



Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (veľká komora)

z 12. júna 2018*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Článok 49 ZFEÚ – Daň z príjmov právnických osôb – Sloboda usadiť sa – Spoločnosť rezident – Zdaniteľný príjem – Daňová úlava – Odpočet strát, ktoré vznikli stálej prevádzkarni rezidentovi – Povolenie – Odpočet strát, ktoré vznikli stálym prevádzkarniam nerezidentom – Vylúčenie – Výnimka – Voliteľný režim medzinárodného spoločného zdaňovania“

Vo veci C-650/16,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Østre Landsret (Odvolací súd pre východnú oblasť, Dánsko) z 12. decembra 2016 a doručený Súdnemu dvoru 19. decembra 2016, ktorý súvisí s konaním:

A/S Bevola,

Jens W. Trock ApS

proti

Skatteministeriet,

SÚDNY DVOR (veľká komora),

v zložení: predseda K. Lenaerts, podpredseda A. Tizzano, predsedovia komôr M. Ilešič, L. Bay Larsen, A. Rosas a J. Malenovský, sudcovia J.-C. Bonichot (spravodajca), M. Safjan, D. Šváby, A. Prechal, C. Lycourgos, M. Vilaras a E. Regan,

generálny advokát: M. Campos Sánchez-Bordona,

tajomník: R. Schiano, referent,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 25. októbra 2017,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- A/S Bevola a Jens W. Trock ApS, v zastúpení: H. Peytz, advokat,
- Skatteministeriet, v zastúpení: S. Horsbøl Jensen, advokat,
- dánska vláda, v zastúpení: C. Thorning, splnomocnený zástupca, za právnej pomoci S. Horsbøl Jensen, advokat,

* Jazyk konania: dánčina.

- nemecká vláda, v zastúpení: T. Henze, splnomocnený zástupca,
- talianska vláda, v zastúpení: G. Palmieri, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci G. De Socio, avvocato dello Stato,
- rakúska vláda, v zastúpení: F. Koppensteiner, G. Eberhard a E. Lachmayer, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: W. Roels, R. Lyal a S. Maaløe, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 17. januára 2018,

vyhlásil tento

Rozsudok

- 1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 49 ZFEÚ.
- 2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťami A/S Bevola a Jens W. Trock ApS, založenými podľa dánskeho práva, a Skatteministeriet (Ministerstvo financií, Dánsko) vo veci odmietnutia dánskych orgánov povoliť spoločnosti Bevola odpočítať zo svojho zdaniteľného príjmu straty dosiahnuté jej fínskou organizačnou zložkou.

Dánske právo

- 3 § 8 ods. 2 selskabsskatteloven (zákon o dani z príjmu právnických osôb), v znení zákona č. 426 zo 6. júna 2005 (ďalej len „zákon o dani z príjmov právnických osôb“), stanovuje:

„Zdaniteľný príjem nezahrňa príjmy a výdavky týkajúce sa stálej prevádzkarne alebo nehnuteľnosti nachádzajúcej sa v zahraničí, na Faerských ostrovoch alebo v Grónsku bez toho, aby bol dotknutý § 31A. ...“

- 4 § 31 tohto zákona uvádza:

„1. Spoločnosti, združenia a pod. patriace do tej istej skupiny... sa zdaňujú spoločne (tuzemské spoločné zdaňovanie). Pojem ‚spoločnosti, združenia a pod. patriace do tej istej skupiny‘ označuje spoločnosti, združenia a iné subjekty, ktoré v niektorom okamihu počas zdaňovacieho obdobia patria do tej istej skupiny: pozri § 31C. Podľa § 31C ods. 2 až 7 sa nehnuteľnosti a stále prevádzkarne posudzujú rovnako. ‚Zastrešujúca materská spoločnosť‘ znamená spoločnosť, ktorá je materskou spoločnosťou bez toho, aby bola dcérskou spoločnosťou (pozri § 31C).

2. Pre spoločne zdaňované spoločnosti sa vypracuje spoločné daňové priznanie k dani z príjmov, v ktorom sa uvedie súčet zdaniteľných príjmov za každú jednotlivú spoločnosť, na ktorú sa vzťahuje spoločné zdaňovanie, vypočítaný podľa všeobecných pravidiel daňových predpisov s výnimkami, ktoré sa vzťahujú na spoločne zdaňované spoločnosti. Straty stálej prevádzkarne možno započítať s príjmami iných spoločností len v prípade, ak podľa pravidiel platných v inom štáte, na Faerských ostrovoch alebo v Grónsku, kde má spoločnosť sídlo, straty nemožno zahrnúť do daňového priznania k dani z príjmov spoločnosti v tomto inom štáte, na Faerských ostrovoch alebo v Grónsku, kde má spoločnosť sídlo, alebo ak bolo zvolené medzinárodné spoločné zdaňovanie podľa § 31A. Spoločne zdaňovaný príjem sa určí po započítaní strát každej jednotlivéj spoločnosti zo skorších zdaňovacích období, ktoré možno preniesť do nasledujúcich zdaňovacích období. Ak je spoločne zdaňovaný príjem kladný, hrubý zisk sa pomerne rozdelí medzi spoločnosti, ktoré ho dosiahli. Ak je spoločne zdaňovaný príjem za dané

zdaňovacie obdobie záporný, strata sa pomerne rozdelí medzi spoločnosti, ktoré dosiahli stratu, a prenesie sa v príslušnej spoločnosti na započítanie v nasledujúcom zdaňovacom období. Straty v spoločnosti týkajúce sa obdobia spoločného zdaňovania možno započítať len s hrubým ziskom v tej istej spoločnosti. Pri prenesení strát sa najskôr započítajú najstaršie straty. Straty v spoločnosti týkajúce sa skorších zdaňovacích období možno započítať so hrubým ziskom v inej spoločnosti len vtedy, ak vznikli v zdaňovacom období, v ktorom boli príslušné spoločnosti spoločne zdaňované a spoločné zdaňovanie nebolo následne prerušené.

...

4. Pri tuzemskom spoločnom zdaňovaní sa zastrešujúca materská spoločnosť podieľajúca sa na spoločnom zdaňovaní určí za riadiacu spoločnosť na účely spoločného zdaňovania. Ak neexistuje zastrešujúca materská spoločnosť s daňovou povinnosťou v Dánsku, ale viaceré horizontálne prepojené sesterské spoločnosti s daňovou povinnosťou v Dánsku, jedna zo sesterských spoločností podieľajúcich sa na spoločnom zdaňovaní sa určí za riadiacu spoločnosť... Riadiaca spoločnosť zodpovedá za zaplatenie celkovej dane z príjmu...

5. Všetky spoločne zdaňované spoločnosti vypočítajú zdaniteľný príjem za to isté obdobie ako riadiaca spoločnosť bez ohľadu na zdaňovacie obdobie podľa predpisov práva obchodných spoločností (pozri § 10 ods. 5).

...

7. Pri stanovovaní zdaniteľného príjmu sa môže spoločnosť zapojená do režimu spoločného zdaňovania rozhodnúť, že sa nebudú brať do úvahy straty vrátane strát prenesených z predchádzajúcich rokov. Je možné nebrať do úvahy straty zodpovedajúce zdaniteľnému príjmu stálej prevádzkarne alebo dcérskej spoločnosti so sídlom v Dánsku a zapojených do režimu spoločného zdaňovania, pokiaľ sa príjem stálej prevádzkarne alebo dcérskej spoločnosti započíta pri výpočte príjmu v zahraničí. Podmienkou na tieto účely je, že oslobodenie od dane poskytnuté príslušnou krajinou s ohľadom na dánsku daň je v súlade s metódou oslobodenia od dane uvedenou v § 33 zákona o vyrubovaní daní. Nezohľadnená suma sa prenesie do nasledujúcich zdaňovacích období podľa pravidiel stanovených v § 15 zákona o vyrubovaní daní. Ak je nezohľadnená suma nižšia ako celkové straty, táto suma sa pomerne rozdelí medzi jednotlivé subjekty, ktorým vznikla strata.“

5 § 31 A ods. 1 zákona o dani z príjmov právnických osôb stanovuje:

„Zastrešujúca materská spoločnosť si môže zvoliť spoločné zdaňovanie pre tie spoločnosti, združenia a pod. patriace do tej istej skupiny, ktoré sú spoločne zdaňované podľa § 31; to isté platí pre všetky zahraničné spoločnosti, združenia a pod. v skupine, v ktorých žiadny z členov osobne nezodpovedá za záväzky spoločnosti a ktoré rozdeľujú zisk v pomere k podielu člena na základnom imaní (medzinárodné spoločné zdaňovanie). Táto voľba sa vzťahuje aj na všetky stále prevádzkarne a nehnuteľnosti nachádzajúce sa v zahraničí, ktoré patria týmto spoločne zdaňovaným dánskym a zahraničným spoločnostiam, združeniam a pod. Ustanovenia § 31 o tuzemskom spoločnom zdaňovaní sa primerane uplatnia na medzinárodné spoločné zdaňovanie s dodatkami a výnimkami vyplývajúcimi z odsekov 2 až 14. ...“

6 § 31 A ods. 3 tohto zákona stanovuje:

„Voľba medzinárodného spoločného zdaňovania je záväzná pre materskú spoločnosť na obdobie desiatich rokov bez toho, aby bola dotknutá šiesta a siedma veta... Zastrešujúca materská spoločnosť sa môže rozhodnúť ukončiť spoločné zdaňovanie, čo má za následok úplné dodatočné zdanenie (pozri odsek 11).“

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

- 7 Bevola má svoje sídlo v Dánsku. Ponúka sortiment výrobkov určených na výrobu nákladných automobilov a návesov používaných vo veľkoobchode. Je dcérskou spoločnosťou a dcérskou spoločnosťou v druhom rade dánskych spoločností, ktoré sú ovládané spoločnosťou Jens W. Trock, materskou spoločnosťou skupiny, ktorá má svoje sídlo tiež v Dánsku.
- 8 Fínska organizačná zložka spoločnosti Bevola bola zrušená v roku 2009. Podľa tejto spoločnosti straty jej organizačnej zložky dosiahli v čistej výške približne 2,8 milióna dánskych korún (DKK) (t. j. približne 375 000 eur), pričom neboli odpočítané vo Fínsku a po tomto jej zrušení už ani nemôžu byť.
- 9 Za týchto okolností Bevola požiadala o možnosť odpočítať uvedené straty zo svojho zdaniteľného príjmu v Dánsku v zdaňovacom období roku 2009.
- 10 Daňová správa túto žiadosť zamietla, pričom tvrdila, že § 8 ods. 2 zákona o dani z príjmov právnických osôb neumožňuje zahrnúť do zdaniteľného príjmu všetky príjmy a výdavky, týkajúce sa stálej prevádzkarne alebo nehnuteľnosti nachádzajúcej sa v zahraničí, pokiaľ si spoločnosť nezvolila režim spoločného medzinárodného zdaňovania podľa § 31 A tohto zákona.
- 11 Keďže zamietnutie tejto žiadosti daňovým úradom bolo potvrdené rozhodnutím Landsskatteretten (Národná daňová komisia, Dánsko) z 20. januára 2014, Bevola a Jens W. Trock napadli toto posledné uvedené rozhodnutie v konaní pred Østre Landsret (Odvolací súd pre východnú oblasť, Dánsko). Tvrdili, že Bevola by mala možnosť odpočítať tieto straty, keby vznikli organizačnej zložke v Dánsku a že toto rozdielne zaobchádzanie predstavuje obmedzenie slobody usadiť sa v zmysle článku 49 ZFEÚ. Uvedené obmedzenie ide nad rámec toho, čo je nevyhnutné na zachovanie vyváženého rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi v prípade, ako je ten spoločnosti Bevola, keď neexistuje žiadna možnosť zohľadnenia strát jej fínskej organizačnej zložky. Podľa ich tvrdenia je na prípad spoločnosti Bevola uplatniteľná situácia, v ktorej Súdny dvor dospel k riešeniu vo svojom rozsudku z 13. decembra 2005, Marks & Spencer (C-446/03, ECLI:EU:C:2005:763), keď rozhodol, že je v rozpore s právom Únie, ak sa materskej spoločnosti rezidentovi neumožní odpočítať straty, ktoré vznikli dcérskej spoločnosti nerezidentovi, ak táto dcérska spoločnosť vyčerpala možnosti zohľadnenia uvedených strát v štáte, v ktorom je usadená.
- 12 Vnútroštátny súd sa pýta na relevantnosť tejto judikatúry, najmä vzhľadom na možnosť, ktorú ponúka vnútroštátne právo, t. j. zvoliť si režim „spoločného medzinárodného zdaňovania“, podľa ktorého by bol takýto odpočet možný.
- 13 Za týchto okolností Østre Landsret (Odvolací súd pre východnú oblasť) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Bráni článok 49 ZFEÚ vnútroštátnemu režimu zdaňovania, o aký ide vo veci samej, podľa ktorého je možné odpočítať straty v tuzemských organizačných zložkách, zatiaľ čo nie je možné odpočítať straty v organizačných zložkách nachádzajúcich sa v iných členských štátoch, a to ani za podmienok zodpovedajúcich podmienkam opísaným v rozsudku Súdného dvora z 13. decembra 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, body 55 a 56), pokiaľ si skupina nezvolila medzinárodné spoločné zdaňovanie za podmienok, aké sú opísané vo veci samej?“

O prejudiciálnej otázke

- 14 Vnútroštátny súd sa svojou otázkou v podstate pýta, či sa článok 49 ZFEÚ má vykladať v tom zmysle, že bráni právnej úprave členského štátu, ktorá vylučuje možnosť spoločnosti rezidenta odpočítať straty, ktoré vznikli jej stálej prevádzkarni nachádzajúcej sa v inom členskom štáte, zo svojho zdaniteľného

príjmu, a to aj v prípade, ak tieto straty nemožno s konečnou platnosťou započítať v tomto inom členskom štáte, pokiaľ si spoločnosť rezident nezvolila režim medzinárodného spoločného zdaňovania, ako je ten vo veci samej.

Úvodné pripomienky

- 15 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 iných členských štátoch prostredníctvom dcérskej spoločnosti, organizačnej zložky alebo obchodného zastúpenia.
- 16 Hoci cieľom ustanovení práva Únie týkajúcich sa slobody usadiť sa je podľa ich znenia zabezpečiť zaobchádzanie v hostiteľskom členskom štáte podľa podmienok stanovených pre vlastných štátnych príslušníkov, rovnako bránia tomu, aby členský štát pôvodu zasahoval do usadenia niektorého zo svojich štátnych príslušníkov alebo spoločnosti založenej podľa jeho právnej úpravy v inom členskom štáte (rozsudok z 23. novembra 2017, A, C-292/16, EU:C:2017:888, bod 24).
- 17 Tieto úvahy sa rovnako uplatnia vtedy, ak spoločnosť usadená v jednom členskom štáte podniká v inom členskom štáte prostredníctvom stálej prevádzkarne (rozsudok z 15. mája 2008, Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, bod 20).
- 18 Ako Súdny dvor už rozhodol, ustanovenie, ktoré umožňuje zohľadnenie strát stálej prevádzkarne na účely stanovenia zdaniteľného príjmu spoločnosti, ku ktorej táto prevádzkareň patrí, predstavuje daňovú výhodu (pozri v tomto zmysle rozsudok z 15. mája 2008, Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, bod 23).
- 19 Priznanie takejto výhody, pokiaľ straty pochádzajú zo stálej prevádzkarne nachádzajúcej sa v členskom štáte spoločnosti rezidenta, no nie vtedy, ak straty pochádzajú od stálej prevádzkarne nachádzajúcej sa v inom členskom štáte, než v ktorom je táto spoločnosť rezidentom, má za následok, že daňová situácia spoločnosti rezidenta, ktorá vlastní stálu prevádzkareň v inom členskom štáte, je menej výhodná, ako by bola, keby sa táto stála prevádzkareň nachádzala v tom istom členskom štáte ako táto spoločnosť rezident. Vzhľadom na toto rozdielne zaobchádzanie by spoločnosť rezident mohla byť odradená od výkonu svojej činnosti prostredníctvom stálej prevádzkarne nachádzajúcej sa v inom členskom štáte (pozri v tomto zmysle rozsudok z 15. mája 2008, Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, body 24 a 25).
- 20 V každom prípade rozdielne zaobchádzanie vyplývajúce z daňovej právnej úpravy členského štátu na úkor spoločností, ktoré vykonali svoju slobodu usadiť sa, nepredstavuje prekážku tejto slobody, ak sa týka situácií, ktoré nie sú objektívne porovnateľné, alebo ak je to odôvodnené naliehavým dôvodom všeobecného záujmu a primerané 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

- 21 Podľa § 8 ods. 2 zákona o dani z príjmov právnických osôb zdaniteľný príjem nezahŕňa príjmy a výdavky týkajúce sa stálej prevádzkarne alebo nehnuteľnosti nachádzajúcej sa v zahraničí, na Faerských ostrovoch alebo v Grónsku bez toho, aby bol dotknutý § 31 A tohto zákona. Podľa tohto § 31 A si zastrešujúca materská spoločnosť môže zvoliť režim spoločného medzinárodného zdaňovania, t. j. režim, keď všetky spoločnosti skupiny, tuzemské alebo zahraničné, vrátane ich stálych prevádzkarní a nehnuteľností, či už sa nachádzajú v Dánsku alebo mimo neho, budú zdaňované v Dánsku.

- 22 V prvom rade treba preskúmať, či uvedený § 8 ods. 2 zavádza rozdielne zaobchádzanie medzi dánskymi spoločnosťami, ktoré majú stálu prevádzkareň v Dánsku, a tými spoločnosťami, ktorých stála prevádzkareň sa nachádza v inom členskom štáte.
- 23 V tejto súvislosti treba uviesť, že samotný § 8 ods. 2 vylučuje zo zdaniteľného príjmu dánskych spoločností tak príjmy, ako aj výdavky pripísateľné ich stálym prevádzkarniam nachádzajúcim sa v inom členskom štáte. Vzdanie sa Dánskeho kráľovstva uplatňovať svoju daňovú právomoc na stále prevádzkarne dánskych spoločností nachádzajúce sa v zahraničí nemusí byť nevyhnutne nevýhodné pre tieto prevádzkarne a môže dokonca predstavovať daňovú výhodu, najmä v prípade, ak príjmy dosiahnuté stálou prevádzkarňou sú zdanené nižšou sadzbou než v Dánsku.
- 24 Podľa vnútroštátneho súdu je to však inak v situácii, akou je situácia spoločnosti Bevola, v ktorej stála prevádzkareň nerezident skončila svoju činnosť, pričom straty, ktoré dosiahla, nebolo možné odpočítať a už to ani nie je možné v členskom štáte, v ktorom má sídlo. Dánskej spoločnosti sa teda bráni na základe ustanovení § 8 ods. 2 zákona o dani z príjmu právnických osôb odpočítať straty dosiahnuté stálou prevádzkarňou nerezidentom, hoci by mohla vykonať taký odpočet, ak by sa jej stála prevádzkareň nachádzala v Dánsku. Za týchto okolností dánska spoločnosť, ktorá má stálu prevádzkareň v inom členskom štáte, podlieha rozdielnemu zaobchádzaniu, ktoré je nevýhodné v porovnaní so zaobchádzaním, aké má takáto spoločnosť v Dánsku.
- 25 V druhom rade treba preskúmať, či konštatovanie tohto rozdielného zaobchádzania môže byť spochybnené možnosťou podľa § 31 A zákona o dani z príjmu právnických osôb, ktorú majú dánske spoločnosti vlastniace dcérske spoločnosti, organizačné zložky alebo nehnuteľnosti v iných členských štátoch, pričom si môžu zvoliť režim spoločného medzinárodného zdaňovania.
- 26 Je pravda, že v rámci tohto voliteľného režimu môže dánska spoločnosť odpočítať zo svojho zdaniteľného príjmu v Dánsku straty, ktoré vznikli jej stálej prevádzkarni nachádzajúcej sa v inom členskom štáte, podobne ako tie, ktoré vznikli jej stálym prevádzkarniam nachádzajúcim sa v Dánsku.
- 27 Možnosť spoločného medzinárodného zdaňovania je však podmienená splnením dvoch podmienok, ktoré predstavujú zásadné obmedzenia. Na jednej strane predpokladá, že všetky príjmy skupiny, či už pochádzajú zo stálych prevádzkarní alebo nehnuteľností v Dánsku alebo v inom členskom štáte, musia byť zdanené daňou z príjmu právnických osôb v tomto členskom štáte. Na druhej strane podľa § 31 A zákona o dani z príjmu právnických osôb rozhodnutie sa pre túto možnosť sa v zásade uplatňuje minimálne desať rokov.
- 28 Z vyššie uvedeného vyplýva, že zákon o dani z príjmu právnických osôb zavádza rozdielne zaobchádzanie medzi dánskymi spoločnosťami, ktoré majú stálu prevádzkareň v Dánsku, a tými spoločnosťami, ktorých stála prevádzkareň sa nachádza v inom členskom štáte.
- 29 Toto rozdielne zaobchádzanie môže spôsobiť, že pre dánsku spoločnosť bude menej atraktívny výkon jej slobody usadiť sa vytvorením dcérskych spoločností v iných členských štátoch. Treba však overiť, ako bolo pripomenuté v bode 20 tohto rozsudku, či sa také zaobchádzanie týka situácií, ktoré nie sú objektívne porovnateľné.

O porovnatelnosti situácií

- 30 Dánska, nemecká a rakúska vláda tvrdia, že organizačná zložka dánskej spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte sa nenachádza v objektívne porovnateľnej situácii so situáciou dánskej organizačnej zložky takejto spoločnosti, pretože nepodlieha daňovej právomoci Dánskeho kráľovstva. Súdny dvor v rozsudkoch zo 17. júla 2014, *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087), a zo 17. decembra 2015, *Timac Agro Deutschland* (C-388/14, EU:C:2015:829), rozhodol, že stála prevádzkareň nachádzajúca sa v inom členskom štáte ako členskom štáte, v ktorom sa nachádza jej materská

spoločnosť, nie je v rovnakej situácii ako stála prevádzkareň, ktorá sa nachádza v členskom štáte sídla, pričom to môže byť tak len vtedy, ak tento členský štát sídla podriaďuje stálu prevádzkareň nerezidenta svojej daňovej právnej úprave, a teda zdaňuje príjmy tejto stálej prevádzkarne.

- 31 Hoci Európska komisia súhlasí s takýmto výkladom rozsudkov zo 17. júla 2014, *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087), a zo 17. decembra 2015, *Timac Agro Deutschland* (C-388/14, EU:C:2015:829), tvrdí, že sú v rozpore so skoršou judikatúrou Súdneho dvora, ktorá neprikladala význam dôvodu rozdielneho zaobchádzania. Tvrdí, že tento dôvod nemožno zohľadniť pri posudzovaní porovnateľnosti cezhraničnej situácie s vnútroštátnou situáciou. V opačnom prípade by sa dve situácie považovali za neporovnateľné len na základe skutočnosti, že sa členský štát rozhodol zaobchádzať s nimi odlišne.
- 32 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že podľa judikatúry Súdneho dvora porovnateľnosť cezhraničnej situácie s vnútroštátnou situáciou sa musí skúmať s prihliadnutím na cieľ, ktorý sledujú predmetné vnútroštátne ustanovenia (pozri rozsudky z 18. júla 2007, *Oy AA*, C-231/05, EU:C:2007:439, bod 38; z 25. februára 2010, *X Holding*, C-337/08, EU:C:2010:89, bod 22, ako aj z 12. júna 2014, *SCA Group Holding a i.*, C-39/13 až C-41/13, EU:C:2014:1758, bod 28).
- 33 Na rozdiel od tvrdenia Komisie rozsudky zo 17. júla 2014, *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087), a zo 17. decembra 2015, *Timac Agro Deutschland* (C-388/14, EU:C:2015:829), sa nejavia v tom zmysle, že by Súdny dvor opustil túto metódu posúdenia porovnateľnosti situácií, ktorá je navyše výslovne vykonaná v nasledujúcich rozsudkoch (rozsudky z 21. decembra 2016, *Masco Denmark a Daxima*, C-593/14, EU:C:2016:984, bod 29; z 22. júna 2017, *Bechtel*, C-20/16, EU:C:2017:488, bod 53, ako aj z 22. februára 2018, *X a X*, C-398/16 a C-399/16, EU:C:2018:110, bod 33).
- 34 V rozsudkoch zo 17. júla 2014, *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087), a zo 17. decembra 2015, *Timac Agro Deutschland* (C-388/14, EU:C:2015:829), Súdny dvor len uviedol, že nie je nevyhnutné, aby sa zaoberal cieľom predmetných vnútroštátnych ustanovení, ak tieto ustanovenia vyhradzovali rovnaké daňové zaobchádzanie stálym prevádzkarniam nachádzajúcim sa v zahraničí a tým, ktoré pôsobili na štátnom území. Ak totiž zákonodarca členského štátu zaobchádza rovnakým spôsobom s týmito dvoma kategóriami organizačných zložiek na účely zdanenia ich hrubých ziskov, tento zákonodarca pripúšťa, že vzhľadom na spôsob a podmienky uvedeného zákonodarca neexistuje medzi dotknutými organizačnými zložkami žiadny objektívny rozdiel v situácii, ktorý by mohol odôvodniť rozdielne zaobchádzanie (pozri v tomto zmysle rozsudok z 28. januára 1986, *Komisia/Francúzsko*, 270/83, EU:C:1986:37, bod 20).
- 35 Rozsudky zo 17. júla 2014, *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087), a zo 17. decembra 2015, *Timac Agro Deutschland* (C-388/14, EU:C:2015:829), sa však nemôžu chápať v tom zmysle, že ak vnútroštátna daňová právna úprava zaobchádza s dvoma situáciami rozdielne, nemožno ich považovať za porovnateľné. Súdny dvor totiž už rozhodol, že uplatnenie odlišného daňového režimu na spoločnosť rezidenta podľa toho, či má stálu prevádzkareň rezidenta alebo stálu prevádzkareň nerezidenta, nemôže predstavovať platné kritérium na posúdenie objektívnej porovnateľnosti situácií (pozri v tomto zmysle rozsudok z 22. januára 2009, *STEKO Industriemontage*, C-377/07, EU:C:2009:29, bod 33). Napokon pripustenie, že by členský štát vo všetkých prípadoch mohol uplatňovať rozdielne zaobchádzanie len z dôvodu, že stála prevádzkareň spoločnosti rezidenta sa nachádza v inom členskom štáte, by zbavilo článok 49 ZFEÚ jeho podstaty (pozri v tomto zmysle rozsudok z 25. februára 2010, *X Holding*, C-337/08, EU:C:2010:89, bod 23). Preto je potrebné posúdiť porovnateľnosť situácií vzhľadom na cieľ predmetných vnútroštátnych ustanovení, v súlade s judikatúrou citovanou v bodoch 32 a 33 tohto rozsudku.
- 36 V prejednávanej veci § 8 ods. 2 zákona o dani z príjmu právnických osôb vylučuje zo zdaniteľného príjmu dánskych spoločností hrubé zisky a straty pripísateľné stálej prevádzkarni nachádzajúcej sa v inom členskom štáte, ak si daná spoločnosť nezvolila režim spoločného medzinárodného zdaňovania

stanovený v § 31 A tohto zákona. Cieľom tejto právnej úpravy je predísť dvojitému zdaneniu hrubých ziskov a zároveň aj dvojitému odpočtu strát dánskych spoločností, ktoré vlastnia také stále prevádzkarne. Preto situácia týchto spoločností musí byť porovnaná so situáciou dánskych spoločností, ktoré majú stále prevádzkarne v Dánsku.

- 37 V tejto súvislosti Súdny dvor rozhodol, že pokiaľ ide o opatrenia prijaté členským štátom s cieľom zamedziť alebo zmierniť dvojité zdanenie hrubých ziskov spoločnosti rezidenta, sa spoločnosti, ktoré majú stále prevádzkarne nachádzajúce sa v inom členskom štáte, v zásade nenachádzajú v situácii porovnateľnej so situáciou spoločností, ktoré majú stálu prevádzkareň rezidenta (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 17. júla 2014, *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, bod 24, a zo 17. decembra 2015, *Timac Agro Deutschland*, C-388/14, EU:C:2015:829, bod 27).
- 38 Pokiaľ však ide o straty pripísateľné stálej prevádzkarni nerezidenta, ktorá skončila svoju činnosť a ktorej straty nebolo možné odpočítať z jej zdaniteľného príjmu a už to ani nie je možné v členskom štáte, v ktorom vykonávala svoju činnosť, situácia spoločnosti rezidenta, ktorá vlastní takúto prevádzkareň, nie je odlišná od spoločnosti rezidenta, ktorá vlastní stálu prevádzkareň rezidenta, pokiaľ ide o cieľ predchádzania dvojitému odpočtu strát.
- 39 Napokon je potrebné zdôrazniť, že predmetné vnútroštátne ustanovenia určené na predchádzanie dvojitému zdaneniu hrubých ziskov a dvojitému odpočtu strát stálej prevádzkareň nerezidenta sa všeobecnejšie usilujú zabezpečiť primeranosť pri zdanení spoločnosti, ktorá vlastní takúto prevádzkareň, s jej platobnou schopnosťou. Platobná schopnosť spoločnosti, ktorá vlastní stálu prevádzkareň nerezidenta, ktorej vznikli konečné straty, je pritom dotknutá rovnakým spôsobom ako spoločnosti, ktorej stála prevádzkareň rezident utrpela straty. Ako uviedol generálny advokát v bode 59 svojich návrhov, obe situácie sú teda porovnateľné takisto v tejto súvislosti.
- 40 Z vyššie uvedeného vyplýva, že rozdielne zaobchádzanie, o ktoré ide v spore vo veci samej, sa týka objektívne porovnateľných situácií.

O odôvodnení obmedzenia

- 41 Dánske kráľovstvo tvrdí, že toto rozdielne zaobchádzanie môže byť odôvodnené v prvom rade potrebou zachovania vyváženého rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi.
- 42 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že na zachovanie rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi si môže vyžadovať, aby sa na ekonomické činnosti spoločností usadených v jednom z týchto štátov uplatňovali len daňové normy tohto štátu, a to tak na zisky, ako aj na straty (rozsudok z 25. februára 2010, *X Holding*, C-337/08, EU:C:2010:89, bod 28).
- 43 V tomto prípade, ak by Dánske kráľovstvo poskytlo spoločnostiam rezidentom právo na odpočítanie strát z ich stálych prevádzkarní nachádzajúcich sa v iných členských štátoch, a to buď v Dánsku alebo v členskom štáte, v ktorom sa stála prevádzkareň nachádza, hoci si nezvolili spoločné medzinárodné zdaňovanie, vážne by sa tým ohrozilo vyvážené rozdelenie daňovej právomoci medzi členskými štátmi, keďže v prvom štáte by sa daňový základ zvýšil a v druhom znížil (pozri v tomto zmysle rozsudok z 25. februára 2010, *X Holding*, C-337/08, EU:C:2010:89, bod 29 a citovanú judikatúru).
- 44 Dánska vláda odôvodňuje v druhom rade rozdielne zaobchádzanie, o aké ide vo veci samej, potrebou zabezpečiť koherenciu daňového systému.
- 45 V tejto súvislosti Súdny dvor už pripustil, že nevyhnutnosť zachovania koherencie daňového systému môže odôvodniť určité obmedzenie výkonu slobôd pohybu zaručených Zmluvou o FEÚ. Aby sa však také odôvodnenie mohlo pripustiť, treba preukázať existenciu priamej súvislosti medzi predmetnou daňovou výhodou a kompenzáciou tejto výhody vo forme stanoveného daňového odvodu, pričom

priamy charakter tejto súvislosti musí byť posudzovaný vzhľadom na cieľ sledovaný predmetnou právnou úpravou (rozsudok z 30. júna 2016, Max-Heinz Feilen, C-123/15, EU:C:2016:496, bod 30 a citovaná judikatúra).

- 46 V prejednávacom prípade predmetná daňová výhoda spočíva v možnosti pre spoločnosť rezidenta, ktorá vlastní prevádzkareň, ktorá je tiež rezidentom, odpočítať zo svojho zdaniteľného hospodárskeho výsledku straty tejto prevádzkarne. § 8 ods. 2 zákona o dani z príjmu právnických osôb vylučuje z tejto výhody spoločnosti, ktorých stála prevádzkareň sa nachádza v inom členskom štáte, ak si daná spoločnosť nezvolila režim spoločného medzinárodného zdaňovania stanovený v § 31 A tohto zákona.
- 47 Bezprostrednou protihodnotou tejto daňovej výhody je priame začlenenie prípadných hrubých ziskov stálej prevádzkarne rezidenta do zdaniteľného hospodárskeho výsledku spoločnosti rezidenta. Naopak § 8 ods. 2 uvedeného zákona vylučuje z dane z príjmu právnických osôb hrubé zisky dosiahnuté stálou prevádzkarňou, ktorá sa nachádza v inom členskom štáte, ak si spoločnosť, ktorá vlastní túto prevádzkareň, nezvolila režim spoločného medzinárodného zdaňovania stanovený v § 31 A tohto zákona.
- 48 Samotné znenie § 8 ods. 2 zákona o dani z príjmov právnických osôb stanovuje priamy vzťah medzi dotknutou daňovou výhodou a kompenzáciou tejto výhody určitým daňovým odvodom.
- 49 Táto priama súvislosť je nevyhnutná vzhľadom na cieľ vnútroštátnych ustanovení, o ktoré ide vo veci samej a ktoré sa najmä týkajú, ako bolo uvedené v bode 39 tohto rozsudku, zabezpečenia primeranosti pri zdanení spoločnosti, ktorá vlastní stálu prevádzkareň nerezidenta, s jej platobnou schopnosťou.
- 50 Ak by totiž bolo umožnené spoločnosti, ktorá má stálu prevádzkareň v inom členskom štáte, aby do svojho hospodárskeho výsledku započítala straty tejto prevádzkarne bez toho, aby sa zdanili hrubé zisky danej prevádzkarne, platobná schopnosť tejto spoločnosti by bola systematicky podhodnotená.
- 51 Zachovanie koherencie daňového systému predstavuje teda presvedčivý dôvod na dotknuté rozdielne zaobchádzanie.
- 52 Okrem toho predchádzanie nebezpečenstva dvojitého zohľadnenia strát, hoci naň výslovne dánska vláda nepoukázala, môže tiež odôvodniť prekážku slobody usadiť sa, o akú ide v tejto veci (pozri v tomto zmysle rozsudok z 3. februára 2015, Komisia/Spojené kráľovstvo, C-172/13, EU:C:2015:50, bod 24).
- 53 Právnu úpravu spornú vo veci samej možno teda odôvodniť naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu vzťahujúcimi sa jednak na vyvážené rozdelenie daňovej právomoci medzi členskými štátmi, jednak na koherenciu dánskeho daňového systému, ako aj na potrebu predchádzania rizikám dvojitého odpočítania strát.
- 54 Treba však ešte overiť, či uvedené právne predpisy nejdú nad rámec toho, čo je na dosiahnutie týchto cieľov nevyhnutné.

O proporcionalite

- 55 Ako bolo uvedené v bodoch 26 a 27 tohto rozsudku, dánska spoločnosť, ktorá vlastní stálu prevádzkareň nerezidenta, nemôže odpočítať straty pripísateľné tejto prevádzkarni, pokiaľ nevyužila režim spoločného medzinárodného zdaňovania pri dodržaní podmienok vzťahujúcich sa na tento režim.

- 56 V tejto súvislosti treba zdôrazniť, že keby spoločnosť rezident mohla definovať rozsah daného spoločného zdaňovania, mohla by sa podľa svojej vôle rozhodnúť, že začlení len stále prevádzkarne nerezidentov vykazujúce straty, pričom tieto straty sa odpočítajú z jej zdaniteľného príjmu v Dánsku, a mimo tohto rozsahu ponechá prevádzkarne dosahujúce zisk, ktoré spadajú v príslušných členských štátoch pod prípadne priaznivejšie sadzby dane než v Dánsku. Možnosť ponechaná na spoločnosť rezidenta, podľa ktorej by mohla medziročne meniť rozsah spoločného medzinárodného zdaňovania, by jej tiež umožnila slobodne si zvoliť členský štát, v ktorom sa straty dotknutej stálej prevádzkarne majú zohľadniť (pozri v tomto zmysle rozsudok z 25. februára 2010, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, body 31 a 32). Takéto možnosti by ohrozili tak vyvážené rozdelenie daňových právomocí medzi členskými štátmi, ako aj symetriu medzi právom zdaníť hrubé zisky a možnosťou odpočítavať straty, o ktorú sa usiluje dánska daňová právna úprava.
- 57 Bez toho, aby bolo potrebné rozhodnúť všeobecne o proporcionality, pokiaľ ide o ciele uvedené v bodoch 41 až 53 tohto rozsudku, podmienok spoločného medzinárodného zdaňovania uvedených v bode 27 tohto rozsudku, treba pripomenúť, že vnútroštátny súd sa v prejednávanej veci pýta na nevyhnutnosť rozdielneho zaobchádzania, o ktoré ide vo veci samej, v osobitnom prípade, keď straty stálej prevádzkarne nerezidenta sú konečné.
- 58 Ak však už neexistuje žiadna možnosť odpočítavať straty stálej prevádzkarne nerezidenta v členskom štáte, v ktorom sa nachádza, riziko zdvojeného odpočítania strát neexistuje.
- 59 V takom prípade vnútroštátna právna úprava, ako je tá vo veci samej, zachádza nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie cieľov uvedených v bodoch 41 až 53 tohto rozsudku. Primeranosť medzi zdanením a platobnou schopnosťou spoločnosti je totiž tým viac zaručená, ak spoločnosť, ktorá vlastní stálu prevádzkarňu v inom členskom štáte, môže v tomto konkrétnom prípade odpočítavať zo svojho zdaniteľného hospodárskeho výsledku konečné straty pripísateľné tejto prevádzkarni.
- 60 Na to, aby sa neoslabila koherencia dánskeho daňového systému, na ktorej ochranu bola najmä prijatá predmetná právna úprava, odpočítanie týchto strát je možné pripustiť jedine pod podmienkou, že spoločnosť rezident predloží dôkaz o konečnej povahe strát, ktoré požaduje započítať do svojho hospodárskeho výsledku (pozri v tomto zmysle rozsudky z 13. decembra 2005, Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, bod 56, ako aj z 3. februára 2015, Komisia/Spojené kráľovstvo, C-172/13, EU:C:2015:50, bod 27).
- 61 V tejto súvislosti daná spoločnosť musí preukázať, že predmetné straty spĺňajú požiadavky stanovené Súdny dvorom v bode 55 rozsudku z 13. decembra 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), na ktorý správne odkazuje vnútroštátny súd vo svojej prejudiciálnej otázke.
- 62 V bode 55 uvedeného rozsudku Súdny dvor rozhodol, že obmedzenie, ktoré právna úprava členského štátu stanovuje voči slobode usadiť sa, je neproporcionálne v situácii, v ktorej na jednej strane dcérska spoločnosť nerezident vyčerpala možnosti zohľadnenia strát, ktoré existujú v štáte jej sídla, v zdaňovacom období, ktorého sa žiadosť o daňovú úľavu týkala, ako aj v predchádzajúcich zdaňovacích obdobiach, a na druhej strane neexistuje možnosť zohľadnenia strát dcérskej spoločnosti nerezidenta v štáte jej sídla v budúcich zdaňovacích obdobiach buď ňou samotnou, alebo tretími osobami, najmä v prípade prevodu tejto dcérskej spoločnosti na tretiu osobu.
- 63 Kritérium určovania konečných strát v zmysle bodu 55 rozsudku z 13. decembra 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), bolo spresnené v bode 36 rozsudku z 3. februára 2015, Komisia/Spojené kráľovstvo (C-172/13, EU:C:2015:50). Z uvedeného vyplýva, že konečnú povahu strát vzniknutých dcérskej spoločnosti nerezidentovi totiž možno konštatovať iba vtedy, ak tejto spoločnosti už neplynú žiadne príjmy v členskom štáte, v ktorom sídli. Ak totiž tejto dcérskej spoločnosti naďalej plynú príjmy, čo i len minimálne, existuje možnosť, že vzniknuté straty bude ešte možné započítať s budúcimi hrubými ziskami dosiahnutými v členskom štáte, v ktorom sídli.

- 64 Z tejto judikatúry, ktorá sa analogicky vzťahuje na straty stálych prevádzkarní nerezidentov, vyplýva, že straty pripísateľné stálej prevádzkarni nerezidentovi nadobudnú konečnú povahu, ak jednak spoločnosť, ktorá ju vlastní, vyčerpala všetky možnosti odpočítania týchto strát, ktoré jej poskytuje právo členského štátu, v ktorom sa daná prevádzkareň nachádza, a jednak prestala dostávať od tejto prevádzkarne akýkoľvek príjem, takže už neexistuje žiadna možnosť, aby dané straty mohli byť zohľadnené v členskom štáte sídla prevádzkarne.
- 65 Je úlohou vnútroštátneho súdu posúdiť, či sú tieto podmienky splnené v prípade fínskej organizačnej zložky spoločnosti Bevola.
- 66 So zreteľom na predchádzajúce úvahy treba na položenú otázku odpovedať tak, že článok 49 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že bráni právnej úprave členského štátu, ktorá vylučuje možnosť spoločnosti rezidenta, ktorá si nezvolila režim medzinárodného spoločného zdaňovania, ako je ten vo veci samej, odpočítať straty, ktoré vznikli jej stálej prevádzkarni nachádzajúcej sa v inom členskom štáte, od svojho zdaniteľného príjmu, napriek tomu, že jednak táto spoločnosť vyčerpala všetky možnosti odpočítania týchto strát, ktoré jej poskytuje právo členského štátu, v ktorom sa daná prevádzkareň nachádza, a jednak prestala dostávať od tejto prevádzkarne akýkoľvek príjem, takže už neexistuje žiadna možnosť, aby dané straty mohli byť zohľadnené v členskom štáte sídla prevádzkarne, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu.

O trovách

- 67 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:

Článok 49 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že bráni právnej úprave členského štátu, ktorá vylučuje možnosť spoločnosti rezidenta, ktorá si nezvolila režim medzinárodného spoločného zdaňovania, ako je ten vo veci samej, odpočítať straty, ktoré vznikli jej stálej prevádzkarni nachádzajúcej sa v inom členskom štáte, od svojho zdaniteľného príjmu, napriek tomu, že jednak táto spoločnosť vyčerpala všetky možnosti odpočítania týchto strát, ktoré jej poskytuje právo členského štátu, v ktorom sa daná prevádzkareň nachádza, a jednak prestala dostávať od tejto prevádzkarne akýkoľvek príjem, takže už neexistuje žiadna možnosť, aby dané straty mohli byť zohľadnené v členskom štáte sídla prevádzkarne, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu.

Podpisy