



Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
MANUELA CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONY
přednesené dne 17. ledna 2018¹

Věc C-650/16

**A/S Bevola,
Jens W. Trock ApS
proti
Skatteministeriet**

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Østre Landsret (Odvolací soud pro východní oblast, Dánsko)]

„Řízení o předběžné otázce – Korporační daň – Svoboda usazování – Konsolidované skupiny – Daňová právní úprava, která umožňuje společnosti, která je rezidentem, odečítat ztráty tuzemských poboček, ale vylučuje tuto možnost u poboček v jiných členských státech, pokud společnost nezvolila mezinárodní společné zdanění“

1. Dvanáct let od rozsudku Marks & Spencer², musí Soudní dvůr znovu vyřešit rozpory vzniklé v oblasti zdanění společností. V tomto případě se předkládající soud *a quo* táže, zda „v obdobných podmínkách, které byly předmětem“ tohoto rozsudku, brání článek 49 SFEU takové vnitrostátní právní úpravě, podle níž dánská společnost nemůže odečítat ztráty stálé provozovny (SP) se sídlem v jiném členském státě, pokud si nezvolila režim „mezinárodního společného zdanění“.

2. Položení takové předběžné otázky vyvolává podle mého názoru tři otázky, které musí Soudní dvůr vyřešit: a) zda se i nadále uplatní takzvaná „výjimka Marks & Spencer“; b) zda v případě, že se uplatní, je použitelná na ztráty ze stálých provozoven a ne jen na dceřiné společnosti, a c) zda pravidlo, které stanovily dánské právní předpisy, že společnosti-rezidenti mohou odečítat ztráty svých stálých provozoven se sídlem v jiných členských státech (v rámci mezinárodního společného zdanění), je slučitelná s unijním právem, když tyto ztráty jsou konečné.

I. Dánský právní rámec. Zákon o korporační dani.

3. Článek 8 odst. 2 stanoví:

„S výhradou článku 31 A se do zdanitelného příjmu nezahrnují příjmy a výdaje spojené se stálou provozovnou nebo nemovitým majetkem nacházejícími se v cizím státě, na Faerských ostrovech nebo v Grónsku [...]“.

1 – Původní jazyk: španělština.

2 – Rozsudek ze dne 13. prosince 2005, C-446/03, dále jen „Marks & Spencer“, EU:C:2005:763.

4. V souladu s článkem 31 („vnitrostátní společné zdanění“ činností společností sdružených ve skupině v Dánsku, čímž se rozumí zdanění příjmů získaných ze stálých provozoven či z nemovitého majetku v Dánsku náležejících zahraničním společnostem):

„Společnosti a sdružení a jiné subjekty [...] též skupiny podléhají společnému zdanění (vnitrostátní společné zdanění). „Společnostmi, sdruženími a jinými subjekty, patřícími do též skupiny“ se rozumí společnosti, sdružení a jiné subjekty, které patří do stejné skupiny v určitém okamžiku v průběhu zdaňovacího období: viz článek 31 C. Článek 31 C odst. 2 až 7 staví nemovitý majetek na roveň stálým provozovám. „Hlavní mateřskou společností“ se rozumí společnost, která je mateřskou společností a zároveň není dceřinou společností (viz článek 31 C).

(2) Pro společně zdaňované společnosti se vypočítá společný daňový příjem, který tvoří celková částka zdanitelných příjmů každé jednotlivé společnosti podléhající společnému zdanění, vypočítaná v souladu s obecnými pravidly daňových právních předpisů, s výjimkami týkajícími se společností zdaňovaných společně. Ztráty stálé provozovny lze započíst vůči příjmu jiných společností pouze v případě, kdy pravidla platná v jiném státě, na Faerských ostrovech nebo v Grónsku, kde tato společnost sídlí, neumožňují, aby byly ztráty zahrnuty do výpočtu výkazu příjmů společnosti v uvedeném cizím státě, na Faerských ostrovech nebo v Grónsku, kde společnost sídlí, nebo pokud bylo zvoleno mezinárodní společné zdanění podle odstavce 31 A. Příjem podléhající společnému zdanění se vypočte po započtení převoditelných ztrát každé jednotlivé společnosti za předchozí období, ve kterém bylo dosaženo příjmu. Je-li příjem podléhající společnému zdanění kladný, rozdělí se zisk poměrně mezi ziskové společnosti. Je-li ve zdaňovacím období příjem podléhající společnému zdanění záporný, rozdělí se ztráty poměrným způsobem mezi ztrátové společnosti a převedou se v rámci příslušné společnosti k započtení v následujícím zdaňovacím období. Ztráty společnosti týkající se společných zdaňovacích období mohou být započteny pouze proti ziskům též společnosti. Při převodu ztrát se nejdříve započtou ztráty nejstaršího data. Ztráty společnosti vztahující se k dřívějším zdaňovacím obdobím mohou být započteny proti ziskům jiné společnosti pouze v případě, že tyto ztráty vznikly ve zdaňovacím období, ve kterém příslušné společnosti podléhaly společnému zdanění, a společné zdanění nebylo následně přerušeno.

[...]

(4) Při společném vnitrostátním zdanění je nejvyšší mateřská společnost, která se účastní společného zdanění, určena za správcovskou společnost pro účely společného zdanění. V případě, že neexistuje dánská nejvyšší mateřská společnost podléhající dani, ale jsou zde dani podléhající horizontálně propojené dánské společnosti též skupiny, určí se za správcovskou společnost jedna ze společností též skupiny podléhající společnému zdanění. [...] Správcovská společnost odpovídá za zaplacení celkové daně z příjmu. [...]

(5) Všechny společnosti podléhající společnému zdanění vypočítávají zdanitelný příjem za stejné období jako správcovská společnost, a to bez ohledu na účetní rok stanovený podle právní úpravy v oblasti korporálního práva (viz čl. 10 odst. 5).

[...]

(7) Při výpočtu zdanitelného příjmu se společnost podléhající společnému zdanění může rozhodnout, že nezohlední ztráty, včetně ztrát převáděných z předchozího zdaňovacího období. Ztráty odpovídající zdanitelnému příjmu společně zdaňované stálé provozovny v Dánsku nebo společně zdaňované dceřiné společnosti v Dánsku lze opomenout, je-li příjem stálé provozovny nebo dceřiné společnosti zahrnut ve výkazu příjmů v zahraničí, a to za předpokladu, že v příslušném státě úleva vztahující se na dánské zdanění odpovídá metodě daňové úlevy stanovené v článku 33 zákona o daňovém výměru (Ligningsloven). Naproti tomu nezohledněná částka se namísto toho převede do následujícího zdaňovacího období v souladu s pravidly uvedenými v článku 15 zákona o daňovém výměru. Je-li nezohledněná částka nižší než celkové ztráty, rozdělí se poměrně mezi jednotlivé zdroje ztráty.“

5. Článek 31 A odst. 1 první až třetí věta („mezinárodní společné zdanění“, které se vztahuje i na činnosti, které provozují společnosti téže skupiny, a to dánské i zahraniční, nebo jejich stále provozovny), zní:

„Hlavní mateřská společnost může zvolit společné zdanění pro společnosti, sdružení a jiné subjekty patřící do téže skupiny, které jsou zdaňovány společně na základě článku 31; totéž platí pro všechny zahraniční společnosti, sdružení a jiné subjekty ve skupině, ve které žádný z účastníků osobně neručí za závazky společnosti a která rozděluje zisky poměrně k upsanému základnímu kapitálu účastníků (mezinárodní společné zdanění). Uvedená volba se vztahuje i na všechny stále provozovny a nemovitosti nacházející se v zahraničí, které patří uvedeným společně zdaňovaným dánským a zahraničním společnostem, sdružením a jiným subjektům. Ustanovení článku 31 o vnitrostátním společném zdanění se obdobně použijí na mezinárodní společné zdanění, a to s doplněními a výjimkami vyplývajícími z odst. 2 až 14. [...]“

6. Čl. 31 A odst. 3, body 3 a 6 stanoví:

„Volbou mezinárodního společného zdanění je mateřská společnost vázána po dobu 10 let, s výhradou šesté a sedmé věty. [...] Hlavní mateřská společnost může rozhodnout o ukončení společného zdanění, což povede k dodatečnému zdanění v plném rozsahu: viz jedenáctá věta.“

II. Skutkový stav a předběžná otázka

7. A/S Bevola je společností, která je rezidentem v Dánsku a vyrábí konstrukční plošiny pro nákladní vozidla, přívesy a přídatná zařízení. Je dceřinou a vnukovskou společností jiných, taktéž dánských společností, které jsou řízeny hlavní mateřskou společností skupiny, Jens W. Trock ApS, která má rovněž sídlo v Dánsku.

8. Ve zdaňovacím období 2009 měla A/S Bevola dceřiné společnosti a stále provozovny v různých státech Unie. Zahrnovala konkrétně stálou provozovnu ve Finsku.

9. Finská stálá provozovna ukončila činnost v roce 2009 a její ztráty ve výši 2,8 milionu dánských korun, nemohly být odečteny ve Finsku. Za těchto okolností požádala A/S Bevola o jejich odečtení ze základu daně společností v Dánsku.

10. Dne 20. ledna 2014 dánská správa v konečném rozhodnutí Landskatteretten (Národní odvolací komise pro oblast daní) konstatovala, že A/S Bevola neměla nárok na odpočet, neboť čl. 8 odst. 2 zákona o korporáční dani (ve znění zákona č. 426 ze dne 6. června 2005) neumožňoval zahrnout do daňového základu ani příjmy ani zaúčtovatelné výdaje stále provozovny nacházející se v zahraničí, pokud si společnost nezvolila přijetí režimu mezinárodního společného zdanění upraveného v článku 31 A téhož zákona.

11. A/S Bevola a Jens W. Trock ApS (dále jen „Bevola“) napadly toto rozhodnutí před Østre Landsret (Odvolací soud pro východní oblast, Dánsko) s argumentací, že odpočet by byl možný, kdyby ztráty utrpěly dánské stále provozovny, a že takové rozdílné zacházení by bylo omezením svobody usazování zaručené článkem 49 SFEU.

12. Za těchto okolností předkládající soud pokládá následující předběžnou otázku:

„Brání článek 49 SFEU takovému vnitrostátnímu daňovému režimu, jako je režim dotčený v původním řízení, v rámci kterého je možné odečítat ztráty vzniklé v tuzemských stálých provozovnách, ovšem nelze odečítat ztráty vzniklé v stálých provozovnách nacházejících se v jiných členských státech, a to ani za podmínek odpovídajících těm, které Soudní dvůr Evropské unie uvedl v rozsudku ze dne 13. prosince 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, body 55 až 56), nezvolila-li daná skupina mezinárodní společné zdanění za podmínek, jak byly vylíčeny v původním řízení?“

III. Shrnutí vyjádření účastníků řízení

13. Podle společnosti Bevola vnitrostátní právní předpisy, které neumožňují započítat do výpočtu daňového základu ztráty, které utrpí stálá provozovna se sídlem v jiném členském státě, může odradit společnost-rezidenta od jejího založení, což představuje překážku svobody usazování, neboť stálá provozovna-rezident a jiná-nerezident se nacházejí v objektivně srovnatelných situacích.

14. Společnost Bevola dodává, že pokud judikatura připouští omezení svobody usazování, které může být ospravedlněno udržením koherentního daňového systému, je zde podmínka, aby existoval přímý vztah mezi daňovou výhodou a její kompenzací v podobě konkrétního závazku. Takový vztah neexistuje, když jsou dány předpoklady uvedené v rozsudku Marks & Spencer, jak je tomu v tomto případě.

15. Společnost Bevola si také nevykládá věc tak, že by zachování vyváženého rozdělení pravomocí v daňové oblasti sloužilo jako ospravedlnění. Nestačí, že vnitrostátní právo přiznává daňovým poplatníkům možnost přijmout režim mezinárodního společného zdanění pro všechny společnosti a stálé provozovny ve skupině po dobu deseti let, neboť pro dosažení nároku na odečet ztrát zavádí tento režim velmi nepřiměřené a omezující podmínky³. Navíc dodává, že Soudní dvůr posoudil jako neslučitelný s unijním právem režim omezující svobodu usazování, a to i tehdy, když je jeho použití dobrovolné⁴.

16. Dánská vláda poté, co uznala, že vnitrostátní předpisy, které upravují daňovou integraci, omezují svobodu usazování, trvá na tom, že dopadá na situace, které nejsou objektivně srovnatelné, a navíc jsou odůvodněny naléhavými důvody veřejného zájmu.

17. Tato vláda zdůrazňuje, že když zisky vytvořené stálou provozovnou dánské společnosti se sídlem v jiném členském státě nepodléhají pravomoci daňových orgánů v Dánsku, pak se stálá provozovna dánské společnosti se sídlem v Dánsku ani v ziskovém období nenachází ve srovnatelné situaci s touto stálou provozovnou v jiném členském státě.

18. Doplnuje, že tuto právní úpravu zaštiťuje potřeba zajistit vyvážené rozdělení daňových pravomocí mezi členskými státy, stejně jako soudržnosti dánského daňového režimu. Důsledkem uplatnění logiky symetrie je nedílnou součástí práva dánských společností odečítat ztráty svých stálých provozoven v Dánsku současné podrobení příjmů pocházejících z týchž provozoven dánské daňové pravomoci, což se v případě stálých provozoven se sídlem v jiném členském státě neděje.

19. Omezení navíc nejde dál, než jsou sledované cíle. Systém, který stanoví možnost, aby společnost přijala režim mezinárodního společného zdanění, se podstatně odlišuje od analyzovaného rozsudku ve věci Marks & Spencer. Jisté je, že uplatnění této volby zahrnuje po dobu deseti let všechny společnosti, sdružení a jiné subjekty ve skupině, které mají sídlo v zahraničí, stejně jako všechny

3 – Na podporu své úvahy tvrdí, že přípravné verze vnitrostátního zákona připouštěly, že skupiny určitého rozsahu nebudou tento režim shledávat atraktivním.

4 – Cituje rozsudek ze dne 18. března 2010, Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148), bod 53.

zahraniční stálé provozovny a nemovitý majetek, jenž patří dánským společnostem nebo společností, které jsou z daňového hlediska propojeny. Účelem této právní úpravy je zamezit, aby si hlavní mateřská společnost svévolně vybrala společnostmi nebo stálé provozovny, které se daňově spojí, což by nutně vedlo k výběru ztrátových a vyloučení těch, které vytvářejí zisk. Rovnováha mezi právem zdanit zisky a možností odečíst ztráty by jinak byla závažným způsobem ohrožena. Nelze si představit přijetí alternativního řešení, které by bylo méně donucovací, a zachovalo vyváženost daňových pravomocí mezi Dánskem a ostatními členskými státy. Povinnost používat tento režim dostatečně dlouhou dobu je nezbytně nutná z týchž důvodů.

20. Podle dánské vlády není mezinárodní společné zdanění pouhou teoretickou formulací: skutečnost, že jej jen málo přeshraničních skupin využilo, lze vysvětlit tím, že jej nevnímají jako výhodnější daňový režim.

21. Pokud je podle názoru rakouské vlády zvolen režim vnitrostátního společného zdanění, pak se zisky ani ztráty stálých provozoven-nerezidentů nezohledňují v základu daně v Dánsku, což vede k tomu, že situace stálé provozovny se sídlem ve Finsku není objektivně srovnatelná se situací stálé provozovny v Dánsku, jejíž výsledky jsou plně podrobeny daňovému režimu v této zemi⁵. Naproti tomu v rámci „mezinárodního společného zdanění“ je se všemi dceřinými společnostmi a všemi stálými provozovnami, rezidenty i nerezidenty, nakládáno stejně. Proto v žádném z těchto případů neexistuje rozdílné zacházení v objektivně srovnatelných situacích.

22. I kdyby se se mělo za to, že tyto situace srovnatelné jsou, rozdílnost v zacházení by byla ospravedlnitelná potřebou zajistit soudržnost daňového systému. Dánská právní úprava má za cíl zachovat symetrii mezi zdaněním zisků a odečítáním ztrát, aby se předešlo tomu, že daňový poplatník si svobodně vybere členský stát, kde bude vykazovat zisky nebo ztráty. Podle judikatury Soudního dvora⁶ je taková právní úprava soudržná, neboť pokud zisky pocházející ze stálé provozovny se sídlem ve Finsku nemohou být zohledněny v Dánsku, je logické, že také nemohou být zohledněny její ztráty.

23. Rakouská vláda zdůrazňuje, že dánské právo umožňovalo skupině společností, do které patří společnost Bevola, aby své ztráty zahrnula do výpočtu základu daně, pokud by skupina přijala režim mezinárodního společného zdanění. Proto by zde nebyly konečné ztráty ve smyslu výjimky Marks & Spencer, a dánská právní úprava by tak byla přiměřená.

24. Pokud jde o „výjimku Marks & Spencer“, italská vláda trvá na tom, že připadá v úvahu pouze tehdy, když byly vyčerpány všechny možnosti uplatnit ztráty, jako tomu je v tomto případě. Společnost Bevola může odečíst ztráty ze své stálé provozovny ve Finsku tak, že je započte do základu daně hlavní mateřské společnosti skupin prostřednictvím mezinárodního společného zdanění. Z toho důvodu se domnívá, že sporná právní úprava neomezuje svobodu usazování. Snaha společnosti Bevola použít režim mezinárodního společného zdanění pouze částečně, aniž by si ho zvolila, a uplatnit pouze ztráty, by přesahovala meze ochrany svobody usazování a přinesla by riziko pro soudržnost ve zdanění mezinárodních skupin.

25. Německá vláda hájila během ústního jednání názor, že situace stálých provozoven-rezidentů a nerezidentů nejsou srovnatelné, a na svou podporu odkazovala na rozsudky *Nordea Bank Danmark*⁷ a *Timac Agro Deutschland*⁸.

5 – Odvolává se na rozsudek ze dne 17. července 2014, *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087), bod 24.

6 – Odkazuje za tím účelem na rozsudek ze dne 7. listopadu 2013, *K* (C-322/11, EU:C:2013:716), bod 51.

7 – Rozsudek ze dne 17. července 2014, C-48/13, EU:C:2014:2087.

8 – Rozsudek ze dne 17. prosince 2015, C-388/14, EU:C:2015:829.

26. Komise zdůrazňuje, že podle Soudního dvora je situace společnosti-rezidenta se stálou provozovnou v jiném členském státě srovnatelná se situací téže společnosti se stálou provozovnou v tomto členském státě, což již Soudní dvůr ve své judikatuře opakovaně konstatoval⁹. Soudní dvůr však nedávno zvolil jiný pohled na věc v rozsudcích *Nordea Bank Danmark*¹⁰ a *Timac Agro Deutschland*¹¹ a opřel se o rozdílnost zacházení.

27. Nicméně podle Komise je rozdílnost zacházení namísto, pokud je nutno ověřit, zda je omezení ospravedlnitelné. Jinak je třeba dospět k závěru, že dvě situace je třeba hodnotit jako rozdílné, neboť členský stát se rozhodl zacházet s nimi rozdílně. Ve dvou situacích, které jsou v této věci postaveny do protikladu, hledají společnosti výhodu v odpočtu ztrát, které utrpěly ve svých stálých provozovnách, a v tom jsou tyto situace srovnatelné.

28. Pokud bude posouzení takové, že rozdílné zacházení je odůvodněno naléhavými důvody obecného zájmu, ještě je třeba potvrdit, zda toto rozdílné zacházení nejde dál, než je nutné pro dosažení sledovaných cílů. Soudní dvůr potvrdil již v rozsudku „*Marks & Spencer*“, že vyloučení možnosti odečtení ztrát dceřině společnosti-nerezidenta, které zamezí možnosti odečtu ztrát ve státě sídla, je nepřiměřené, a tuto doktrínu lze rozšířit na stálé provozovny společností-rezidentů v jiných členských státech podle rozsudku *Lidl Belgium*¹². Pokud by ztráty společnosti Bevola ze stálé pobočky ve Finsku byly skutečně konečné, což přísluší ověřit vnitrostátnímu soudu, pak je orgán finanční správy povinen umožnit jejich odečtení.

29. Existence režimu mezinárodního společného zdanění nijak nezmenšuje tuto povinnost, neboť tato alternativa (jejímž prostřednictvím se podrobí společně dánské dani veškeré příjmy skupiny) byla samotným vnitrostátním zákonodárcem označena za málo realistickou z hlediska mezinárodních skupin.

IV. Řízení před Soudním dvorem

30. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce došla kanceláři Soudního dvora dne 19. prosince 2016.

31. Písemná vyjádření předložila společnost Bevola, rakouská, italská a dánská vláda, jakož i Evropská komise, tj. účastníci, kteří se také zúčastnili ústního jednání, jež se konalo dne 25. října 2017 a jehož se účastnila i německá vláda.

V. Posouzení

32. Soud *a quo* považuje za prokázané skutkové okolnosti, které vykazují podobné charakteristiky jako věc *Marks & Spencer* a že rozsudek Soudního dvora vydaný v citované věci by mohl být použitelný i zde. Jeho pochybnosti se týkají spíše toho, zda vnitrostátní právo je v souladu s touto judikaturou.

9 – Rozsudky ze dne 6. září 2012, *Philips Electronics UK* (C-18/11, EU:C:2012:532), bod 19; ze dne 21. února 2013, A (C-123/11, EU:C:2013:84), bod 35, a ze dne 1. dubna 2014, *Felixstowe Dock and Railway Company a další* (C-80/12, EU:C:2014:200), bod 26.

10 – Rozsudek ze dne 17. července 2014, C-48/13, EU:C:2014:2087.

11 – Rozsudek ze dne 17. prosince 2015, C-388/14, EU:C:2015:829.

12 – Rozsudek ze dne 15. května 2008, C-414/06, EU:C:2008:278, bod 51.

33. Toto tvrzení je klíčové, aby bylo možno vycházet z předpokladu, o němž se debatovalo v průběhu ústního jednání. Podle dánské vlády není jasné, zda ztráty stále provozovny společnosti Bevola ve Finsku mohou být posouzeny jako konečné ve smyslu bodu 55 rozsudku Marks & Spencer¹³. V každém případě přísluší předkládajícímu soudu, aby vyřešil tento rozpor, neboť jen on má k dispozici příslušné údaje k tomu, aby určil, zda „skutečně doložila důkaz o tom, že ztráty, o které se jedná, jsou konečné“¹⁴. Pokud by nakonec ztráty takový charakter neměly, předběžná otázka by byla pouze hypotetická, a tím i nepřijatelná.

34. S rizikem toho, že zde budu opakovat pojmy, které odborníci na daňové korporativní právo dobře znají, připomenu, že Soudní dvůr v rozsudku Marks & Spencer analyzoval slučitelnost vnitrostátní právní úpravy, podle níž hlavní mateřská společnost se sídlem ve Spojeném království nemohla odečítat ztráty (konečné) svých dceřiných společností-nerezidentů, se sídlem v Belgii, Finsku a Německu, unijním právem. V rámci daňové soudržnosti se nicméně takové odečtení připouštělo, pokud ztráty pocházely z dceřiné společnosti ve Spojeném království.

35. Soudní dvůr tedy stanovil obecné pravidlo a výjimku. Pravidlo je, že právní úprava s těmito charakteristikami¹⁵ „na jedné straně sleduje legitimní cíle slučitelné se Smlouvou a představující naléhavé důvody obecného zájmu a na straně druhé je způsobilá zaručit uskutečnění uvedených cílů“¹⁶. Výjimka dovozená ze zásady přiměřenosti, v zásadě říká, že hlavní mateřská společnost může odečítat své ztráty, pokud mají konečný charakter, to znamená, pokud společnost již vyčerpala všechny možnosti, které vnitrostátní právo (členského státu, v němž sídlí dceřiná společnost) poskytuje k jejich zohlednění¹⁷.

36. Takzvaná „výjimka Marks & Spencer“ vedla k téměř nekončícím sporům¹⁸ a byla testována při mnoha příležitostech. I když Soudní dvůr v pozdějších rozhodnutích vymezil její rozsah¹⁹, navzdory všem překážkám zde přetrvává, jak potvrzuje rozsudek (Velkého senátu) ze dne 3. února 2015²⁰.

37. Tento postup Soudního dvora není podle mého názoru jen účtyhodný s ohledem na hledisko *stare decedis*, nýbrž odpovídá pevným zásadám daňové spravedlnosti, která svazuje vymáhání daní s daňovou způsobilostí²¹. Pokud v průběhu určitého zdaňovacího období dopadá na příjmy právnické osoby daň, je logické, že při jejím výpočtu nelze odhlédnout od ztrát, které vznikly, od ekonomické situace poplatníka (resp. od jeho schopnosti přispívat), která je přiměřeně tomu snížena.

13 – Zdá se, že pokud by společnost Bevola znovu otevřela stálou provozovnu ve Finsku, přetrvávala by zde určitá pochybnost o případném uplatnění ztrát v budoucích zdaňovacích obdobích podle finské právní úpravy. Společnost Bevola nicméně tuto možnost odmítá.

14 – Rozsudek ze dne 17. prosince 2015, Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829).

15 – Rozsudek Marks & Spencer, bod 27: „právní předpisy členského státu, které vylučují možnost, aby mateřská společnost-rezident mohla ze svého zdanitelného zisku odečíst ztráty vzniklé v jiném členském státě v dceřiné společnosti se sídlem na území tohoto jiného členského státu, zatímco tyto právní předpisy takovou možnost přiznávají, pokud se jedná o ztráty vzniklé v dceřiné společnosti-rezidentu“.

16 – Tamtéž, bod 51.

17 – Tamtéž, bod 55: „omezující opatření dotčené ve věci v původním řízení překračuje meze toho, co je nezbytné k dosažení podstaty sledovaných cílů v situaci, kdy – dceřiná společnost-nerezident vyčerpala možnosti zohlednit ztráty, které existují v jejím státě sídla v rámci zdaňovacího období, kterého se týkala žádost o snížení daní, jakož i v rámci předcházejících zdaňovacích období, případně prostřednictvím převodu těchto ztrát na třetí osobu nebo započtením uvedených ztrát na zisky realizované dceřinou společností během předcházejících zdaňovacích období, a – neexistuje možnost, aby mohly být ztráty zahraniční dceřiné společnosti zohledněny v jejím státě sídla v rámci budoucích zdaňovacích období buď jí samotnou, nebo třetí osobou, zejména v případě převodu dceřiné společnosti na tuto třetí osobu“.

18 – Ve svém stanovisku ve věci C-172/13, Komise v. Spojené království (EU:C:2014:2321) ze dne 3. února 2015 si generální advokátka J. Kokott povšimla, že k tomuto datu bylo „zaregistrováno 142 doktrinárních publikací, v nichž se pojednávalo přímo o citovaném rozsudku“.

19 – Viz, mezi jinými, Danish, M., „What remains of the Marks & Spencer exception for final losses? Examining the impact of Commission v. United Kingdom (Case C-172/13)“, *European taxation*, Amsterdam, vol. 55 (2015), n.° 9, s. 417 až 422; Cerioni, L., „The never-ending issue of cross-border loss compensation within the EU: reconciling balanced allocation of taxing rights and cross-border ability-to-pay“, *EC tax review*, Alphen aan den Rijn, vol. 24 (2015), n.° 5, s. 268 až 280; Lang, M., „Has the case law of the ECJ on final losses reached the end of the line?“, *European taxation*, Amsterdam, vol. 54 (2014), n.° 12, s. 530 až 540; Pinetz, E., a Spies, K., „Final losses“ after the decision in Commission v. UK („Marks & Spencer II“), *EC tax review*, Alphen aan den Rijn, vol. 24 (2015), n.° 6, s. 309 až 329.

20 – Věc C-172/13, Komise/Spojené království, EU:C:2015:50.

21 – V projednávané věci Komise na této skutečnosti trvala podle mého názoru oprávněně.

38. Pokud v přeshraničním kontextu byly vyčerpány možnosti, jak zohlednit tyto ztráty ve státě sídla dceřiné společnosti, nezůstane nedotčena ekonomická situace hlavní mateřské společnosti, která se bezpochyby zhorší. Odtud plyne zásada, ze které vychází rozsudek Marks & Spencer (*někde* musí být možno konečné ztráty zohlednit), která má zajistit přizpůsobení daňové zátěže skutečné ekonomické situaci poplatníka, která na něj dolehla.

39. Zdá se mi tedy, že pohled, který zvolil předkládající soud, tedy vyjít z předpokladu platnosti výjimky Marks & Spencer jako výchozího bodu pro hodnocení slučitelnosti jeho vnitrostátního práva s právem Unie, je správný.

40. V této věci se však objevují dvě okolnosti, které nebyly v rozsudku Marks & Spencer analyzovány. Jednak ztráty, o jejichž odečtení v Dánsku je žádáno, nejsou ztrátami dceřiné společnosti, ale pocházejí ze stálé provozovny-nerezidenta v této zemi. A druhou z těchto okolností je skutečnost, že daňový režim nevylučuje s absolutní platností možnost odečtení těchto ztrát, pokud si společnost-rezident zvolí režim mezinárodního společného zdanění. Obě otázky si vyžadují samostatnou analýzu.

A. K porovnání dceřiných společností a stálých provozoven-nerezidentů, a stálých provozoven-rezidentů a nerezidentů pro účely výjimky Marks & Spencer

41. Základní rozdíl mezi dceřinou společností a stálou provozovnou je zaprvé v právní subjektivitě, kterou stálé provozovny nemají. Ty nepředstavují víc, než jen nástroje začleněné do struktury společnosti, která je založila v různých formách (agentury, pobočky a další) a využívá je pro své aktivity. Společnost může otevřít stálou provozovnu v členském státě, kde má sídlo, nebo v jiném členském státě a její svoboda zvolit si jedno nebo druhé zásadně nesmí být omezena, ani prostřednictvím daňových opatření (článek 49 SFEU).

42. Pokud stálá provozovna a její řídicí společnost mají sídlo ve stejném členském státě, pak to pro daňové účely vylučuje jakýkoli problém, co se týče rozsahu pravomocí tohoto (jediného) státu ke zdanění jejich příjmů. Z čistě vnitrostátního hlediska je stálá provozovna začleněna do majetku právnické osoby, která ji využívá pro výkon svých činností. Daňově je třeba jejich ztráty nebo zisky přímo nebo nepřímo přičítat k hospodářským výsledkům společnosti, která je jejich vlastníkem, vždy ve státě jejich sídla.

43. V daném případě tomu tak není, stálá provozovna se naopak nachází v jiném státě než společnost, která ji založila. V tomto kontextu může být v souladu s mezinárodní právní praxí, kterou obsahuje vzorová úmluva o daních vytvořená Organizací pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD), konkrétně v článcích 5 a 7, se stálými provozovnami zacházeno jako se samostatnými daňovými jednotkami²².

44. Podle takto nastíněných úvah jsou za normálních okolností hospodářské výsledky získané stálou provozovnou ve sféře daňové pravomoci členského státu, kde sídlí, a pokud neexistuje žádný zákonný mechanismus nebo mechanismus vyplývající z mezinárodních úmluv, který by zakládal výjimku, nejsou přičitatelné své zakládající společnosti, která má sídlo v zemi *svého původu*. Posledně řečené je dáno i v této věci, neboť, jak vysvětlím později, dánský zákonodárce nemá žádný prostředek nápravy při zdanění stálých provozoven dánských společností se sídlem ve Finsku (v rámci systému společného zdanění).

22 – Soudní dvůr měl možnost vyslovit, že pro způsob rozdělení daňových pravomocí je stále rozumné, aby se členské státy inspirovaly mezinárodní praxí a v konkrétních případech se řídily vzorovými dohodami o daních vytvořenými OECD. Viz rozsudky ze dne 12. května 1998, Gilly (C-336/96, EU:C:1998:221), bod 31; a ze dne 23. února 2006, van Hilten-van der Heijden (C-513/03, EU:C:2006:131), bod 48.

45. Kritéria obsažená v rozsudku Marks & Spencer byla vytvořena v souvislosti s dvoustrannou vazbou hlavní mateřská společnost / dceřiné společnosti. Soudní dvůr je nicméně použil později v rozsudku Lidl Belgium²³ i na ztráty stálých provozoven-nerezidentů, které mohly být odečteny hlavní mateřskou společností s odkazem na to, co je to uvedeno v bodě 55 rozsudku Marks & Spencer.

46. Srovnání dceřiných společností a stálých provozoven pro tyto účely, jak je (implicitně, ale důrazně) učinil [Soudní dvůr] v roce 2008 v rozsudku Lidl Belgium²⁴, bylo co do podstaty sdělení znejasněno v roce 2010 v rozsudku X Holding²⁵. Možná lze nesoulad mezi oběma rozsudky přičítat spornému prvku²⁶ v hodnocení srovnatelnosti situací v oblasti daní, diskutované fáze ve vyjasňování otázky, zda daňová omezení dopadající na svobodu usazování jsou v souladu s unijním právem.

47. V rozsudku X Holding Soudní dvůr rozhodl, že „stále provozovny nacházející se v jiném členském státě a dceřiné společnosti-nerezidenti se nenacházejí ve srovnatelném postavení *co do rozdělení daňové pravomoci, jako je to, které vyplývá z dohody, jako je dohoda o zamezení dvojího zdanění*, zejména z jejich čl. 7 odst. 1 a čl. 23 odst. 2“²⁷. Důraz tedy nebyl kladen na srovnatelnost situací *in abstracto*, nýbrž na vztah daňových norem (vnitrostátních a mezinárodních úmluv), které je při posouzení třeba brát v úvahu.

48. Stejný úhel pohledu je uplatnitelný i na bipolární vztah stálá provozovna-rezident/stálá provozovna-nerezident. Tak to lze vyvodit z rozsudku ze dne 17. července 2014, Nordea Bank Danmark²⁸, v němž přezkoumával systém odečítání ztrát ve stálých provozovnách-nerezidentech uvnitř dánské právní úpravy (která byla výše analyzována) vůči příjmům společností-rezidentů.

49. V tomto rozsudku Soudní dvůr zdůraznil, že „pokud jde o srovnatelnost situací“, stálé provozovny se sídlem v jiném členském státě nejsou „v zásadě“ srovnatelné se situací stálých provozoven rezidentů „s ohledem na opatření přijatá členským státem s cílem zamezit nebo zmírnit dvojí zdanění zisků společnosti-rezidenta“. Nicméně následně se vyjádřil tak, že „Dánské království však tím, že podrobilo zisky stálých provozoven nacházejících ve Finsku, Švédsku a Norsku dánské dani, postavilo jejich situaci naroveň situaci stálých provozoven rezidentů, pokud jde o odečet ztrát (obdobně viz rozsudek Denkavit Internationaal a Denkavit France, C-170/05, EU:C:2006:783, body 34 a 35)“²⁹.

50. V posledním rozsudku Timac Agro Deutschland³⁰ Soudní dvůr v zásadě potvrdil nesrovnatelnost stálých provozoven-rezidentů a stálých provozoven-nerezidentů podle rozsudku Nordea Bank Danmark³¹, jehož bod 24 citoval. Nicméně ihned dodal, že tím, že tehdy použitelná německá právní úprava zahrnovala obě kategorie stálých provozoven, pak „za těchto podmínek je tedy situace společnosti-rezidenta mající stálou provozovnu nacházející se v Rakousku srovnatelná se situací společnosti-rezidenta mající stálou provozovnu v Německu“³².

23 – Rozsudek ze dne 15. května 2008, C-414/06, EU:C:2008:278. Podstatou otázky předkládajícího soudu bylo, „zda články 43 ES a 56 ES brání vnitrostátnímu daňovému režimu, který vylučuje možnost obchodní společnosti, která je rezidentem, uplatnit při určování výsledku hospodaření a výše jejich zdanitelných příjmů ztráty, které utrpěla její stálá provozovna v jiném členském státě, ačkoli uvedený daňový režim připouští takovou možnost v případě ztrát stálé provozovny-rezidenta“.

24 – Rozsudek ze dne 15. května 2008, C-414/06, EU:C:2008:278.

25 – Rozsudek ze dne 25. února 2010, C-337/08, EU:C:2010:89.

26 – Připomínám, že generální advokátka J. Kokott ve stanovisku ve věci Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:153), navrhovala opustit „tradiční“ metodu analýzy, podle níž je třeba „v první řadě přezkoumat, zda společnosti s pobočkou-rezidentem a společností s pobočkou v jiném členském státě se nacházejí v objektivně srovnatelných situacích, [...] a zároveň zohlednit účel sporných ustanovení vnitrostátního práva“. Soudní dvůr v této věci v rozsudku ze dne 17. července 2014 (EU:C:2014:2087) nepřijal tento návrh a i nadále od té doby vycházel ze srovnatelnosti situací z daňového hlediska (vnitrostátní a přeshraniční) ve světle účelu vnitrostátní právní úpravy, která zavedla omezení svobody usazování.

27 – Rozsudek ze dne 25. února 2010, C-337/08, EU:C:2010:89, bod 38 (bez zvýraznění v originále).

28 – Věc C-48/13, EU:C:2014:2087.

29 – Tamtéž, bod 24.

30 – Rozsudek ze dne 17. prosince 2015, C-388/14, EU:C:2015:829, bod 27.

31 – Věc C-48/13, EU:C:2014:2087.

32 – Rozsudek ze dne 17. prosince 2015 (C-388/14, EU:C:2015:829), bod 28.

51. Tato posloupnost v judikatuře zvyrazňuje, jak těžké je rozpoznat, zda skutečně existují zaručená kritéria pro určení, zda se mateřské společnosti, dceřiné společnosti a stálé provozovny nacházejí v objektivně srovnatelných situacích podle toho, zda jsou či nejsou rezidenty v členském státě. Nezbytná kazuistika, k níž musel Soudní dvůr při nedostatku pozitivních právních norem (kromě článku 49 SFEU) v této oblasti dospět, může u právníka, který usiluje o předvídatelnost řešení, vyvolat určitý pocit nepohodlí, či dokonce nejistoty³³. To však nestačí k tomu, aby upustil od analýzy objektivní srovnatelnosti situací, k níž se Soudní dvůr znovu a znovu vrací.

52. Z toho, co jsem zde až doposud uvedl, je možné vyvodit dva závěry. První je, že podle obecného pravidla je třeba porovnat zacházení v daňové oblasti se stálými provozovny-nerezidenty a dceřinými společnostmi se sídlem v zahraničí, což se týká odečtení konečných ztrát, které nelze zohlednit ve státě sídla této stálé provozovny tak, jak to Soudní dvůr vyřešil ve věci Lidl Belgium³⁴.

53. Toto hledisko je i podle mého názoru nejvíce v souladu se zásadou, ze které vychází směrnice Rady 2011/96/EU³⁵, jejíž devátý bod odůvodnění uvádí, že „výplata rozděleného zisku stálé provozovny mateřské společnosti a příjem rozděleného zisku touto provozovnou by měly zakládat stejné zacházení, které se používá mezi dceřinou a mateřskou společností“. Takto prohlášenou rovnost v zacházení v souvislosti s výplatou zisku chápu tak, že je uplatnitelná i na ztráty vzniklé ve stálé provozovně, což znamená, že pro tyto specifické účely mají být stálé provozovny posuzovány jako dceřiné společnosti.

54. Pokud se nemýlím, tentýž náhled potvrzuje řešení, které přijala směrnice Rady (EU) 2016/1164³⁶ za tím účelem, aby potírala možnosti, jak se vyhnout daňovým povinnostem na vnitřním trhu. Přestože je nepoužitelná *ratione temporis* na tuto předloženou věc, vnáší směrnice trochu světla do této oblasti, když čtvrtý bod odůvodnění a zejména článek 7 vyzývají k použití stejných daňových pravidel na subjekty a „stálé provozovny poplatníků korporační daně, které se mohou nacházet v jiném nebo jiných členských státech“.

55. Navíc podle předkládacího usnesení dochází k tomu, že Dánsko ve skutečnosti zrovnoprávňuje zacházení se stálými provozovny-nerezidenty a dceřinými společnostmi-nerezidenty: článek 31 A zákona o korporační dani v souvislosti s mezinárodním společným zdaněním zachází stejně se „zahraničními společnostmi [...] skupiny“ a „všemi stálými provozovny a nemovitostmi nacházejícími se v zahraničí, které patří uvedeným společně zdaňovaným [...] společností“.

56. Druhý závěr se týká objektivní srovnatelnosti stálých provozoven-rezidentů a stálých provozoven-nerezidentů. Této otázky se týkala velká část diskuse, jak v písemné fázi, tak zejména ve fázi ústního jednání. Naproti výhradám Komise³⁷ k řešení přijatému Soudním dvorem v rozsudcích Nordea Bank Danmark³⁸ a Timac Agro Deutschland³⁹ se většina vlád shodla v tom, že v předložené věci obhajují jejich použití, a dokonce v tom, že ani situaci stálých provozoven společnosti Bevola ve Finsku a v Dánsku nelze srovnávat, což je překvapující.

33 – Možná právě proto jsou v předkládacím usnesení přeepsána tvrzení z návrhu zákona č. 121, Folketingstidende (dánský parlamentní Bulletin) 2004/2005, podle nichž „je obzvláště obtížné vyhodnotit, zda navrhovaný režim povede k omezení neslučitelnému s právem Unie“.

34 – Rozsudek ze dne 15. května 2008, C-414/06, EU:C:2008:278.

35 – Směrnice Rady ze dne 30. listopadu 2011 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států (Úř. věst. 2011, L 345, s. 8).

36 – Směrnice Rady ze dne 12. července 2016, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu (Úř. věst. 2016, L 193, s. 1).

37 – V průběhu ústního jednání Komise své výhrady zmírnila a ujišťovala, že ve skutečnosti se omezovaly na bod 24 rozsudku ze dne 17. července 2014, Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087), který je zopakován v bodě 65 rozsudku ze dne 17. prosince 2015, Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829). Komise se chce vyhnout tomu, aby vyznění těchto pasáží vedlo k domněnce, že k popření objektivní srovnatelnosti situací stálých provozoven-rezidentů a nerezidentů by stačilo pouze to, aby s nimi zacházel odlišně členský stát, ať už by byly okolnosti jakékoli.

38 – Rozsudek ze dne 17. července 2014, C-48/13, EU:C:2014:2087.

39 – Rozsudek ze dne 17. prosince 2015, C-388/14, EU:C:2015:829.

57. Nicméně se nedomnívám, že by použití těchto dvou rozsudků na tuto věc nutně vedlo k odmítnutí objektivní srovnatelnosti, o níž byly spory. Na jednu stranu ztráty, které byly předmětem posouzení v těchto rozsudcích, měly charakter téměř trvalý, to znamená, vznikaly rok za rokem znovu, což podporovalo volbu „à la carte“ v příznivějších obdobích; naproti tomu stálá provozovna společnosti Bevola čelila ztrátám přesně v posledním zdaňovacím období své existence, kdy byla zavřena. Tento faktor, zdánlivě nedůležitý, má význam, jak dále vysvětlím. Na druhou stranu, pokud se hodnocení srovnatelnosti má vázat do souvislosti s obsahem a účelem vnitrostátního hmotného práva, je namístě věnovat pozornost výkladu, který k jeho režimu činí předkládací usnesení.

58. Jestliže je stálá provozovna ztrátová a rozhodne se ukončit činnost a zavřít, je nutno prodat aktiva, uplatnit pohledávky a zaplatit dluhy s tím, že zbude zůstatek (konkurzní podíl). Ztráty stálé provozovny-rezidenta vzniklé tímto uzavřením, jež se promítnou do konkurzního podílu, se přesunou přímo na společnost, která stálou provozovnu vlastní. Naproti tomu tytéž konečné ztráty⁴⁰, pokud k nim dojde ve stálé provozovně-nerezidentu, nejsou převoditelné na žádný jiný subjekt uvnitř státu, kde se nacházela. Proto pokud je nelze započíst do základu daně zakladatelské společnosti, zůstanou ve *zduchoprázdnu*.

59. Tento předpoklad zohlednila výjimka Marks & Spencer, jejíž použití je odůvodněno především tím, že upozorňuje na skutečnost, že konečné ztráty stálé provozovny-nerezidenta představují pro společnost, jež je jejím vlastníkem, majetkové oslabení, které znamená i snížení ekonomické schopnosti a tím i schopnosti přispívat do státního rozpočtu. Proto ve scénáři týkajícího se ztrát spojených se zánikem stálé provozovny, které mají konečný charakter, při analýze objektivní srovnatelnosti situací nelez tento faktor pustit ze zřetele. Situace stálé provozovny-rezidenta a stálé provozovny-nerezidenta, obě s konečnými ztrátami, a právě z tohoto důvodu, jsou srovnatelné optikou vztahující se k zásadě schopnosti přispívat do státního rozpočtu na straně mateřské společnosti.

60. Nedomnívám se, že tento úhel pohledu je v rozporu s rozsudky Nordea Bank Danmark⁴¹ a Timac Agro Deutschland⁴². V obou se srovnatelnost mezi stálými provozovnami-rezidenty a nerezidenty opírala o existenci norem, od nichž se odvíjela vazba stálé provozovny-nerezidenta na daňové orgány státu, v němž měla sídlo společnost, na níž byly závislé. Tato vazba zde vzniká jakožto důsledek konečné ztráty, kterou způsobila společnost, jež utrpěla ekonomický bankrot v důsledku ztrát, a smyslem je, aby se zdanění přizpůsobilo skutečné schopnosti poplatníka zaplatit daně.

61. Nezdá se, že by dánský zákon, co se týče režimu mezinárodního společného zdanění, měl, na rozdíl od toho, co se událo v případech Nordea Bank Danmark⁴³ a Timac Agro Deutschland⁴⁴, za účel „zamezit nebo omezit dvojí zdanění příjmů společností-rezidentů“. Tento mechanismus by navíc dokonce mohl vést k dvojímu zdanění, neboť Dánsko si v článku 31 A zákona o korporáční dani připisuje pravomoc zatížit daní příjmy z „všech“ dceřiných společností-nerezidentů a „všech“ stálých provozoven-nerezidentů, pokud některá z nich patří mateřské společnosti se sídlem v Dánsku.

62. Poslední okolnost s sebou podle mého názoru nese to, že pro hodnocení srovnatelnosti v této věci je třeba zvolit srovnání stálé provozovny-rezidenta a stálé provozovny-nerezidenta. Jestliže dánská právní úprava zahrnuje do své daňové pravomoci příjmy z jedněch i druhých a staví je pro účely mezinárodního společného zdanění (článek 31 A zákona o korporáční dani) na roveň a tímto opatřením „podrobuje dánské dani všechny příjmy ze stálých provozoven ve Finsku“, pak tím „posledně zmíněné provozovny staví do stejné pozice jako stálé provozovny-rezidenty“. To byl přesně ten faktor objektivní srovnatelnosti, který použil Soudní dvůr v rozsudku Nordea Bank Danmark⁴⁵.

40 – Na něž odkazuje rozsudek Marks & Spencer ve svém bodě 55.

41 – Rozsudek ze dne 17. července 2014, C-48/13, EU:C:2014:2087.

42 – Rozsudek ze dne 17. prosince 2015, C-388/14, EU:C:2015:829.

43 – Rozsudek ze dne 17. července 2014, C-48/13, EU:C:2014:2087.

44 – Rozsudek ze dne 17. prosince 2015, C-388/14, EU:C:2015:829.

45 – Rozsudek ze dne 17. července 2014, C-48/13, EU:C:2014:2087, bod 24.

63. Můžeme si být tedy jisti, že v kontextu právního rámce v tomto řízení konečné ztráty stálé provozovny-nerezidenta v Dánsku vzniklé v roce, kdy se provozovna uzavřela a není možno je zohlednit ve Finsku, jsou srovnatelné se ztrátami stálé provozovny-rezidenta v Dánsku, když společnost, která je obě vlastní, má také sídlo v Dánsku.

B. K vlivu dánského režimu mezinárodní daňové soudržnosti na použitelnost výjimky „Marks & Spencer“

64. Rozdílné zacházení v oblasti daní ze strany státu, kde má sídlo mateřská společnost, mezi dceřinými společnostmi a stálými provozovnami-rezidenty a stálými provozovnami-nerezidenty může pro mateřskou společnost znamenat překážku ve výkonu práva na svobodu usazování, a odradit ji od zakládání dceřiných společností nebo stálých provozoven v jiných členských státech. Dotčeným ustanovením Smlouvy o FEU je tudíž článek 49 a výše uvedené rozdílné zacházení mezi rezidenty a nerezidenty představuje omezení svobody, kterou tento článek zaručuje.

65. Soudní dvůr již věnoval pozornost problémům, které vyvolávají předpisy některých členských států, jež umožňují přijmout režim daňové konsolidace ve skupině společnostem-rezidentům, kdežto ty společnosti, které rezidenty nejsou, nad nimiž nemají svou daňovou pravomoc, vylučují z této skupiny. V takovém režimu nemohou dceřiné společnosti ve skupině, které jsou nerezidenty, uplatnit své ztráty vůči mateřské společnosti, která rezidentem je, neboť právě daňová právní úprava jim zabraňuje začlenit se do konsolidované skupiny⁴⁶. V předložené věci vyvstává tentýž problém, pouze se týká stálých provozoven.

66. Rozsudek Marks & Spencer by mohl sloužit k vyřešení této otázky bez větších obtíží, když již jednou byly postaveny na roveň dceřiné společnosti a stálé provozovny-nerezidenti. Jak jsem již zdůraznil s odkazem na to, co tvrdí soud *a quo*, dá se vycházet z předpokladu, že v této věci, jejíž kontury jsou paralelou případu řešeného v tomto rozsudku, stálé provozovně ve Finsku přísluší, aby své (konečné) ztráty, které v této zemi nelze zohlednit, odečetla od hospodářského výsledku dánské mateřské společnosti prostřednictvím vnitrostátního systému daňové soudržnosti.

67. Rozlišujícím faktorem je dánská právní úprava:

- na jedné straně upravuje systém „vnitrostátního společného zdanění“, podle něhož korporační daň celé skupiny (která zahrnuje hospodářské výsledky společností-rezidentů, stálých provozoven a příjmy z nemovitostí dánských společností se sídlem v Dánsku) se účtuje v režimu daňové konsolidace;
- a na druhé straně dává možnost přijmout režim „mezinárodního společného zdanění“, který zahrnuje hospodářské výsledky společností ve skupině, a to jak dánských, tak zahraničních, stejně jako všech stálých provozoven v zahraničí po dobu minimálně deseti let.

68. Podle daňových orgánů v Dánsku (a v ostatních členských státech, které jim vyjádřily podporu) posledně zmíněný systém umožňuje plný odečet konečných ztrát stálých provozoven-nerezidentů. Dánský daňový režim by tedy nepředstavoval překážku pro svobodu usazování ve smyslu rozsudku Marks & Spencer, neboť dánské společnosti si vždy mohou zvolit mezinárodní daňovou integraci.

46 – Rozsudky Marks & Spencer, body 22 a 24; ze dne 25. února 2010, X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89), body 18 a 19; ze dne 2. září 2015, Groupe Steria (C-386/14, EU:C:2015:524), body 18 a 19, a ze dne 6. října 2015, Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:661), body 27 a 28.

69. Argumentace v rozsudku Marks & Spencer kladla důraz na nepřiměřenost vnitrostátních předpisů, která měla nakonec takový důsledek, že žádné ztráty dceřiné společnosti-nerezidenta nebyly uplatnitelné. Použijeme-li toto kritérium, předkládající soud se bude muset ujistit, jak jsem již opakoval, konkrétně o tom, jaké jsou okolnosti tvrzené nemožnosti odečíst ve Finsku ztráty vzniklé u stále provozovny společnosti Bevola v této zemi.

70. Pokud se potvrdí tento předpoklad, a nebude možno odečíst konečné ztráty ve Finsku, výjimka Marks & Spencer vstoupí do hry a mísky vah se přikloní na stranu neospravedlnitelného narušení svobody usazování.

71. Stačí k vyvrácení tohoto závěru, že dánské zákony nabízejí společnostem-rezidentům přijmout režim mezinárodního společného zdanění s následnou možností odečíst v rámci tohoto systému odečíst konečné ztráty dceřiných společností a stálých provozoven-nerezidentů?

72. Řešení záležitosti logicky na tom, jak je tento režim upraven. Mohl by být v zásadě jak přijatelný, tak by mohl představovat i nepřijatelnou překážku pro svobodu usazování. Jeho analýza se dá nahlédnout podle mého názoru ze dvou stran: a) z hlediska subjektivního rozšíření mezinárodní integrace (konkrétně jeho zacílení na zahrnutí všech společností a všech stálých provozoven ve skupině) a b) z hlediska týkajícího se časového horizontu podřízení se tomuto daňovému systému.

73. Z první perspektivy se zdá, že dánské předpisy odpovídají obavám, které v této oblasti sdílel Soudní dvůr. V rozsudku X Holding⁴⁷ například varoval, že „kdyby byla společnostem poskytnuta možnost volby při zohledňování jejich ztrát v členském státě jejich usazení nebo v jiném členském státě, narušila by se tím ve značné míře vyvážená dělba zdaňovací pravomoci mezi členské státy, neboť základ daně by byl v prvním státě zvýšen a ve druhém státě snížen ve výši převedených ztrát (viz výše uvedené rozsudky Marks & Spencer, bod 46; Oy AA, bod 55, jakož i Lidl Belgium, bod 32)“.

74. V takovém případě by odraz vnitrostátního daňového režimu ve vztahu k dceřiným společnostem-nerezidentům umožňoval mateřským společnostem svobodu volby („cherry picking“), která není slučitelná se zachováním rozdělených daňových pravomocí mezi členskými státy⁴⁸. Snahu vyhnout se těmto důsledkům lze vidět v návrhu dánského zákona, který měnil korporační daň společností a je (částečně) přepsán v předkládacím usnesení: „v opačném případě by se společnosti mohly jednoduše vyhnout daňové povinnosti v Dánsku pouze na základě toho, že by zahraniční ztrátové činnosti vykonávaly zahraniční pobočky, kdežto ziskové činnosti by byly přesunuty na společnosti, které nejsou zahrnuty do výpočtu daně v Dánsku“⁴⁹.

75. Daňový systém, který v tomto směru připouští konsolidaci, ale nenechává prostor pro volbu „rozsah integrace“, neboť zahrnuje *všechny* společnosti a *všechny* stále provozovny ve skupině, určité brání mateřské společnosti, aby si dle svého uvážení vybrala, které hospodářské výsledky subjektů, které nejsou rezidenty, by jí vyhovovalo konsolidovat s rizikem pro soudržnost základu daně. Z tohoto úhlu pohledu navíc staví na roveň mezinárodní společnosti s národními, podrobuje je stejné daňové kázní, a přispívá k zachování soudržnosti daňového systému, s tím, že zajišťuje symetrii mezi zdaněním příjmů a odečitatelností ztrát.

47 – Rozsudek ze dne 25. února 2010, C-337/08, EU:C:2010:89, bod 29.

48 – V bodě 32 téhož rozsudku Soudní dvůr dodává, že „jelikož rozsah daňové jednotky může být takto měněn, mělo by přiznání možnosti začlenit do ní dceřinou společnost-nerezidenta za následek, že by bylo mateřské společnosti umožněno, aby si libovolně zvolila členský stát, kde uplatní ztráty této dceřiné společnosti (v tomto smyslu viz výše uvedené rozsudky Oy AA, bod 56, a Lidl Belgium, bod 34)“.

49 – Návrh zákona č. 121, Folketingstidende (dánský parlamentní Bulletin) 2004/2005, příloha A, sloupec 4946, bod 10.

76. Nicméně riziko, že v případě jako je tento, dojde k volbě à la carte je minimální. Připomenu zde, že se zde jednalo o poslední zdaňovací období za činnosti stále provozovny společnosti Bevola ve Finsku, to znamená, že se jednalo o rok, kdy byla provozovna uzavřena. Není zde tedy žádný další předpoklad srovnatelný s těmi případy, kdy mateřská společnost má dceřiné společnosti nebo stále provozovny-nerezidenty, o jejichž přežití není pochyb, a rozhoduje se o tom, jak odečítat ztráty podle toho, jak jí to vyhovuje, což se v těchto případech dělo.

77. Pokud shrnu vše, domnívám se, že řešení, které dánský zákonodárce přijal k popření výjimky Marks & Spencer je pro společnosti, které pod ochranou článku 49 SFEU chtějí využít svobody usazování v jiných členských státech, je nepřiměřeně zatěžující. A domnívám se, že systém, který je dobrovolný, není zbaven charakteru, který je příliš omezující a je také možná neslučitelný s právem Unie⁵⁰.

78. Jsem toho názoru, že režim, který je ve hře, je v první řadě málo realistický, přinejmenším pro dánské skupiny společností, které operují na trhu v globálním rozsahu (nebo alespoň mají dceřiné společnosti a stále provozovny ve více zemích). Vnitrostátní zákonodárce to s chvályhodnou upřímností uznal v písemném vyjádření v souvislosti spojeném s návrhem zákona⁵¹. Je jisté, že žádná zásada nestanoví členskému státu povinnost přizpůsobit jeho předpisy zájmům skupin společností. Nicméně je třeba chránit použitelnost článků 49 SFEU (v tomto případě před důsledky režimu odečítání konečných ztrát, jako to bylo nastíněno v rozsudku Marks & Spencer) takovými normativními řešeními, která přestože budou vedena snahou zabránit daňovým únikům prostřednictvím umělých konstrukcí, neudělají v praxi odečtení ztrát nemožným, ať je ekonomická síla skupiny jakákoli, pokud existují legitimní důvody pro odečtení konečných ztrát. V opačném případě by nebyla respektována úměrnost schopnosti přispívat do státního rozpočtu vzhledem k požadované dani.

79. Z druhé perspektivy je minimální doba deseti let v režimu mezinárodního společného zdanění nepřiměřená a mění se v důležitou a neodůvodněnou překážku v právu volby. Vidíme-li rizika, která mohou postihnout složení skupiny (převody či přeměny subjektů, které ji tvoří, více či méně podstatné), pak argumentaci dánské vlády k potřebnosti zakotvit do právní úpravy tak dlouho dobu, aby se vyhnula volbě à la carte, nevidím jako přesvědčivou. Nežádoucím chování, kterému má zájem zabránit (volba období, v nichž skupina uplatňuje globální ztráty a vyloučení období, v nichž vykazuje zisky), by bylo možno vyhnout se například nařízením, aby volba mezinárodního společného zdanění byla oznámena s určitým předstihem před zdaňovacím obdobím, v němž má být použito, aniž by byl požadován tak dlouhý časový interval, kdy musí společnosti v tomto režimu setrvat, což je pro život společností málo realistické.

80. Je jisté, že judikatura upřesnila, že „členské státy mohou volně přijímat nebo ponechávat v platnosti pravidla, jejichž zvláštním účelem je vyloučit z daňového zvýhodnění čistě vykonstruované operace, jejichž cílem je zneužití nebo únik uplatnění vnitrostátního daňového zákona“, ale zároveň zdůraznila, že „i když přímé daně spadají do pravomoci členských států, musí tyto členské státy při výkonu této pravomoci nicméně dodržovat právo Společenství“⁵², což se projevuje v souvislosti s požadavkem přiměřenosti použití takových vnitrostátních norem.

81. Shrnuto, domnívám se, že režim mezinárodního společného zdanění, který je zakotven v dánských právních předpisech, nerespektuje zásadu přiměřenosti, když zamezuje za okolností, jaké byly v posuzovaném případě, dánské společnosti, aby si mohla odečíst konečné ztráty ve smyslu bodu 55 rozsudku Marks & Spencer, které utrpěla stálá provozovna nacházející se ve Finsku.

50 – Rozsudek ze dne 18. března 2010, Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148): „vnitrostátní režim omezující svobodu usazování zůstává stejně neslučitelný s právem Unie, i když je jeho použití fakultativní“ (bod 53). Přestože tato věc byla předložena v jiném kontextu, než který zde byl analyzován, zásada potvrzená v tomto rozsudku má platnost, která překračuje zvláštní okolnosti tehdy řešeného případu.

51 – „V praxi je pravděpodobné minimálně to, že velké mezinárodní skupiny nepovažují za výhodné zahrnout veškeré světové příjmy skupiny pro daňové účely do Dánska, a to jak z důvodů ekonomických, tak administrativních“. Statistická data zahrnutá do předkládacího usnesení odkrývají, jak málo atraktivní v praxi tento systém pro dánské skupiny je.

52 – Rozsudek Marks & Spencer, body 57 a 29, v příslušném pořadí.

VI. Závěry

82. S ohledem na výše uvedené navrhuji Soudnímu dvoru odpovědět na předběžnou otázku položenou Østre Landsret (odvolací regionální soud pro východní oblast, Dánsko) následujícím způsobem:

„Za podmínek odpovídajících těm, které Soudní dvůr Evropské unie vzal v úvahu v rozsudku Marks & Spencer ze dne 13. prosince 2005, brání článek 49 SFEU takové vnitrostátní právní úpravě, podle níž společnost-rezident v členském státě, v němž se uplatňuje dotčená právní úprava, může odečítat ztráty vzniklé v tuzemských stálých provozovnách, ale zároveň nemůže odečítat ztráty vzniklé v stálých provozovnách nacházejících se v jiných členských státech, v nichž už nikdy nemohou být tyto ztráty zaúčtovány.

Závěr o této neslučitelnosti nemůže vyvrátit skutečnost, že hlavní mateřská společnost si může zvolit režim „mezinárodního společného zdanění“, jak stanoví vnitrostátní právní předpisy použitelné v původním řízení, které po nich požadují spojit všechny dceřiné společnosti a všechny stálé provozovny se sídlem mimo Dánsko na dobu deseti let pro účely jediné daně.“