho práva, napadla rozhodnutia Skatteministeriet (ministerstvo financií) o dodatočnom zapožítaní predtým zohľadnených strát do daňového základu v prípade niektorých jej stálych prevádzkarní v zahraničí.

Právny rámec

Medzinárodné právo

3 Článok 7 ods. 1 Dohody o zamedzení dvojitého zdanenia v oblasti daní z príjmov a majetku, ktorú uzatvorili škandinávske krajiny 23. septembra 1996 v Helsinkách (SopS 26/1197, ďalej len „Škandinávská dohoda“), stanovuje:

„Zisky podniku jedného zmluvného štátu sa môžu zdaňovať len v tomto štáte okrem prípadu, keď podnik vykonáva svoju činnosť v druhom zmluvnom štáte prostredníctvom stálej prevádzkarne, ktorá sa tam nachádza. Ak podnik vykonáva svoju činnosť týmto spôsobom, zisky podniku môžu byť zdaňované v tomto druhom štáte, avšak iba v takom rozsahu, v akom ich možno pripísať tejto stálej prevádzkarni.“ [neoficiálny preklad]

4 Podľa článku 25 tejto dohody sa zmluvné štáty rozhodli zabrániť dvojitému zdaneniu stálych prevádzkarní prostredníctvom metódy nazývanej „zapožítanie“. Na základe tejto metódy štát, v ktorom má podnik sídlo, prizná daňovú úľavu vo výške zodpovedajúcej dani z príjmov zaplatenej v štáte zdroja týchto príjmy.

Dánske právo

5 Podľa dánskej právnej úpravy uplatniteľnej na konanie vo veci samej sa na účely výpočtu zdaňovaných príjmov každej spoločnosti rezidenta spravidla zohľadňujú zisky a straty jej stálych prevádzkarní nachádzajúcich sa v zahraničí.

6 V prípade úplného alebo čiastočného odpredaja stálej prevádzkarne tretej osobe alebo inej spoločnosti v rámci skupiny je dánska spoločnosť zdanená tak, že sa zohľadnia zisky alebo straty dosiahnuté všetkými aktívami týkajúcimi sa prevedenej stálej prevádzkarne vrátane nezaúčtovaných nehmotných aktív.

7 Na tento účel prevedené aktíva musia byť ocenené ich trhovou hodnotou v súlade s § 2 zákona o vyrubovaní štátnej dane z príjmov (lov om påligningen af indkomstskat til staten „ligningsloven“, ďalej len „ligningslov“), ktorý v znení uplatniteľnom v konaní vo veci samej stanovoval:

„Daňovníci, ktorí

1. sú ovládaní fyzickými osobami alebo právnickými osobami;
2. ovládajú určité právnické osoby;
3. patria do rovnakej skupiny ako právnická osoba;
4. majú stálu prevádzkaru v zahraničí alebo
5. sú fyzickými osobami alebo právnickými osobami nerezidentmi so stálou prevádzkarou v Dánsku,

musia pri výpočte svojho zdaniteľného príjmu uplatniť ceny a podmienky obchodných alebo finančných transakcií s vyššie uvedenými fyzickými osobami alebo právnickými osobami a stálymi prevádzkarami (kontrolované transakcie), za ktorých by sa uvedené transakcie uskutočnili so subjektmi, s ktorými nie sú prepojené.“

8 § 33 D ods. 5 ligningslov, uplatniteľný v konaní vo veci samej, znel takto:

„V prípade úplného alebo čiastočného odpredaja stálej prevádzkarne nachádzajúcej sa mimo Dánska, na Faerských ostrovoch alebo v Grónsku spoločnosti v rámci rovnakej skupiny... sa do zdaniteľného príjmu započítajú zohľadnené straty, ktoré nie sú kompenzované ziskami budúcich období, a platí to bez ohľadu na použitú metódu daňovej úpravy...“

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

9 Spoločnosť Nordea Bank má svoje sídlo v Dánsku.

10 V rokoch 1996 až 2000 táto spoločnosť vykonávala činnosti komerčnej banky vo Fínsku, Švédsku a Nórsku prostredníctvom stálych prevádzkarní vykazujúcich straty, ktoré si v súlade so zákonom odpočítavala od svojich ziskov zdaňovaných v Dánsku.

11 V roku 2000 boli činnosti týchto stálych prevádzkarní reorganizované: ich kancelárie boli zatvorené, ich zákazníkom bola ponúknutá možnosť ponechať si účty za podmienok, ktoré boli totožné s podmienkami ponúkanými pobočkami Nordea Bank v tých istých štátoch, a polovica ich zamestnancov bola zamestnaná v pobočkách Nordea Bank alebo v iných regionálnych spoločnostiach tej istej skupiny.

12 Vnútroštátny súd uviedol, že medzi účastníkmi konania vo veci samej nie je sporné to, že táto transakcia predstavuje čiastočný odpredaj činností podliehajúcich daňovej právomoci Dánskeho kráľovstva spoločnostiam tej istej skupiny, ktoré tejto jeho právomoci nepodliehajú.

13 Skatteministeriet uplatnil § 33 D ods. 5 ligningslov a z titulu predaja stálej prevádzkarne dodatočne započítal do zdaniteľného príjmu Nordea Bank predtým zohľadnené straty, ktoré nie sú kompenzované ziskami budúcich období.

14 Keďže sa Nordea bank domnievala, že toto dodatočné započítanie je v rozpore so slobodou usadiť sa, podala sťažnosť na Landsskatteretten (Štátna daňová komisia) a následne jej rozhodnutie o zamietnutí napadla na Østre Landsret.

15 Za týchto okolností Østre Landsret rozhodol konanie prerušiť a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Má sa článok 49 ZFEÚ a 54 ZFEÚ (predtým článok 43 ES a 48 ES) ako aj článok 31 a 34 Dohody o EHP vykladať v tom zmysle, že bránia tomu, aby členský štát, ktorý povolí spoločnosti

pôsobiacej v uvedenom štáte priebežný odpôčet strát vzniknutých stálej prevádzkarni nachádzajúcej sa v inom členskom štáte, od spoločnosti požadoval úplnú dodatočnú úhradu dane zodpovedajúcej odpôčítaným stratám vzniknutým stálej prevádzkarni (pokiaľ nie sú vyrovnané ziskami budúcich období) v prípade jej zatvorenia, v súvislosti s ktorým je časť jej činnosti prevedená na prepojenú spoločnosť v rámci tej istej skupiny, ktorá je rezidentom v tom istom štáte ako stála prevádzkareň, za predpokladu, že boli vyčerpané všetky možnosti uplatnenia predmetných strát“

O prejudiciálnej otázke

16 Vnútroštátny súd sa svojou otázkou v podstate pýta, či články 49 ZFEÚ a 54 ZFEÚ, ako aj články 31 a 34 Dohody o EHP bránia právnej úprave členského štátu, podľa ktorej v prípade, ak spoločnosť rezident predá stálu prevádzkareň nachádzajúcu sa v inom členskom štáte alebo v inom štáte, ktorý je zmluvnou stranou Dohody o EHP, spoločnosti nerezidentovi v rámci tej istej skupiny, sa predtým zohľadnené straty prevedenej stálej prevádzkarne dodatočne započítajú do zdaniteľného príjmu prevádzajúcej spoločnosti.

17 Sloboda usadiť sa, ktorú článok 49 ZFEÚ priznáva štátnym príslušníkom Európskej únie, zahŕňa ich právo prístupu a výkonu samostatne zárobkovej činnosti, ako aj právo založiť a spravovať podniky za rovnakých podmienok, aké určuje právna úprava členského štátu usadenia sa pre vlastných štátnych príslušníkov. V súlade s článkom 54 ZFEÚ zahŕňa aj právo spoločností, ktoré sú založené v súlade s právnou úpravou členského štátu a majú svoje sídlo, ústredie alebo hlavné miesto podnikateľskej činnosti v Únii, vykonávať svoju činnosť v dotknutom členskom štáte prostredníctvom dcérskej spoločnosti, pobočky alebo obchodného zastúpenia (pozri v tomto zmysle 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 Hoci cieľom ustanovení Zmluvy o FEÚ týkajúcich sa slobody usadiť sa je zabezpečiť priaznivé zaobchádzanie v hostiteľskom členskom štáte, tieto ustanovenia takisto bránia tomu, aby členský štát pôvodu vytváral prekážky usadenia sa spoločnosti založenej v súlade s jeho právnou úpravou, najmä prostredníctvom stálej prevádzkarne, v inom členskom štáte (pozri v tomto zmysle rozsudok *Lidl Belgium*, C-414/06, EU:C:2008:278, body 19 a 20).

19 Z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že sloboda usadiť sa je porušená, ak podľa právnej úpravy členského štátu spoločnosť rezident, ktorá má pobočku alebo stálu prevádzkareň v inom členskom štáte alebo inom štáte, ktorý je zmluvnou stranou Dohody o EHP, podlieha diskriminačnému daňovému zaobchádzaniu v porovnaní so spoločnosťou rezidentom, ktorá má pobočku alebo stálu prevádzkareň v prvom členskom štáte (pozri v tomto zmysle najmä 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 Treba poznamenať, že ustanovenie, ktoré umožňuje zohľadnenie strát stálej prevádzkarne nachádzajúcej sa v inom členskom štáte alebo inom štáte, ktorý je zmluvnou stranou Dohody o EHP, na účely stanovenia hospodárskeho výsledku a výpočtu zdaniteľného príjmu hlavnej spoločnosti, predstavuje daňovú výhodu (pozri v tomto zmysle rozsudok *Lidl Belgium*, EU:C:2008:278, bod 23).

21 Je však potrebné konštatovať, že ustanovenia § 33 D ods. 5 ligningslov dotknuté vo veci samej zbavujú takejto výhody dánske spoločnosti so stálymi prevádzkarňami v zahraničí v porovnaní s dánskymi spoločnosťami so stálymi prevádzkarňami v Dánsku. Tieto ustanovenia totiž zavádzajú pravidlo dodatočného započítania riadne zohľadnených strát prevádzaných zahraničných stálych prevádzkarní, ktoré sa neuplatní za rovnakých podmienok v prípade predaja stálych prevádzkarní nachádzajúcich sa v Dánsku.

22 Takéto diskriminačné zaobchádzanie môže odradiť dánsku spoločnosť od vykonávania jej činnosti prostredníctvom stálej prevádzkarne umiestnenej v inom členskom štáte alebo inom štáte, ktorý je zmluvnou stranou Dohody o EHP, ako je Dánske kráľovstvo, a v dôsledku toho predstavuje obmedzenie, ktoré je v zásade zakázané ustanoveniami Zmluvy a Dohody o EHP týkajúcimi sa slobody usadiť sa.

23 Z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že takéto obmedzenie je prípustné iba vtedy, ak sa týka situácií, ktoré nie sú objektívne porovnateľné, alebo ak je odôvodnené naliehavými dôvodmi verejného záujmu (pozri v tomto zmysle rozsudok Philips Electronics UK, C?18/11, EU:C:2012:532, bod 17 a citovanú judikatúru).

24 Pokiaľ ide o porovnateľnosť situácií, treba zdôrazniť, že stále prevádzkarne umiestnené v inom členskom štáte alebo štáte, ktorý je zmluvnou stranou Dohody o EHP, sa v zásade nenachádzajú v situácii porovnateľnej so situáciou stálych prevádzkarní rezidentov s ohľadom na opatrenia prijaté členským štátom s cieľom zamedziť alebo zmierniť dvojité zdanenie príjmov spoločnosti rezidenta. Tým však, že Dánske kráľovstvo zdanilo zisky stálych prevádzkarní nachádzajúcich sa vo Fínsku, Švédsku a Nórsku, dánskou daňou, priblížilo ich k situácii stálych prevádzkarní rezidentov, pokiaľ ide o započítanie strát (pozri analogicky rozsudok Denkavit Internationaal a Denkavit France, C?170/05, EU:C:2006:783, body 34 a 35).

25 Uvedené obmedzenie možno teda odôvodniť iba naliehavými dôvodmi verejného záujmu. V takomto prípade sa vyžaduje, aby obmedzenie bolo spôsobilé dosiahnuť sledovaný cieľ a aby nešlo nad rámec toho, čo je na jeho dosiahnutie nevyhnutné (pozri rozsudok Lidl Belgium, EU:C:2008:278, bod 27 a citovanú judikatúru).

26 Dánska vláda v tejto súvislosti poukázala na nevyhnutnosť zabezpečiť vyvážené rozdelenie daňových právomocí medzi členské štáty v súvislosti s predchádzaním daňovým únikom.

27 Treba pripomenúť, že v prípade neexistencie zjednocovacích alebo harmonizačných opatrení na úrovni Únie majú členské štáty naďalej právomoc prostredníctvom zmluvy alebo jednostranne definovať kritériá rozdelenia svojej daňovej právomoci, najmä s cieľom zamedziť dvojitému zdaneniu, a že zachovanie tohto rozdelenia daňovej právomoci je legitímnym cieľom uznaným Súdnym dvorom (pozri v tomto zmysle najmä rozsudok Argenta Spaarbank, EU:C:2013:447, bod 50 a citovanú judikatúru).

28 Podľa odôvodnenia ligningslov je účelom pravidla dodatočného započítania zohľadnených strát zahraničných stálych prevádzkarní „napríklad zabrániť tomu, aby si dánske spoločnosti odpočítali straty pobočky, ktorá je nerezidentom, a následne, keď pobočka začne vytvárať zisk, ju predali spoločnosti, ktorá je nerezidentom v rámci tej istej skupiny, v dôsledku čoho by nebolo možné vykonať v Dánsku skutočné dodatočné započítanie zohľadnených strát do zdaniteľného príjmu“.

29 Dánska právna úprava má teda za cieľ predchádzať daňovým únikom, ktoré hrozia najmä v prípade, ak určitá skupina organizuje svoje činnosti tak, že od príjmov zdaniteľných v Dánsku odpočíta straty stálej prevádzkarne, vykazujúcej stratu a umiestnenej vo Fínsku, Švédsku alebo

Nórsku, a následne, len čo sa táto prevádzkarňa stane rentabilnou, ju prevedie na spoločnosť, ktorú ovláda, ktorá ale nie je daovníkom v Dánsku, ale je daovníkom vo Fínsku, Švédsku alebo Nórsku.

30 Ak by Dánske kráľovstvo bolo zbavené možnosti dodatočne započítať do zdaniteľného príjmu prevádzajúcej dánskej spoločnosti takto zohľadnené straty a súčasne by stratilo daňovú právomoc vo vzťahu k prípadným budúcim príjmom, potom by takáto konštrukcia umelo znížila zdaniteľný základ, a teda by narušila rozdelenie daňových právomocí priznaných Škandinávskou dohodou.

31 Táto právna úprava jednako ide nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie uvedeného cieľa.

32 V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že cieľom rovnomerného rozdelenia daňovej právomoci je zachovanie symetrie medzi právom zdanenia zisky a možnosťou odpočítať straty (pozri rozsudok K, C-322/11, EU:C:2013:716, bod 51 a citovanú judikatúru).

33 Nevyhnutnosť zachovania tejto symetrie si vyžaduje, aby zohľadnené straty stálej prevádzkarne mohli byť kompenzované zdanením ziskov tejto stálej prevádzkarne podliehajúcich daňovej právomoci tohto členského štátu, a to tak ziskov dosiahnutých počas celého obdobia, keď bola stálej prevádzkarňa ovládaná spoločnosťou rezidentom, ako aj ziskov dosiahnutých v momente predaja uvedenej prevádzkarne.

34 Pritom je nesporné, že zisky stálej prevádzkarne patriacej spoločnosti rezidentovi, ktoré boli dosiahnuté pred prevedením uvedenej prevádzkarne na spoločnosť nerezidenta v rámci tej istej skupiny, boli zdaňované v Dánsku napriek tomu, že článok 25 Škandinávskej dohody priznáva daňovú úľavu spoločnosti rezidentovi s cieľom eliminovať nebezpečenstvo možného dvojitého zdanenia.

35 Okrem toho § 2 ligningslov najmä stanovuje pravidlo, podľa ktorého aktíva prevádzané v rámci skupiny sú oceňované v súlade s trhovými podmienkami. Každý prípadný zisk dosiahnutý pri predaji musí byť následne priradený k zdaniteľným príjmom prevádzajúcej dánskej spoločnosti.

36 Z toho vyplýva, že ustanovenie členského štátu, akým je § 33 D ods. 5 ligningslov, ktorý v prípade, ak spoločnosť rezident predá stálej prevádzkarne nachádzajúcu sa v inom členskom štáte alebo inom štáte, ktorý je zmluvnou stranou Dohody o EHP, spoločnosti nerezidentovi v rámci tej istej skupiny, stanovuje dodatočné započítanie predtým zohľadnených strát prevedenej prevádzkarne, ide nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie cieľa zabezpečiť rovnomerné rozdelenie daňovej právomoci, ak prvý členský štát zdaňuje zisky dosiahnuté uvedenou prevádzkarňou pred týmto predajom vrátane ziskov vyplývajúcich zo zhodnotenia dosiahnutého pri uvedenom predaji.

37 Na tomto závere nič nemení ani skutočnosť uvádzaná dánskou vládou, že v prípade predaja v rámci skupiny je pre ňu ťažké zistiť trhovú hodnotu obchodného majetku prevádzaného v inom členskom štáte.

38 Tieto ťažkosti nie sú špecifické pre cezhraničné situácie, keďže dánske orgány vykonávajú podobné zistenie v prípade, keď dôjde k predaju obchodného majetku prevádzkarne rezidenta v rámci skupiny.

39 Navyše majú dánske daňové orgány v každom prípade možnosť požiadať prevádzajúcu spoločnosť o predloženie dokumentov, ktoré považujú za potrebné na overenie, či sa hodnota

obchodného majetku stanovená na účely výpočtu zisku z predaja zahraničnej prevádzkarne zhoduje s trhovou hodnotou v súlade s pravidlom obsiahnutým v § 2 ligningslov.

40 Zo všetkých predchádzajúcich úvah vyplýva, že články 49 ZFEÚ a 54 ZFEÚ, ako aj články 31 a 34 Dohody o EHP bránia právnej úprave členského štátu, podľa ktorej v prípade, ak spoločnosť rezident predá stálu prevádzkarňu nachádzajúcu sa v inom členskom štáte alebo v inom štáte, ktorý je zmluvnou stranou Dohody o EHP, spoločnosti nerezidentovi v rámci tej istej skupiny, sa predtým zohľadnené straty prevedenej prevádzkarne dodatočne započítajú do zdaniteľného príjmu prevádzajúcej spoločnosti, ak prvý členský štát zdaňuje tak zisky dosiahnuté uvedenou prevádzkarňou pred jej predajom, ako aj zisky dosiahnuté pri uvedenom predaji.

O trovách

41 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (veľká komora) rozhodol takto:

Články 49 ZFEÚ a 54 ZFEÚ, ako aj články 31 a 34 Dohody o Európskom hospodárskom priestore z 2. mája 1992 bránia právnej úprave členského štátu, podľa ktorej v prípade, ak spoločnosť rezident predá stálu prevádzkarňu nachádzajúcu sa v inom členskom štáte alebo v inom štáte, ktorý je zmluvnou stranou Dohody o Európskom hospodárskom priestore, spoločnosti nerezidentovi v rámci tej istej skupiny, sa predtým zohľadnené straty prevedenej prevádzkarne dodatočne započítajú do zdaniteľného príjmu prevádzajúcej spoločnosti, ak prvý členský štát zdaňuje tak zisky dosiahnuté uvedenou prevádzkarňou pred jej predajom, ako aj zisky dosiahnuté pri uvedenom predaji.

Podpisy

* Jazyk konania: dánčina.