

Predbežné znenie

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

zo 4. júla 2018 (*)

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – článok 49 ZFEÚ – Daň z príjmov právnických osôb – Vnútroštátna daňová právna úprava, podľa ktorej sa prevod strát vzniknutých stálej prevádzkarni nachádzajúcej sa v tomto členskom štáte, ktorú vlastní spoločnosť so sídlom v inom členskom štáte, na spoločnosť rezidenta, ktorá patrí do tej istej skupiny spoločností, viaže na podmienku, podľa ktorej tieto straty nemožno zohľadniť na účely zahraničnej dane“

Vo veci C-28/17,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Østre Landsret (Odvolací súd pre východnú oblasť, Dánsko) z 1. novembra 2016 a doručený Súdnemu dvoru 19. januára 2017, ktorý súvisí s konaním:

NN A/S

proti

Skatteministeriet,

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predsedníčka prvej komory R. Silva de Lapuerta, sudcovia C. G. Fernlund, J. C. Bonichot (spravodajca), A. Arabadžiev a S. Rodin,

generálny advokát: M. Campos Sánchez-Bordona,

tajomník: C. Strömholm, referentka,

so zreteňom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 29. novembra 2017,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- NN A/S, v zastúpení: A. Ottosen, advokat,
- dánska vláda, v zastúpení: J. Nymann Lindegren a C. Thorning, splnomocnení zástupcovia, za právnej pomoci S. Riisgaard, advokat,
- nemecká vláda, v zastúpení: T. Henze, splnomocnený zástupca,
- Európska komisia, v zastúpení: W. Roels a R. Lyal, splnomocnení zástupcovia, za právnej pomoci H. Peytz, advokat,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 21. februára 2018,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 49 ZFEÚ.

2 Tento návrh bol predložený v rámci sporu medzi spoločnosťou NN A/S, založenou podľa dánskeho práva, a Skatteministeriet (ministerstvo daní, Dánsko), ktorý sa týkal toho, že Skatteministeriet nepovolilo tejto spoločnosti odpísať od svojho zdaniteľného príjmu straty, ktoré vznikli dánskej pobočke patriacej jej švédskej dcérskej spoločnosti.

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 (BKI č. 92 z 25.6.1997, ďalej len „Škandinávská dohoda“), stanovuje:

„Zisky podniku jedného zmluvného štátu sa môžu zdať 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 takýmto spôsobom, zisky podniku môžu byť zdanené v druhom zmluvnom štáte len v rozsahu, v akom sú pripísateľné tejto stálej prevádzkarni.“

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

Dánske právo

5 Podľa § 31 ods. 1 selskabsskattelov (zákon o dani z príjmov právnických osôb) spoločnosti patriace do skupín spoločností povinne podliehajú spoločnému zdaneniu. Spoločnú daň platí zastrešujúca materská spoločnosť (alebo hlavná materská spoločnosť), pokiaľ má daňovú povinnosť v Dánsku, alebo v opačnom prípade spoločnosť rezident, ktorá patrí do skupiny spoločností a bola označená za „riadiacu spoločnosť“.

6 Vnútroštátne spoločné zdaňovanie spočíva na zásade daňovej teritoriality v Dánsku. Podľa tejto zásady sa výsledky dcérskych spoločností a stálych prevádzkarní skupiny, ktoré sú usadené mimo Dánska, nezahŕajú do výsledku skupiny, zdaňovaného v Dánsku, s výnimkou prípadu, že si skupina zvolí režim medzinárodného spoločného zdaňovania podľa § 31A zákona o dani z príjmov právnických osôb. Do rámca spoločného zdaňovania skupiny však patria všetky spoločnosti a stále prevádzkarne skupiny usadené v Dánsku.

7 Tento rozsah tiež zahŕňa stále prevádzkarne usadené v Dánsku patriace spoločnostiam skupiny, ktoré majú sídlo v zahraničí. V tomto prípade však zapínanie strát vzniknutých dánskej pobočke spoločnosti, ktorá má svoje sídlo v inom členskom štáte, do spoločného daňového výsledku skupiny podlieha osobitným pravidlám, ktoré spresňuje § 31 ods. 2 druhá veta zákona o dani z príjmov právnických osôb, podľa ktorého:

„Straty stálej prevádzkarne možno započítať s príjmami iných spoločností len v prípade, ak podľa pravidiel platných v inom štáte..., kde má spoločnosť sídlo, straty nemožno zahrnúť do daňového priznania k dani z príjmov spoločnosti v tomto inom štáte..., alebo ak bolo zvolené medzinárodné spoločné zdaťovanie podľa § 31A...“.

8 Z dôvodovej správy k zákonu o dani z príjmov právnických osôb, ktorú cituje vnútroštátny súd, vyplýva, že cieľom tohto ustanovenia je zabrániť, aby sa daňové straty v cezhraničných situáciách započítali viac ako jedenkrát.

9 § 5G ligningslov (zákon o vyrubovaní daní) uvádza:

„Daňovníci, na ktorých sa vzťahuje § 1 kildeskatteloven [zákon o zrážkovej dani], § 1 zákona o dani z príjmu právnických osôb alebo § 1 fondsbeskatningsloven [zákon o zdaťovaní investičných fondov], nemôžu odpočítať výdavky, ktoré možno podľa zahraničných daňových predpisov odpočítať z príjmov, ktoré nie sú zahrnuté 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 [pozri § 3B skattekontrolloven (zákon o daňovom dohľade)], ak príjmy nie sú zahrnuté do stanovenia daňového výsledku v Dánsku.“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

10 Spoločnosť NN je hlavnou materskou spoločnosťou dánskej skupiny spoločností, ktorej členmi sú okrem iného dve švédske dcérske spoločnosti, Sverige 1 AB a Sverige 2 AB, ktoré majú obe pobočky v Dánsku, konkrétne spoločnosti C a B. Tieto dve pobočky sa prevedením pobočky B na Sverige 1 AB zlúčili do jednej pobočky A.

11 Vo Švédsku sa skupina rozhodla, že toto zlúčenie sa na daňové účely bude posudzovať ako reštrukturalizácia podniku, ktorá podľa vnútroštátneho súdu v tomto členskom štáte nie je zdaniteľná. V dôsledku toho nemohol prevod obchodného majetku spoločnosti B na pobočku A založiť nárok na amortizáciu vo Švédsku.

12 V Dánsku sa však toto zlúčenie posudzovalo na daňové účely ako zdaniteľný prevod aktív za trhovú cenu, čo umožnilo pobočke A, aby vykonala amortizáciu obstarávacích nákladov na nadobudnutie obchodného majetku spoločnosti B a v dôsledku toho vykázala negatívny výsledok za zdaňovacie obdobie roku 2008.

13 Dánsky správca dane však odmietol, aby straty pobočky A mohli byť započítané do celkového príjmu skupiny na účely spoločného zdanenia, ako požadovala NN. Tento správca odôvodnil svoje rozhodnutie tým, že predmetné započítanie by bolo v rozpore s § 31 ods. 2 druhou vetou zákona o dani z príjmov právnických osôb, keďže tieto straty bolo možné započítať vo Švédsku do zdaniteľného výsledku švédskej spoločnosti, ktorá bola vlastníkom danej pobočky.

14 Proti tomuto zamietavému rozhodnutiu, ktoré potvrdila Landsskatteretten (Štátna daňová komisia, Dánsko), podala NN opravný prostriedok na Østre Landsret (Odvolací súd pre východnú oblasť, Dánsko).

15 Za týchto okolností daný súd rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto 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 rozsudku zo 6. septembra 2012, Philips Electronics UK (C-18/11, EU:C:2012:532, bod 20), aká sa uplatňuje na pobočky spoločností nerezidentov?

2. Ak sa predpokladá, že dánske daňové pravidlá neobsahujú rozdielne zaobchádzanie, aké bolo predmetom vo veci, v ktorej bol vydaný rozsudok zo 6. septembra 2012, Philips Electronics UK (C-18/11, EU:C:2012:532, bod 20), predstavuje zákaz započítania, podobný opísanému prípadu, 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?“

O prejudiciálnych otázkach

16 Svojimi otázkami sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa článok 49 ZFEÚ má vykladať v tom zmysle, že mu odporuje vnútroštátna právna úprava v oblasti skupinového zdanenia, podľa ktorej si spoločnosti rezidenti patriace do skupiny spoločností môžu odpísať od ich spoločného výsledku straty stálej prevádzkarne rezidenta vo vlastníctve dcérskej spoločnosti nerezidenta danej skupiny len v prípade, ak predpisy uplatniteľné v členskom štáte, v ktorom má sídlo dcérska spoločnosť, neumožňujú odpísať tieto straty od zdaniteľného výsledku dcérskej spoločnosti.

Úvodné pripomienky

17 Sloboda usadiť sa, ktorú článok 49 ZFEÚ priznáva štátnym príslušníkom Európskej únie, zahŕňa v súlade s článkom 54 ZFEÚ aj právo spoločností, ktoré sú založené podľa právnej úpravy členského štátu a majú sídlo, ústredie alebo hlavné miesto podnikateľskej činnosti v rámci Únie, vykonávať svoju činnosť v inom členskom štáte prostredníctvom dcérskej spoločnosti, organizačnej zložky alebo obchodného zastúpenia.

18 Na to, aby právna úprava členského štátu predstavovala prekážku slobody usadiť sa, pokiaľ ide o spoločnosti, je potrebné, aby táto úprava viedla k rozdielnemu zaobchádzaniu na úkor spoločností, ktoré túto slobodu vykonávajú, aby sa toto rozdielne zaobchádzanie týkalo objektívne porovnateľných situácií a aby nebola odôvodnená naliehavým dôvodom všeobecného záujmu alebo primeraná tomuto cieľu (pozri v tomto zmysle rozsudok z 25. februára 2010, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, bod 20).

O rozdielnom zaobchádzaní

19 Podľa článku 31 ods. 1 zákona o dani z príjmov právnických osôb spoločnosti rezidenti patriace do tej istej skupiny spoločností podliehajú spoločnému zdaneniu. Podľa vysvetlení vnútroštátneho súdu toto spoločné vnútroštátne zdanenie skupiny sa v podstate uplatní aj na dánske stále prevádzkarne zahraničných spoločností, členov skupiny.

20 Podľa článku 31 ods. 2 druhej vety zákona o dani z príjmov právnických osôb strata, ktorá vznikla stálej prevádzkarni so sídlom v Dánsku patriacej spoločnosti nerezidentovi, ktorá je členom skupiny, môže byť započítaná do príjmu skupiny zdaniteľného v Dánsku len v prípade, že túto stratu nemožno zohľadniť pri výpočte zdaniteľného príjmu spoločnosti nerezidenta na

základe právnej úpravy štátu, v ktorom má táto spoločnosť sídlo. To isté ustanovenie uvádza, že táto podmienka sa neuplatní v prípade – ktorý nie je predmetom prejudiciálnych otázok – kde si skupina zvolila uplatnenie režimu medzinárodného spoločného zdanenia.

21 Otázkou, či pravidlo uvedené v § 31 ods. 2 druhej vete zákona o dani z príjmov právnických osôb zavádza rozdielne zaobchádzanie nevýhodné pre výkon slobody usadiť sa, si účastníci konania vo veci samej vysvetľujú rôzne.

22 Podľa dánskej vlády treba na túto otázku odpovedať záporne, ako vyplýva z výkladu *a contrario* rozsudku zo 6. septembra 2012, Philips Electronics UK (C-18/11, EU:C:2012:532).

23 V tejto súvislosti vo veci, ktorá viedla k tomuto rozsudku, si vnútroštátny súd kládol otázku, či sú ustanovenia anglického práva, podľa ktorých možnosť previesť straty vzniknuté stálej prevádzkárni v tomto členskom štáte patriacej spoločnosti nerezidentovi prostredníctvom úvery na dani pre skupinu a v prospech spoločnosti rezidenta podlieha podmienke porovnateľnej s podmienkou stanovenou v § 31 ods. 2 druhej vete zákona o dani z príjmov právnických osôb, zlučiteľné so slobodou usadiť sa.

24 V uvedenom rozsudku Súdny dvor konštatoval, že táto podmienka je v rozpore so slobodou usadiť sa, keďže prevod strát vzniknutých spoločnosti nerezidentovi na inú spoločnosť rezidenta tej istej skupiny nepodlieha žiadnej porovnateľnej podmienke.

25 Dánska vláda však zdôrazňuje, že dánska právna úprava naopak stanovuje porovnateľnú podmienku pre spoločnosti rezidentov. § 5G zákona o vyrubovaní daní totiž stanovuje, že spoločnosti nemôžu odpočítať výdavky, ktoré sú podľa daňových predpisov iného štátu odpočítateľné z príjmov zdaniteľných v tomto štáte. Tento článok tak vylučuje započítanie straty dcérskej spoločnosti rezidenta vo vlastníctve spoločnosti nerezidenta patriacej do skupiny spoločností do výsledku skupiny, zdaniteľného v Dánsku, pokiaľ je započítanie týchto strát možné na základe práva členského štátu, v ktorom má sídlo spoločnosť nerezident.

26 V dôsledku toho dánska vláda zastáva názor, že vnútroštátne právo nestanovuje rozdiel v zaobchádzaní medzi stálou prevádzkarňou a dcérskou spoločnosťou, ktorý by zodpovedal tomu, čo Súdny dvor v rozsudku zo 6. septembra 2012, Philips Electronics UK (C-18/11, EU:C:2012:532), označil za rozdielne zaobchádzanie odporujúce slobode usadiť sa.

27 Navrhovateľka vo veci samej však poukazuje na to, že § 31 ods. 2 druhá veta zákona o dani z príjmov právnických osôb stanovuje rozdielne zaobchádzanie inej povahy.

28 NN totiž vysvetľuje, že straty stálej prevádzkarne usadenej v Dánsku vo vlastníctve spoločnosti, ktorá je tiež rezidentom a je členom skupiny spoločností, možno bez obmedzenia odpočítať od zdaniteľného výsledku skupiny v Dánsku. Vo veci samej NN zdôrazňuje, že ak by dánska stála prevádzkárňa bola vo vlastníctve jednej z jej dánskych dcérskych spoločností, jej straty by mohli byť v každom prípade započítané do zdaniteľného výsledku skupiny.

29 V tejto súvislosti treba konštatovať, že daňová právna úprava dotknutá vo veci samej naozaj predstavuje takéto rozdielne zaobchádzanie. Daňové zaobchádzanie s dánskou skupinou, ktorá prostredníctvom dcérskej spoločnosti nerezidenta vlastní stálu prevádzkarňu v Dánsku, je podľa § 31 ods. 2 druhej vety zákona o dani z príjmov právnických osôb menej priaznivé ako zaobchádzanie so skupinou, ktorej všetky spoločnosti majú sídlo v Dánsku.

30 Toto rozdielne zaobchádzanie môže spôsobiť, že bude menej atraktívne vykonávať slobodu usadiť sa vytvorením dcérskych spoločností v iných členských štátoch. Za nezlučiteľné s ustanoveniami Zmluvy ho však možno považovať len vtedy, ak sa týka objektívne porovnateľných

situácií.

O porovnanosti situácií

31 Treba pripomenúť, že podľa judikatúry Súdneho dvora sa porovnanosť cezhraničnej situácie s vnútroštátnou situáciou musí skúmať s prihliadnutím na cieľ, ktorý sledujú predmetné vnútroštátne ustanovenia (rozsudky z 25. februára 2010, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, bod 22; z 12. júna 2014, SCA Group Holding a i., C-39/13 až C-41/13, EU:C:2014:1758, bod 28; z 22. júna 2017, Bechtel, C-20/16, EU:C:2017:488, bod 53, ako aj z 12. júna 2018, Bevola a Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, bod 32).

32 V prejednávanej veci z ustanovenia § 31 ods. 2 druhej vety zákona o dani z príjmov právnických osôb, ako aj z vysvetlení dánskej vlády týkajúcich sa tohto ustanovenia vyplýva, že jeho cieľom je zabrániť dvojitému odpočítaniu strát.

33 Súdny dvor so zreteľom na opatrenia prijaté členským štátom s cieľom zamedziť alebo zmierniť dvojité zdanenie príjmov spoločnosti rezidenta konštatoval, že spoločnosti, ktoré vlastnia stálu prevádzkareň nachádzajúcu sa v inom členskom štáte, sa v zásade nenachádzajú v situácii porovnanostej so situáciou spoločností, ktoré vlastnia stálu prevádzkareň rezidenta (rozsudok z 12. júna 2018, Bevola a Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, bod 37).

34 Analogicky sa teda treba domnievať, že so zreteľom na opatrenia určené na zamedzenie dvojitého zdanenia strát skupina, ktorej dcérska spoločnosť nerezident vlastní stálu prevádzkareň rezidenta, sa tiež nenachádza v situácii porovnanostej so situáciou skupiny, ktorej dcérska spoločnosť a stála prevádzkareň tejto dcérskej spoločnosti sú obe rezidentmi.

35 Je však dôležité samostatne posúdiť prípad, v ktorom už neexistuje možnosť odpočítať straty dcérskej spoločnosti nerezidenta pripísané stálej prevádzkarni rezidentovi v členskom štáte, v ktorom je usadená táto dcérska spoločnosť. V tomto prípade sa so zreteľom na cieľ zamedziť dvojitému zdaneniu strát totiž skupina, ktorej dcérska spoločnosť je usadená v inom členskom štáte, nenachádza v odlišnej situácii v porovnaní s výhradne vnútroštátnou skupinou. Platobná schopnosť oboch skupín je teda rovnako ovplyvnená stratami ich stálej prevádzkarne rezidenta (pozri v tomto zmysle rozsudok z 12. júna 2018, Bevola a Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, bod 38).

36 Nepochybne, § 31 ods. 2 druhá veta zákona o dani z príjmov právnických osôb odstraňuje rozdiel v zaobchádzaní „v prípade, ak podľa pravidiel platných v inom štáte..., kde má spoločnosť sídlo, straty nemožno zahrnúť do daňového priznania...“, pričom v tomto prípade pripúšťa započítanie strát stálej prevádzkarne rezidenta vo vlastníctve dcérskej spoločnosti nerezidenta do príjmu skupiny spoločností.

37 Nemožno však vylúčiť, že takéto odpočítanie napriek tomu, že ho povolia predpisy iného štátu, v praxi nebude možné, najmä v prípade, že dcérska spoločnosť nerezident definitívne ukončila svoju činnosť.

38 Rozdielne zaobchádzanie uvedené v bode 29 tohto rozsudku sa tak minimálne v tomto prípade môže týkať objektívne porovnanostných situácií.

O odôvodnení a proporcionalite

39 Vnútroštátny súd sa pýta, či toto rozdielne zaobchádzanie možno odôvodniť cieľom zabezpečiť vyvážené rozdelenie daňovej právomoci medzi členskými štátmi alebo cieľom zamedziť dvojitému odpočítaniu strát.

40 V tejto súvislosti treba uviesť, že prvý dôvod nepredstavuje relevantný prvok odôvodnenia. Ak by totiž stratu pripísateľnú stálej prevádzkarni bolo možné odpočítať tak od zdaniteľného výsledku skupiny v členskom štáte, v ktorom sa nachádza táto stála prevádzkareň, ako aj od výsledku dcérskej spoločnosti nerezidenta uvedenej skupiny, ktorý je zdaniteľný v inom členskom štáte, táto možnosť odpočítania by nezáležala ani jeden z dotknutých štátov v neprospech druhého. Vyvážené rozdelenie daňovej právomoci medzi týmito štátmi by teda nebolo ovplyvnené. Neexistencia pravidla, akým je pravidlo uvedené v § 31 ods. 2 druhej vety zákona o dani z príjmov právnických osôb, by viedla len k strate daňových príjmov jedného z týchto dvoch štátov.

41 Dánska vláda sa prikláňa k druhému odôvodneniu, ktoré je založené na zamedzení dvojitého odpočítania strát.

42 V tejto súvislosti Súdny dvor už konštatoval, že členské štáty musia mať možnosť zabrániť riziku dvojitého zohľadnenia strát (rozsudky z 13. decembra 2005, Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, bod 47, ako aj z 15. mája 2008, Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, bod 35).

43 Je pravda, že v situácii, v ktorej sú príjmy stálej prevádzkarene zdaňované v dvoch členských štátoch, sa zdá odôvodnené, aby výdavky tejto stálej prevádzkarene bolo možné z uvedených príjmov odpočítať v jednom aj v druhom daňovom režime, v súlade s vnútroštátnymi predpismi.

44 Existenciu takejto situácie však nemožno odvodiť len z okolnosti, že oba členské štáty súčasne vykonávajú svoju daňovú právomoc vzhľadom na výsledok tej istej stálej prevádzkarene, ako je vo veci samej prípad Dánskeho a Švédskeho kráľovstva.

45 Nemožno totiž nebrať do úvahy daňové dohody medzi členskými štátmi, ktorých cieľom je zabrániť dvojitému zdaneniu. V tejto súvislosti, ako vyplýva z písomných pripomienok Európskej komisie, ako aj z odpovedí, ktoré poskytol zástupca spoločnosti NN na otázky položené na pojednávaní, vzťahy medzi Dánskym a Švédskym kráľovstvom sa spravujú Škandinávskou dohodou.

46 Podľa článku 25 tejto dohody v prípade, ak má osoba usadená vo Švédsku príjmy, ktoré sú zdaniteľné v inom zmluvnom štáte, Švédske kráľovstvo umožní odpočítanie z dane z príjmu sumy zodpovedajúcej dani z príjmu zaplatenej v inom štáte.

47 So zreteľom na tento mechanizmus súbežný výkon daňových právomocí Dánskeho a Švédskeho kráľovstva neukladá švédskej spoločnosti, ktorá vlastní stálu prevádzkareň v Dánsku, povinnosť dvakrát odviesť daň zo svojich príjmov. Za týchto podmienok sa možnosť požadovaná dánskou skupinou spoločností, do ktorej patrí švédska spoločnosť, odpočítať straty takej stálej prevádzkarene dvakrát, teda v jednom aj v druhom vnútroštátnom daňovom režime, nezdá dôvodná.

48 Cieľom § 31 ods. 2 druhej vety zákona o dani z príjmov právnických osôb je zabrániť danej skupine, aby mohla využívať tú istú stratu dvakrát. Ako uviedol generálny advokát v bode 75 svojich návrhov, ak by takéto ustanovenie neexistovalo, cezhraničná situácia by predstavovala neodôvodnenú výhodu oproti porovnateľnej vnútroštátnej situácii, v ktorej dvojité zdanenie nie je možné. Rozdielne zaobchádzanie zavedené vnútroštátnou právnou úpravou sa teda javí ako odôvodnené.

49 Ďalej je potrebné, aby toto rozdielne zaobchádzanie bolo primerané svojmu cieľu, ako je

pripomenuté v bode 18 tohto rozsudku.

50 Pravidlo, akým je ustanovenie § 31 ods. 2 druhej vety zákona o dani z príjmov právnických osôb, by však išlo nad rámec toho, čo je nevyhnutné na zabránenie dvojitému odpočítaniu straty v prípade, ak by viedlo k tomu, že skupina spoločností nebude mať žiadnu možnosť odpočítať straty organizačnej zložky rezidenta v cezhraničnom zložení, o aké ide vo veci samej.

51 Podľa vnútroštátneho súdu by k tomu mohlo dôjsť vo veci samej.

52 Vzhľadom na to, že strata vzniknutá stálej prevádzkarni v Dánsku, ktorú vlastní švédská dcérska spoločnosť spoločnosti NN, je v zásade odpočítateľná od výsledku tejto dcérskej spoločnosti, zdaniteľného vo Švédsku, nemožno ju podľa pravidla uvedeného v § 31 ods. 2 druhej vety zákona o dani z príjmov právnických osôb odpočítať od výsledku skupiny, zdaniteľného v Dánsku.

53 Vo veci samej však strata vyplýva zo zlúčenia dvoch dánskych pobožiek skupiny a z rozhodnutia, ktoré táto skupina uskutočnila (a švédsky zákon jej to umožňuje), že predmetné zlúčenie sa bude na daňové účely posudzovať vo Švédsku ako reštrukturalizácia podniku, ktorá v tomto členskom štáte nie je zdaniteľná. To má za následok, že započítanie straty do výsledku švédskej dcérskej spoločnosti by v praxi nebolo možné.

54 V podobnom prípade vnútroštátne ustanovenia dotknuté vo veci samej, ktoré podľa vnútroštátneho súdu zbavujú dánsku skupinu spoločností akejkoľvek skutočnej možnosti odpočítať stratu stálej prevádzkarne rezidenta vo vlastníctve jej dcérskej spoločnosti nerezidenta, porušujú zásadu proporcionality.

55 Táto zásada by však bola dodržaná, ak by započítanie straty stálej prevádzkarne rezidenta dcérskej spoločnosti, ktorá patrí do dánskej skupiny spoločností a nie je rezidentom, do daňového výsledku danej skupiny, odchyľne od ustanovenia § 31 ods. 2 druhej vety zákona o dani z príjmov právnických osôb bolo možné, pokiaľ skupina preukáže, že započítanie uvedenej straty do výsledku v inom členskom štáte v skutočnosti nie je možné.

56 Je úlohou vnútroštátneho súdu overiť, či to tak je vo veci samej, pokiaľ ide o dánsku pobožku švédskej dcérskej spoločnosti vo vlastníctve spoločnosti NN.

57 Preto je namieste odpovedať na prejudiciálnu otázku tak, že článok 49 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že v zásade nebráni vnútroštátnej právnej úprave, o akú ide vo veci samej, podľa ktorej sú spoločnosti rezidenti vo vlastníctve skupiny oprávnené odpočítať od ich spoločného výsledku straty stálej prevádzkarne rezidenta, ktorá je vo vlastníctve dcérskej spoločnosti nerezidenta tejto skupiny, iba v prípade, že pravidlá uplatniteľné v členskom štáte, v ktorom má sídlo táto dcérska spoločnosť, neumožňujú odpočítať tieto straty od výsledku tejto spoločnosti, pokiaľ je uplatnenie tejto právnej úpravy spojené s uplatnením dohody o zamedzení dvojitého zdanenia, ktorá v tomto poslednom uvedenom členskom štáte umožňuje odpočítanie dane z príjmov dlžnej dcérskou spoločnosťou od sumy zodpovedajúcej dani z príjmov zaplatenej v členskom štáte, na území ktorého sa nachádza táto stála prevádzkareň, v rámci činnosti danej prevádzkarne. Článok 49 ZFEÚ sa však má vykladať v tom zmysle, že bráni tejto právnej úprave, pokiaľ jej uplatnenie zbavuje túto skupinu akejkoľvek skutočnej možnosti odpočítať uvedené straty od jej spoločného výsledku napriek tomu, že započítanie tých istých strát do výsledku uvedenej dcérskej spoločnosti nie je možné v členskom štáte, na území ktorého je táto spoločnosť usadená, čo musí overiť vnútroštátny súd.

O trovách

58 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 (prvá komora) rozhodol takto:

Článok 49 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že v zásade nebráni vnútroštátnej právnej úprave, o akú ide vo veci samej, podľa ktorej sú spoločnosti rezidenti vo vlastníctve skupiny oprávnené odpísať od ich spoločného výsledku straty stálej prevádzkarne rezidenta, ktorá je vo vlastníctve dcérskej spoločnosti nerezidenta tejto skupiny, iba v prípade, že pravidlá uplatniteľné v členskom štáte, v ktorom má sídlo táto dcérska spoločnosť, neumožňujú odpísať tieto straty od výsledku tejto spoločnosti, pokiaľ je uplatnenie tejto právnej úpravy spojené s uplatnením dohody o zamedzení dvojitého zdanenia, ktorá v tomto poslednom uvedenom členskom štáte umožňuje odpísanie dane z príjmov dlžnej dcérskou spoločnosťou od sumy zodpovedajúcej dani z príjmov zaplatenej v členskom štáte, na území ktorého sa nachádza táto stála prevádzkareň, v rámci účinnosti danej prevádzkarne. Článok 49 ZFEÚ sa však má vykladať v tom zmysle, že bráni tejto právnej úprave, pokiaľ jej uplatnenie zbavuje túto skupinu akejkolvek skutočnej možnosti odpísať uvedené straty od jej spoločného výsledku napriek tomu, že zapísanie tých istých strát do výsledku uvedenej dcérskej spoločnosti nie je možné v členskom štáte, na území ktorého je táto spoločnosť usadená, čo musí overiť vnútroštátny súd.

Podpisy

* Jazyk konania: dánčina.