



Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
přednesené dne 10. ledna 2019¹

Věc C-607/17

**Skatteverket
proti
Memira Holding AB**

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Högsta förvaltningsdomstol (Nejvyšší správní soud, Švédsko)]

„Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce – Vnitrostátní daňová legislativa – Svoboda usazování –
Odpočet ztrát zahraniční dceřiné společnosti ve státě sídla mateřské společnosti v rámci fúze –
Odůvodnění nemožnosti odpočtu takzvaných konečných ztrát – Proporcionalita neexistence
přeshraničního vyrovnání ztráty – Pojem takzvaných ‚konečných ztrát‘ “

I. Úvod

1. V tomto řízení² jde o otázku, zda švédská mateřská společnost je na základě článku 49 ve spojení s článkem 54 SFEU oprávněna odečíst od svých zisků ztráty své 100% dceřiné společnosti se sídlem v Německu, pokud tato dceřiná společnost byla zlikvidována fúzí s mateřskou společností a nemohla v plném rozsahu „využít“ ztráty, které jí vznikly v Německu.

2. Základní svobody v zásadě nevyžadují, aby ztráty mohly být využity přeshraničně v rámci skupiny. Ztráty vzniklé v zahraničí by tak zůstaly nevyužity. Pouze v případě takzvaných *konečných ztrát* může být na základě rozsudku velkého senátu Soudního dvora ve věci Marks & Spencer³ z roku 2005 žádoucí přeshraniční využití ztrát, jsou-li přitom zohledněny prvky proporcionality.

3. S „konečnými ztrátami“ se pojí četné problémy, které již vedly k řadě rozhodnutí Soudního dvora⁴. Ta však dosud nemohla s konečnou platností objasnit, jaké jsou předpoklady existence konečných ztrát, jak ukazuje i tato nová žádost o rozhodnutí o předběžné otázce. Potud bude mít Soudní dvůr – bude-li nadále lpět na výjimce takzvaných konečných ztrát⁵ – zřejmě vždy znovu příležitost dát této skupině případů jasnější obrysy.

1 – Původní jazyk: němčina.

2 – Viz též věc C-608/17 a mé stanovisko z téhož dne.

3 – Rozsudek ze dne 13. prosince 2005 (C-446/03, EU:C:2005:763).

4 – Bez nároku na úplnost: rozsudky ze dne 4. července 2018, NN (C-28/17, EU:C:2018:526), ze dne 12. června 2018, Bevola a Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424), ze dne 17. prosince 2015, Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829), ze dne 3. února 2015, Komise v. Spojené království (C-172/13, EU:C:2015:50), ze dne 7. listopadu 2013, K (C-322/11, EU:C:2013:716), ze dne 21. února 2013, A (C-123/11, EU:C:2013:84), a ze dne 15. května 2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278).

5 – Na to zřejmě poukazuje výslovné přenesení judikatury vycházející z rozsudku Marks & Spencer ve věci Bevola (rozsudek ze dne 12. června 2018, Bevola a Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, body 63 a 64) na ztráty zahraničních provozoven. Na druhé straně považuje řada hlasů na Soudním dvoře právní institut konečných ztrát za postradatelný: viz jen stanovisko generálního advokáta P. Mengozziho ve věci K (C-322/11, EU:C:2013:183, bod 66 a násl. a bod 87) a moje stanoviska ve věci Komise v. Spojené království (C-172/13, EU:C:2014:2321, bod 41 a násl.) a ve věci A (C-123/11, EU:C:2012:488, bod 50 a násl.).

II. Právní rámec

A. Unijní právo

4. Unijní právní rámec věci tvoří svoboda usazování společností podle článku 49 ve spojení s článkem 54 SFEU a směrnice Rady 2009/133/⁶ (dále jen „směrnice o fúzích“).

5. Právní úpravu týkající se ztrát převádějící společnosti obsahuje směrnice o fúzích pouze v článku 6:

„Pokud některý členský stát v případech, kdy jsou operace uvedené v čl. 1 písm. a) uskutečňovány mezi společnostmi z členského státu převádějící společnosti, používá předpisy umožňující přijímající společnosti převzít ztráty převádějící společnosti, které dosud nebyly vyčerpány pro daňové účely, rozšíří daný členský stát působnost těchto předpisů tak, aby se vztahovaly i na převzetí těchto ztrát stálými provozovny přijímající společnosti nacházejícími se na jeho území.“

B. Švédské právo

6. Směrnice o fúzích byla do švédského práva provedena v kapitole 37 Inkomstskattelag (1999:1229)⁷.

7. Fúze je v § 3 definována jako přeměna. Musí současně splňovat dvě podmínky. Zaprvé veškerá aktiva a pasiva, jakož i další závazky (převádějící) společnosti musí převzít jiná (přijímající) společnost. Zadruhé musí být převádějící společnost zrušena bez likvidace. K použití zvláštních pravidel o fúzích obsažených v § 16 až § 29 se navíc vyžaduje, aby se jednalo o kvalifikovanou fúzi.

8. K tomu, aby se jednalo o kvalifikovanou fúzi, je podle § 11 nezbytné, aby převádějící společnost podléhala bezprostředně před fúzí povinnosti k dani z příjmů ve Švédsku alespoň ohledně části svých hospodářských činností. Dále musí podle § 12 přijímající společnost bezprostředně po fúzi podléhat povinnosti k dani z příjmů ve Švédsku z hospodářských činností, které byly předmětem zdanění u převádějící společnosti. Příjmy nelze ve Švédsku zcela nebo zčásti osvobodit od daňové povinnosti na základě dohody o zamezení dvojímu zdanění.

9. Kvalifikovaná fúze má podle § 17 odst. 1 za následek, že převádějící společnost nesmí získat v důsledku fúze jakýkoli příjem nebo provést odpočet výdaje v souvislosti s hospodářskými činnostmi ve smyslu § 11. Ohledně uvedených hospodářských činností nastupuje namísto toho podle prvního odstavce § 18 přijímající společnost do daňové situace převádějící společnosti. To mimo jiné znamená, že přijímající společnost může za určitých omezení uvedených v § 21 až § 26 uplatnit odpočet záporných příjmů převádějící společnosti z dřívějších daňových let.

10. K vyrovnaní příjmů v rámci přeshraniční skupiny podniků přesunutím zisku se ve švédském právu obvykle využije odpočtu v rámci skupiny. Odpočet v rámci skupiny je upraven v kapitole 35 a Inkomstskattelag (1999:1229). Podle § 2 a § 5 je švédská mateřská společnost oprávněna k daňovému odpočtu v rámci skupiny ve vztahu ke konečné ztrátě zahraniční dceřiné společnosti usazené v některém ze států EHP, kterou má zcela ve vlastnictví, mimo jiné za předpokladu, že dceřiná společnost je v likvidaci a likvidace byla ukončena. Tato úprava se však podle předkládajícího soudu neuplatní na fúze.

6 – Směrnice Rady ze dne 19. října 2009 o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, částečných rozděleních, převezech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států a při přemístění sídla evropské společnosti nebo evropské družstevní společnosti mezi členskými státy (Úř. věst. 2009, L 310, s. 34), kterou byla přepracována směrnice Rady 90/434/EHS ze dne 23. července 1990 s tímž názvem (Úř. věst. 1990, L 225, s. 1). Tato směrnice byla změněna směrnicí Rady 2013/13/EU ze dne 13. května 2013, kterou se v důsledku přistoupení Chorvatské republiky upravují některé směrnice v oblasti daní (Úř. věst. 2013, L 141, s. 30) a je nutné ji nezaměňovat se směrnicí Evropského parlamentu a Rady 2005/56/ES ze dne 26. října 2005 o přeshraničních fúzích kapitálových společností (Úř. věst. 2005, L 310, s. 1), která upravuje aspekty některých přeshraničních fúzí z hlediska práva společností.

7 – Zákon č. 1229 z roku 1999 o korporační dani a dani z příjmu.

III. Spor v původním řízení

11. Věc se týká předběžného daňového výměru vydaného Skatterättsnämnd (výbor pro daňové právo). Předběžný daňový výměr vychází z následujícího skutkového stavu:

12. Společnost Memira Holding AB (dále jen „Memira“) je mateřskou společností skupiny s dceřinými společnostmi v řadě zemí včetně Německa. Německá dceřiná společnost dosahovala záporných hospodářských výsledků. Mezitím byla hospodářská činnost této dceřiné společnosti ukončena. Dceřiná společnost zanechala pouze dluhy a určitá likvidní aktiva. Skupina nyní zvažuje, že německou dceřinou společností zruší její přeshraniční fúzi se švédskou mateřskou společností. Pro účely fúze má být dceřiná společnost zrušena bez likvidace. Po fúzi již skupina nemá žádnou společnost v Německu. Skupina již také nebude v Německu vykonávat žádnou obchodní činnost, ať již prostřednictvím mateřské nebo jiné společnosti v rámci skupiny.

13. Německá dceřiná společnost hospodařila v minulých letech se ztrátou v celkové výši přibližně 7,6 milionu eur. Jedná se především o ztráty plynoucí z nerentabilních obchodů v Německu. Tyto ztráty si dceřiná společnost může v Německu odečíst od daně a nevyužité ztráty mohou být bez časového omezení převedeny a v dalších letech odečteny z případného zisku dceřiné společnosti. Podle německého práva však není možné převádět prostřednictvím fúze ztráty na jinou společnost, která podléhá dani v Německu.

14. Podle názoru výboru pro daňové právo nejsou při fúzi s německou dceřinou společností splněny podmínky pro přiznání odpočtu záporných příjmů podle unijního práva. Tento výbor uvádí, že při zkoumání otázky, zda jsou ztráty konečné, je podle judikatury Soudního dvora nezbytné zohlednit, jak je se ztrátami zacházeno podle právních předpisů státu, v němž má sídlo dceřiná společnost. Vzhledem k tomu, že podle německého práva neexistuje možnost uplatnit ztráty při fúzi s jinou společností, která podléhá dani v Německu, nelze ztráty považovat za konečné ve smyslu judikatury Soudního dvora. Uvedený výbor se proto domnívá, že nedošlo ani k porušení unijního práva.

15. Žalobu proti tomuto předběžnému daňovému výměru podal k Högsta förvaltningsdomstol (Nejvyšší správní soud, Švédsko) jak Skatteverk (daňový orgán), tak i žadatelka, společnost Memira Holding AB.

IV. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce a řízení před Soudním dvorem

16. Högsta förvaltningsdomstol (Nejvyšší správní soud), který se tímto sporem zabývá, položil Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

- „1) Musí být při posouzení otázky, zda je ztráta dceřiné společnosti usazené v jiném členském státě konečná ve smyslu věci A, a mateřská společnost tak může provést odpočet této ztráty na základě článku 49 SFEU, zohledněna skutečnost, že podle právní úpravy státu sídla dceřiné společnosti je omezena možnost odpočtu ztráty u jiných subjektů, než je společnost, jíž ztráta vznikla?
- 2) Je-li takové omezení, které je uvedeno v první otázce, relevantní, je pak nutno zohlednit, zda v konkrétním případě existuje ve státě dceřiné společnosti skutečně ještě jiný právní subjekt, který by mohl provést odpočet ztrát, pokud by to v tomto státě bylo přípustné?“

17. V řízení před Soudním dvorem předložily písemné vyjádření k těmto otázkám společnost Memira, Švédské království, Spolková republika Německo, Spojené království, Finská republika, Italská republika a Evropská komise. Jednání konaného dne 24. října 2018 se účastnily švédský daňový orgán, Švédské království, Spolková republika Německo, Finská republika a Komise.

V. Právní posouzení

A. K předběžným otázkám

18. Obě předběžné otázky se týkají konečných ztrát dceřiné společnosti zanikající prostřednictvím fúze.

19. V rámci první předběžné otázky se předkládající soud výslovně táže, zda je pro otázku, zda „je ztráta dceřiné společnosti usazené v jiném členském státě konečná ve smyslu věci A“, relevantní, že ve státě sídla dceřiné společnosti je využití ztrát třetími osobami omezené.

20. Konkrétně přitom vyvstává otázka, zda svoboda usazování (článek 49 ve spojení s článkem 54 SFEU) zavazuje Švédsko k tomu, aby zohlednilo ztráty dceřiné společnosti se sídlem v Německu, které se v průběhu let nakumulovaly (přesněji řečeno byly převedeny), pokud tato dceřiná společnost zfúzovala s mateřskou společností, a tím byla zlikvidována. Tyto ztráty by nemohly být na základě německého daňového práva využity v rámci fúze, a proto by z důvodu likvidace v Německu zůstaly nevyužity.

21. V případě kladné odpovědi na první otázku by se předkládající soud rád dozvěděl, zda bude tato odpověď odlišná, jestliže v konkrétním případě neexistuje žádný jiný právní subjekt, který by mohl provést převod ztrát. Tím je zjevně míněno, že neexistuje žádná další společnost v rámci skupiny ve státě sídla dceřiné společnosti. Na tento aspekt lze odpovědět spolu s první otázkou.

22. I když se obě otázky vztahují k výkladu judikatury Soudního dvora – předkládající soud vychází primárně z věci A⁸, který uplatnil závěry učiněné v rozsudku ve věci Marks & Spencer⁹ na přeshraniční fúzi – jejich předpokladem je, že došlo k narušení svobody usazování.

23. Jelikož však unijní právo obsahuje ve směrnici o fúzích vlastní právní normu upravující daňové důsledky přeshraničních spojení společností, musí být nejprve zkoumáno toto speciální ustanovení (k tomu viz bod 25 a násl.). Soudní dvůr totiž opakovaně judikoval, že „každé vnitrostátní opatření přijaté v oblasti, která byla na unijní úrovni plně harmonizována, musí být posuzováno ve vztahu k ustanovením tohoto harmonizačního opatření, a nikoli ve vztahu k primárnímu právu“¹⁰.

24. I kdyby směrnice o fúzích představovala takovouto úplnou harmonizaci, nemohla by ovšem tato okolnost bránit tomu, aby směrnice byla vykládána v souladu s primárním právem a případně posuzována z hlediska slučitelnosti se základními svobodami. Soudní dvůr již totiž dříve rozhodl, že zákaz omezování volného pohybu služeb neplatí pouze pro vnitrostátní opatření, ale i pro opatření unijních orgánů¹¹. Smlouvy jako zdroj primárního práva zůstávají „základem, rámcem a mezí“¹² všech unijních právních aktů. V důsledku toho bude následně nezbytné – nebude-li ze směrnice o fúzích vyplývat žádné započtení ztrát – zkoumat, zda nedošlo k narušení svobody usazování (k tomu viz bod 28 a násl.).

8 – Rozsudek ze dne 21. února 2013 (C-123/11, EU:C:2013:84).

9 – Rozsudek ze dne 13. prosince 2005 (C-446/03, EU:C:2005:763).

10 – Nejnověji rozsudky ze dne 8. března 2017, Euro Park Service (C-14/16, EU:C:2017:177, bod 19), ze dne 12. listopadu 2015, Visnapuu (C-198/14, EU:C:2015:751, bod 40), ze dne 11. prosince 2003, Deutscher Apothekerverband (C-322/01, EU:C:2003:664, bod 64), a ze dne 16. prosince 2008, Gysbrechts a Santurel Inter (C-205/07, EU:C:2008:730, bod 33) – i když byla v konkrétním případě vždy odmítnuta absence vazby na primární právo.

11 – Rozsudky ze dne 2. září 2015, Groupe Steria (C-386/14, EU:C:2015:524, bod 39), ze dne 18. září 2003, Bosal (C-168/01, EU:C:2003:479, body 25 a 26), ze dne 23. února 2006, Keller Holding (C-471/04, EU:C:2006:143, bod 45), ze dne 12. prosince 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, bod 46), ze dne 29. února 1984, REWE-Zentrale (37/83, EU:C:1984:89, bod 18), a ze dne 26. října 2010, Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, bod 50).

12 – Rozsudek ze dne 5. října 1978, Viola (26/78, EU:C:1978:172, bod 9/14).

B. Využití ztrát na základě směrnice o fúzích

25. Taková situace, jaká nastala ve věci v původním řízení, spadá nesporně do působnosti směrnice o fúzích. Tato směrnice má podle svého 2. a 3. bodu odůvodnění stanovit společnou právní úpravu, jejímž cílem je zamezit v zájmu vnitřního trhu daňovému znevýhodnění přeshraničních fúzí ve srovnání s vnitrostátními fúzemi. Devátý bod odůvodnění do tohoto cíle výslovně zahrnuje daňové zohlednění ztrát.

26. V souladu s tím uvedená směrnice obsahuje v článku 6 také právní úpravu týkající se převzetí ztrát převádějící společnosti, které dosud nebyly vyčerpány pro daňové účely, přijímající společností. Podle tohoto ustanovení může přijímající společnost převést ztráty převádějící společnosti usazené v jiném členském státě (v dané věci v Německu) na stálou provozovnu přijímající společnosti v tomto členském státě (Německo), pakliže je takové převedení možné i mezi společnostmi tohoto členského státu.

27. Článek 6 směrnice o fúzích tak vychází nanejvýš ze zohlednění převodu ztrát převádějící společnosti ve státě jejího sídla (v daném případě v Německu). Zohlednění převodu ztrát v členském státě přijímající společnosti (v daném případě ve Švédsku) se nezmiňuje. Z toho lze bez dalšího vyvodit závěr, že takové zohlednění ztrát ani není na úrovni unijního práva požadováno. To platí zejména, jestliže byl v devátém bodě odůvodnění směrnice identifikován problém (zahraničních) ztrát převádějící společnosti, který byl speciálně upraven článkem 6 směrnice o fúzích velmi určitým způsobem. Využití ztráty převedené v Německu pro účely švédského zdanění ze směrnice o fúzích každopádně nevyplyvá.

C. Omezení svobody usazování

28. Ze svobody usazování přijímající společnosti, která je zakotvena v člancích 49 a 54 SFEU, by však mohl vyplývat požadavek zohlednění ztrát.

29. Svoboda usazování, kterou článek 49 SFEU přiznává občanům Unie, zahrnuje v souladu s článkem 54 SFEU v případě společností založených podle právních předpisů členského státu, jež mají své sídlo, ústřední správu nebo hlavní provozovnu v Unii, právo vykonávat činnost v jiných členských státech prostřednictvím dceřiné společnosti, pobočky nebo zastoupení.

30. Za omezení svobody usazování musí být podle ustálené judikatury považována všechna opatření, která výkon této svobody zakazují, jsou mu na překážku nebo jej činí méně atraktivním¹³.

31. Daňová právní úprava členského státu je v rozporu se svobodou usazování společností tehdy, pokud z ní pro podniky využívající této svobody plyne nerovné zacházení, pokud se toto nerovné zacházení týká situací objektivně srovnatelných a pokud není odůvodněno naléhavým důvodem obecného zájmu nebo není nepřiměřené svému cíli¹⁴.

1. Nerovné zacházení

32. Je však sporné, zda se v projednávané věci jedná o nerovné zacházení. Švédské právo dovoluje vyrovnání ztráty v rámci fúze podle předkládajícího soudu pouze v případě kvalifikované fúze. Jejím předpokladem je, že zanikající společnost (jejíž ztráty mají být využity) má ve Švédsku příjmy podléhající dani.

13 – Rozsudky ze dne 29. listopadu 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, bod 36), ze dne 21. května 2015, Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, bod 34), a ze dne 16. dubna 2015, Komise v. Německo (C-591/13, EU:C:2015:230, bod 56 a citovaná judikatura).

14 – V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 4. července 2018, NN (C-28/17, EU:C:2018:526, bod 18), ze dne 25. února 2010, X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, bod 20), a ze dne 12. prosince 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, bod 167).

33. Švédská právní úprava tak nevychází z přeshraniční situace, nýbrž jen z okolnosti, že příjmy podléhají dani. Prostřednictvím fúze s dceřinou společností usazenou ve Švédsku, která v tomto státě dosahuje pouze zisků, jež nejsou předmětem daně, by nemohly být nakumulované ztráty převedeny fúzí na mateřskou společnost. Potud švédská právní úprava podle svého znění nerozlišuje mezi tuzemskou a zahraniční situací. Není dána bezprostřední diskriminační povaha sporné úpravy.

34. Zakázány jsou ale i všechny skryté formy diskriminace, které v důsledku použití jiných rozlišovacích kritérií vedou ve skutečnosti ke stejnému výsledku¹⁵ (takzvaná skrytá nebo nepřímá diskriminace).

35. Soudní dvůr ve věci Hervis Sport rozhodl, že může existovat nepřímá diskriminace, pokud *většina* podniků, které na základě svého vysokého obrátu trpí pod silnou progresí této daně, je součástí skupiny s vazbou na jiný členský stát¹⁶. Jak jsem již však uvedla na jiném místě, nemůže být pouze *převažující* dotčení zahraničních podniků dostatečné¹⁷.

36. Nezbytné jsou spíše přísnější předpoklady. Zahrnuty by tak měly být pouze takové případy, které z čistě formálního hlediska diskriminaci nepředstavují, avšak diskriminačně působí¹⁸. Právní úprava představující skrytou diskriminaci se tudíž ze své povahy¹⁹ musí týkat zejména zahraničních podniků.

37. To lze potvrdit v případě vazby k daňové povinnosti k příjmům. Mohou existovat i tuzemské příjmy osvobozené od daně (a tedy nepodléhající dani), v jejichž případě by pak nebyla možná žádná fúze s využitím ztrát. Kromě toho mohou existovat i podniky usazené v zahraničí s tuzemskými příjmy (zejména v případě příjmů provozoven), u nichž by přicházela v úvahu přeshraniční fúze s určitým využitím ztrát.

38. Ovšem pro právo v oblasti zdanění podniků je z povahy věci charakteristický dualismus příjmů, které v tuzemsku podléhají dani a v zahraničí dani nepodléhají. Znak příjmů podléhajících dani tak ze své povahy vykazuje teritoriální vazbu. Potud vede provázanost zohlednění ztrát v rámci fúze s daňovou povinností k příjmům převádějící společnosti strukturálně ke znevýhodnění fúze se zahraničními společnostmi.

39. Toto nerovné zacházení je způsobilé učinit výkon svobody usazování zakládáním dceřiných společností v jiných členských státech méně atraktivním, neboť v případě fúze by mateřská společnost neměla možnost využít ztráty. To je však neslučitelné s ustanoveními Smlouvy pouze v případě, že se to týká objektivně srovnatelných situací.

15 – Srov. mimo jiné rozsudky ze dne 5. prosince 1989, Komise v. Itálie (C-3/88, EU:C:1989:606, bod 8), ze dne 13. července 1993, Commerzbank (C-330/91, EU:C:1993:303, bod 14), ze dne 14. února 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, bod 26), ze dne 8. července 1999, Baxter a další (C-254/97, EU:C:1999:368, bod 10), ze dne 25. ledna 2007, Meindl (C-329/05, EU:C:2007:57, bod 21), ze dne 18. března 2010, Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148, bod 37), ze dne 1. června 2010, Blanco Pérez a Chao Gómez (C-570/07 a C-571/07, EU:C:2010:300, body 117 a 118), ze dne 5. února 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, bod 30), a ze dne 8. června 2017, Van der Weegen a další (C-580/15, EU:C:2017:429, bod 33), viz též mé stanovisko ve věci Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, bod 34).

16 – Rozsudek ze dne 5. února 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, bod 39 a násl.).

17 – K tomu viz má stanoviska ve věci ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, bod 34 a násl.) a ve věci Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, bod 41).

18 – K tomu již viz má stanoviska ve věci ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, bod 38) a ve věci Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, bod 40).

19 – V oblasti působnosti svobody usazování viz též rozsudek ze dne 1. června 2010, Blanco Pérez a Chao Gómez (C-570/07 a C-571/07, EU:C:2010:300, bod 119).

2. Srovnatelnost

40. Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že srovnatelnost přeshraniční situace s vnitrostátní situací je nutno zkoumat s ohledem na cíl sledovaný dotčenými vnitrostátními ustanoveními²⁰. Z žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce však nelze dovodit, jaký (subjektivní) cíl švédský zákonodárce svou daňovou právní úpravou v rámci fúze sleduje.

41. Cílem všech daňových předpisů ovšem zásadně je dosažení příjmů pro stát. Potud lze dozajista hovořit o tom, že omezení započtení ztrát, jejichž protipólem nebyly žádné příjmy podléhající dani, má za cíl zajistit výběr daně. Tuto spojitost švédská právní úprava výslovně zmiňuje, když převod ztrát prostřednictvím fúze podmiňuje existencí příjmů podléhajících dani.

42. Německo je toho názoru, že se v tomto ohledu nejedná o srovnatelné situace. Odůvodňuje to odkazem na rozsudek Soudního dvora ve věci Timac Agro Deutschland²¹ a svým stanoviskem ve věci Komise v. Spojené království²².

43. Soudní dvůr dosud v otázce srovnatelnosti tuzemských a zahraničních provozoven vycházel z toho, zda dotýčný členský stát má také pravomoc zdanit zahraniční provozovnu. Výslovně proto rozhodl²³: „V projednávané věci je třeba konstatovat, že jelikož Spolková republika Německo nemá pravomoc zdanit výsledky hospodaření takové stálé provozovny, přičemž odpočet jejích ztrát již v Německu není povolen, není situace stálé provozovny nacházející se v Rakousku srovnatelná se situací stálé provozovny nacházející se v Německu v souvislosti s opatřeními přijatými Spolkovou republikou Německo s cílem zamezit nebo zmírnit dvojí zdanění zisků společnosti-rezidenta.“ Tato myšlenka by mohla platit také pro dceřiné společnosti se sídlem v zahraničí nezdaňované v tuzemsku.

44. Existuje však ustálená judikatura Soudního dvora týkající se přeshraničního využití ztrát mezi dceřinými a mateřskými společnostmi, u nichž byla srovnatelnost mlčky či výslovně potvrzena²⁴.

45. Soudní dvůr navíc nedávno ve věci Bevola ohledně konečných ztrát provozovny-nerezidenta výslovně potvrdil srovnatelnost zdaňované tuzemské a nezdaňované zahraniční provozovny²⁵. To musí tím spíše platit pro zdaňované tuzemské a nezdaňované zahraniční ovládané dceřiné společnosti.

46. Kritérium srovnatelnosti je koneckonců neostré. Vzhledem ke skutečnosti, že všechny situace jsou z určitého hlediska srovnatelné, nejsou-li identické²⁶, je podle mne beztak třeba od tohoto bodu přezkumu upustit²⁷.

20 – Rozsudky ze dne 4. července 2018, NN (C-28/17, EU:C:2018:526, bod 31), ze dne 12. června 2018, Bevola a Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, bod 32), ze dne 22. června 2017, Bechtel (C-20/16, EU:C:2017:488, bod 53), ze dne 12. června 2014, SCA Group Holding další (C-39/13 až C-41/13, EU:C:2014:1758, bod 28), a ze dne 25. února 2010, X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, bod 22).

21 – Rozsudek ze dne 17. prosince 2015 (C-388/14, EU:C:2015:829, bod 65), který odkazuje na rozsudky ze dne 17. července 2014, Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:2087, bod 24), a ze dne 14. prosince 2006, Denkavit Internationaal a Denkavit France (C-170/05, EU:C:2006:783, body 34 a 35).

22 – C-172/13, EU:C:2014:2321, bod 26 – zde jsem však v konkrétním případě srovnatelnost potvrdila (viz bod 29).

23 – Rozsudek ze dne 17. prosince 2015, Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829, bod 65), s odkazem na rozsudky ze dne 17. července 2014, Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:2087, bod 24), a ze dne 14. prosince 2006, Denkavit Internationaal a Denkavit France (C-170/05, EU:C:2006:783, body 34 a 35).

24 – Rozsudky ze dne 4. července 2018, NN (C-28/17, EU:C:2018:526, bod 35), ze dne 3. února 2015, Komise v. Spojené království (C-172/13, EU:C:2015:50, bod 22 a násl.), ze dne 21. února 2013, A (C-123/11, EU:C:2013:84, bod 35), a ze dne 13. prosince 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, bod 27 a násl.).

25 – Rozsudek ze dne 12. června 2018, Bevola a Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, body 38 a 39).

26 – Jedno německé přísloví říká, že nelze srovnávat jablka s hruškami. I přesto ale mají jablka a hrušky společné znaky (patří mezi jádroviny), a jsou tedy v tomto směru srovnatelné.

27 – To jsem navrhla Soudnímu dvoru již ve svém stanovisku ve věci Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:153, body 21 až 28).

47. Je tedy nutno vycházet z toho, že se jedná o srovnatelné situace. Existující rozdíly – zde chybějící symetrie mezi zdaněním zisků a zohledněním ztrát²⁸ – mezi zahraniční a tuzemskou převádějící společností je třeba zohlednit až na úrovni odůvodnění. Z uvedeného tedy vyplývá, že se jedná o omezení svobody usazování.

3. Odůvodnění

48. Omezení svobody usazování však může být odůvodněno naléhavými důvody obecného zájmu. Důvodem může být zachování vyváženého rozdělení zdaňovacích pravomocí mezi členskými státy a zamezení dvojímu zohlednění ztráty (byť při jediném zdanění)²⁹. Kromě toho musí být toto opatření způsobilé zaručit uskutečnění jejího cíle a nesmí překračovat meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné³⁰.

a) První otázka: relevance nemožnosti převodu ztrát prostřednictvím fúze podle pravidel státu sídla převádějící společnosti

49. Předkládající soud se v rámci první otázky táže, zda je pro odůvodnění švédského omezení započtení ztrát relevantní, že podle práva převádějící společnosti (v daném případě podle německého práva) neexistuje možnost uplatnit ztráty při fúzi s jiným právním subjektem povinným k dani v Německu.

50. Soudní dvůr³¹ rozhodl, že základní svobody v zásadě nevyžadují přeshraniční využití ztrát v rámci skupiny. Pouze v případě takzvaných *konečných ztrát* je podle Soudního dvora nepřiměřené, pokud členský stát odepré mateřské společnosti zohlednění ztráty, ačkoliv zahraniční dceřiná společnost vyčerpala veškeré možnosti zohlednit ztráty a již neexistuje žádná další možnost, aby ztráty byly ještě nějakým způsobem uplatněny. To musí prokázat osoba povinná k dani³². Likvidace po fúzi však není sama o sobě důkazem, že neexistuje žádná možnost zohlednit ztráty ve státě sídla dceřiné společnosti³³.

1) K odůvodnění vycházejícímu ze zamezení dvojímu zohlednění ztrát

51. V úvahu by přicházelo odůvodnění vycházející ze zamezení dvojímu zohlednění ztrát. Dvojí zohlednění ztrát není v projednávané věci podle všeho vyloučeno. Podle údajů předkládajícího soudu ještě společnost Memira disponuje určitými likvidními aktivy. Pokud jde o toto odůvodnění, přísluší vnitrostátnímu soudu, aby zjistil, zda společnost Memira skutečně prokázala, že německá dceřiná společnost potud skutečně vyčerpala všechny možnosti zohlednění ztrát, jež v Německu existují³⁴. Pokud tomu tak není, nemůže se jednat o konečné ztráty.

28 – Viz k tomu výslovně rozsudky ze dne 6. září 2012, Philips Electronics (C-18/11, EU:C:2012:532), a ze dne 15. května 2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, bod 33).

29 – Rozsudek ze dne 13. prosince 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, bod 43 a násl.).

30 – Rozsudky ze dne 29. listopadu 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, bod 42), ze dne 12. září 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, bod 47), a ze dne 13. prosince 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, bod 35).

31 – Rozsudek ze dne 13. prosince 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763).

32 – Rozsudek ze dne 13. prosince 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, body 55 a 56).

33 – Rozsudek ze dne 21. února 2013, A (C-123/11, EU:C:2013:84, body 51 a 52).

34 – V tomto smyslu též rozsudek ze dne 21. února 2013, A (C-123/11, EU:C:2013:84, bod 54).

2) K odůvodnění vycházejícímu ze zachování vyváženého rozdělení zdaňovacích pravomocí

52. Co se týče vyváženého rozdělení zdaňovacích pravomocí mezi členskými státy, je třeba poukázat na to, že se jedná o legitimní cíl uznaný Soudním dvorem³⁵, který může vést k tomu, že se hospodářská činnost osob povinných k dani se sídlem v jednom z těchto členských států bude, jak ohledně zisků, tak i ohledně ztrát, řídit pouze jeho daňovým právem³⁶.

53. V projednávané věci však vzhledem k tomuto odůvodnění nelze mít za to, že existují konečné ztráty, které lze zohlednit, a to ze dvou důvodů. Zaprvé by zohlednění ztrát vzniklých dceřiné společnosti v průběhu let v Německu bylo v rozporu s daňovou autonomií členských států [viz bod i)]. Zadruhé není v projednávané věci splněna podmínka sice právně, nikoliv však fakticky využitelných ztrát [viz bod ii)].

i) Zohlednění daňové autonomie členských států

54. Jak již Soudní dvůr rozhodl, nemůže být důsledkem základních svobod, že členský stát sídla této mateřské společnosti bude povinen zohlednit ztrátu v její prospěch částkou, jež má původ pouze v daňovém systému jiného členského státu, neboť jinak by byla omezena daňová autonomie prvně jmenovaného členského státu výkonem daňové pravomoci jiného členského státu³⁷.

– Vyloučení převodu ztrát v rámci fúze ve státě sídla dceřiné společnosti

55. V tomto smyslu – jak výslovně konstatoval Soudní dvůr³⁸ – „definitivní povaha ztrát vzniklých dceřiné společnosti-nerezidentu ve smyslu bodu 55 rozsudku Marks & Spencer^[39]“ nemůže vyplývat ze skutečnosti, že členský stát, v němž sídlí uvedená dceřiná společnost, vylučuje jakoukoli možnost převodu ztrát⁴⁰. Pak by totiž členský stát musel přizpůsobit své daňové právo právu druhého členského státu.

56. Nemůže-li podle judikatury Soudního dvora⁴¹ konečná povaha ztrát vyplývat ze skutečnosti, že členský stát, v němž sídlí dceřiná společnost, vylučuje jakoukoli možnost převodu ztrát, pak to musí platit také pro vyloučení převodu ztrát na třetí osobu (v daném případě v rámci fúze). Již z tohoto důvodu není švédská právní úprava nepřiměřená.

35 – Rozsudky ze dne 7. listopadu 2013, K (C-322/11, EU:C:2013:716, bod 50), ze dne 29. listopadu 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, bod 45), ze dne 6. září 2012, Philips Electronics (C-18/11, EU:C:2012:532, bod 23), a ze dne 13. prosince 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, body 45 a 46).

36 – Rozsudky ze dne 7. listopadu 2013, K (C-322/11, EU:C:2013:716, bod 50), ze dne 15. května 2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, body 31), ze dne 18. července 2007, Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, body 54), a ze dne 13. prosince 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, bod 45).

37 – V tomto smyslu již rozsudky ze dne 21. prosince 2016, Masco Denmark a Damixa (C-593/14, EU:C:2016:984, bod 41), a ze dne 30. června 2011, Meilicke a další (C-262/09, EU:C:2011:438, bod 33).

38 – Rozsudek ze dne 3. února 2015, Komise v. Spojené království (C-172/13, EU:C:2015:50, bod 33).

39 – Rozsudek ze dne 13. prosince 2005 (C-446/03, EU:C:2005:763).

40 – Viz rozsudek ze dne 7. listopadu 2013, K (C-322/11, EU:C:2013:716, body 75 až 79 a citovaná judikatura).

41 – Rozsudky ze dne 3. února 2015, Komise v. Spojené království (C-172/13, EU:C:2015:50, bod 33), a ze dne 17. prosince 2015, Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829, bod 54).

– *Ke konečné povaze převáděných ztrát*

57. Soudní dvůr již beztak rozhodl, že základní svobody nebrání tomu, aby ztráta, kterou lze započítat přeshraničně, byla označena jako konečná ztráta vždy na konci zdaňovacího období⁴². Každá ztráta, kterou lze převést, tedy není konečná – každopádně prozatím⁴³. Toto je v projednávané věci významná okolnost, neboť je požadováno započtení ztrát převáděných v průběhu let v Německu.

58. Tyto kumulované (převedené) ztráty, které v jednom roce nejsou považovány za konečné (protože je lze převést nebo jejich převedení bylo podle vnitrostátního práva vyloučeno), se ale později nemohou stát konečnými ztrátami, protože je z důvodu likvidace vyloučen další převod ztrát.

59. V opačném případě by zprvu úspěšné činnosti v Německu byly zdaněny pouze v Německu, následně ztrátové činnosti by naopak byly financovány z daňových příjmů jiných států. To by bylo v rozporu se zachováním vyváženého rozdělení zdaňovacích pravomocí.

60. Podobně vychází Soudní dvůr ve svém rozsudku ve věci Komise v. Spojené království z toho, že definitivní povahu ztrát již nelze dodatečně měnit⁴⁴. Tyto závěry každopádně ukazují na to, že nanejvýš musí být možné ještě nějak (přeshraničně) započíst ztrátu dceřiné společnosti vzniklou v posledním roce likvidace, nikoliv však ztráty, které vznikly do té doby a byly převáděny podle vnitrostátního práva (zde německého)⁴⁵. Svoboda usazování proto nepožaduje přeshraniční započtení těchto převáděných ztrát.

– *Možnost volby daná osobě povinné k dani*

61. Kromě toho brání zásada autonomie daňových právních řádů možnosti volby dané osobě povinné k dani. Soudní dvůr totiž výslovně uvedl⁴⁶, že bylo-li by společností umožněno rozhodnout se pro účely zohlednění jejich ztrát pro stát svého sídla nebo pro jiný členský stát, bylo by tím značně narušeno vyvážené rozdělení zdaňovacích pravomocí mezi členskými státy, neboť v prvním členském státě by byl daňový základ navýšen o převoditelné ztráty a v druhém členském státě odpovídajícím způsobem snížen.

62. Omezení možnosti zohlednit započtení ztrát na společnosti s příjmy podléhajícími dani ve Švédsku v rámci fúze lze ale vysvětlit právě tím, že jinak by v rámci skupiny vznikla možnost volby, jak zdůrazňuje i Komise. Skupina by se mohla svobodně rozhodnout, v kterém členském státě (stát sídla jakékoli přijímající společnosti v rámci skupiny) chce v případě neúspěšného hospodaření využít ztráty své společnosti. Toto hledisko je třeba vzít v úvahu s ohledem na předpoklad existence a definici „konečných ztrát“.

63. Fúze s dceřinými společnostmi s vysokými převody ztrát by mohly být přesunuty do zemí, které – jak je tomu ve Švédsku – dovolují převod ztrát prostřednictvím fúze, pokud fúze ve státě sídla dceřiné společnosti neumožňuje zachování ztrát. Příslušná fúze by byla nejefektivnější v tom členském státě, ve kterém skupina disponuje odpovídajícími zisky a musela by platit nejvyšší daň. To platí tím spíše, že švédské právní předpisy upravující fúze nepředpokládají, že obě společnosti náležejí k téže skupině, jak tomu bylo v situaci, která byla základem rozsudku Marks & Spencer⁴⁷.

42 – Rozsudek ze dne 3. února 2015, Komise v. Spojené království (C-172/13, EU:C:2015:50, bod 31 a 36).

43 – Spolková republika Německo je proto toho názoru, že za takzvanou konečnou ztrátu lze z důvodu faktické nemožnosti jejího převodu považovat pouze ztrátu vzniklou v posledním roce, zatímco převedené ztráty mají jednu provždy povahu ztrát, které nejsou konečné.

44 – Viz rozsudek ze dne 3. února 2015 (C-172/13, EU:C:2015:50, bod 37).

45 – Takto je Soudní dvůr zčásti i chápán – viz vyjádření Německa v tomto řízení a např. David Eisendle, „Grenzüberschreitende Verlustverrechnung im Jahre 11 nach Marks & Spencer“, *ISR* 2016, 37 (42).

46 – Rozsudky ze dne 15. května 2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, bod 32), ze dne 18. července 2007, Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, bod 55), a ze dne 13. prosince 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, bod 46).

47 – Rozsudek ze dne 13. prosince 2005 (C-446/03, EU:C:2005:763).

64. Z uvedeného rozsudku mimochodem vyplývá – v souladu se zásadou teritoriality – přednost využití ztrát ve státě sídla, v projednávané věci v Německu. I když německé daňové právo neumožňuje převod ztrát prostřednictvím fúzí, dovoluje nicméně v případě převodu obchodních podílů za účelem restrukturalizace neprosperující společnosti zachování ztrát a ve výsledku využití ztrát novými vlastníky podílů⁴⁸. I z tohoto důvodu se společnost Memira nemůže rozhodnout pro zohlednění ztrát ve Švédsku.

ii) Rozlišování mezi faktickou a právní konečností?

65. Téměř všichni zúčastnění proto při posouzení konečné povahy ztráty rozlišují mezi právně a fakticky nevyužitelnými (tedy konečnými) ztrátami.

66. Ztráty, které nelze využít proto, že v členském státě vzniku nejsou právně uznány nebo je nelze z důvodu právních omezení využít (např. je nelze převést do dalšího roku nebo zpět), nemají být konečnými ztrátami ve smyslu judikatury Soudního dvora. Za konečné ztráty by mohly být považovány pouze takové ztráty, které by sice byly právně využitelné, fakticky je však v budoucnu nelze využít. Tento argument je na základě autonomie daňových právních řádů přesvědčivý (bod 54 a násl.).

67. Jako nejisté se mi však jeví, zda vůbec mohou existovat právně využitelné, fakticky však nevyužitelné ztráty. Ráda bych to přiblížila na příkladu. Jediným případem, kdy by i přes neomezenou možnost převodu ztrát do dalšího roku nebo zpět nějaká ztráta zůstala, by byl případ celkově ztrátového podniku, který nikdy nevygeneroval dostatečný zisk ani poté, co prodal veškerá aktiva. V tomto případě by (fakticky) nebylo možno využít ani ztrátu posledního roku přesto, že by existovala možnost zpětného převodu ztrát.

68. Ale i v tomto případě by stále existovala možnost převést ztráty při prodeji podniku ve výsledku na kupujícího⁴⁹, pokud to členský stát sídla připouští. Kupující zohlední hodnotu stávajících ztrát v kupní ceně podniku, takže prodávající tímto způsobem „realizuje“ ztráty.

69. V případě, že příslušný právní řád umožňuje převod ztrát na jiné osoby, je pak zužitkování těchto ztrát vždy také fakticky možné. V některých případech sice není korunováno mimořádným úspěchem, neboť nabyvatel ztrátového podniku za něj jistě nebude chtít zaplatit mnoho. To však nic nemění na faktické využitelnosti těchto ztrát.

70. Konečnost ztrát je tak i v tomto případě založena buď na právním řádu členského státu (vyloučení jakékoliv možnosti převodu ztráty), nebo na rozhodnutí osoby povinné k dani, že společnost neprodá, nýbrž zlikviduje cestou fúze. V obou případech však není zřejmé, proč by měla být neexistující možnost zohlednění ztrát v jiném členském státě nepřiměřená. Není bez důvodu, že Soudní dvůr požaduje, aby byly vyčerpány veškeré možnosti zohlednění ztrát. Mezi ně patří také převod ztrát na třetí osobu cestou prodeje.

iii) Konečné ztráty ve smyslu rozsudku Bevola?

71. Tomu nebrání ani novější rozsudek Bevola⁵⁰. Zprv zde Soudní dvůr „pouze“ přenesl výjimku z rozsudku Marks & Spencer na „konečné“ ztráty provozoven a nezpochybnil výše učiněná omezení⁵¹. Zejména se blíže nevyjádřil k otázce, kdy se jedná o konečné ztráty.

48 – Odpovídající ustanovení nacházející se v § 8c KStG bylo jakožto takzvaná klauzule o restrukturalizaci teprve nedávno předmětem řízení před Soudním dvorem [rozsudek ze dne 28. června 2018, Andres (insolvenční řízení na majetek společnosti Heitkamp BauHolding) v. Komise (C-203/16 P, EU:C:2018:505)].

49 – Tento bod výslovně zmiňuje např. Soudní dvůr v rozsudku ze dne 21. února 2013, A (C-123/11, EU:C:2013:84, bod 52 a násl.).

50 – Rozsudek ze dne 12. června 2018, Bevola a Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, bod 61 a násl.).

51 – Naopak – Soudní dvůr výslovně rozhodl, že vnitrostátnímu soudu přísluší posoudit, zda jsou vůbec splněny podmínky pro předpoklad konečné ztráty – viz rozsudek ze dne 12. června 2018, Bevola a Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, bod 65).

72. Zadruhé je v tomto novějším rozsudku argumentováno⁵² především zásadou daňové platební schopnosti. To může být při konstelaci provozoven ještě pochopitelné, neboť provozovny právně představují nesamostatnou část podniku osoby povinné k dani. U dceřiných a vnukovských společností by však tato argumentace neobstála. Ty jsou samostatnými právníckými osobami, které vykazují také vlastní finanční výkonnost (rozumíme-li pod tím schopnost platit daně na základě svých příjmů)⁵³. Soudní dvůr však právem nerozhodl, že pro příslušné zdanění daňové platební schopnosti mateřské společnosti je nezbytné zohlednit ztráty dceřiné společnosti.

73. Vyrovnání v rámci skupiny podniků představuje z pohledu daňového práva spíše prolomení zásady daňové platební schopnosti, neboť je přitom sčítána daňová platební schopnost několika právních subjektů. Zahrnutí dalších subjektů každopádně nelze odůvodnit zásadou zdanění podle daňové platební schopnosti.

74. Situace, kdy členský stát zohledňuje pouze jednu stranu (tedy pouze příjmy nebo pouze výdaje), naopak spíše odporuje zásadě zdanění podle daňové platební schopnosti. Navíc pokud vím, neexistuje obecná zásada ani v daňovém, ani v unijním právu, že na konci životního cyklu právnícké osoby musí být všechny ztráty nějakým způsobem vyrovnány. Zásada daňové platební schopnosti zejména nenařizuje vývoz ztrát do jiných členských států.

75. Ani na základě kritérií vytýčených v rozsudku ve věci Bevola zde tedy neexistují žádné odpočitatelné konečné ztráty, které by bylo možno vyvézt z Německa do Švédska.

iv) Dílčí závěr při zohlednění „spravedlivého jednotného trhu“

76. Tento závěr odvozený z judikatury je přesvědčivý i z pohledu „spravedlivého“ jednotného trhu, který se znovu dostal do středu pozornosti vzhledem k debatě o projektu BEPS⁵⁴. Přeshraniční možnost započtení konečných ztrát by totiž právě ve stávající mimořádné konstelaci zvýhodnila zejména velké nadnárodní skupiny podniků oproti menším podnikům (které zpravidla nepůsobí přeshraničně). Bude-li například společnost Memira vědět, že všechny ztráty vzniklé z německého modelu může nakonec započíst se zisky ostatních společností v rámci skupiny v jiných členských státech, pak může při pokusu etablovat se na německém trhu vystupovat v hospodářské soutěži zcela odlišně než německý konkurent, který musí vycházet z toho, že o své ztráty přijde, pokud svou obchodní činnost v Německu ukončí. Pro společnost Memira by pak „německé ztráty“ představovaly mnohem menší zatížení než pro tuzemského konkurenta bez příslušné koncernové struktury.

77. Při zohlednění této skutečnosti a důsledném použití judikatury Soudního dvora (viz bod 51 a násl. a citovaná judikatura) tedy dospějeme k tomuto závěru: je-li využití ztrát v místě sídla dceřiné společnosti právně vyloučeno, nejedná se o konečné ztráty. Umožňuje-li stát sídla využití ztráty, pak musí osoba povinná k dani tyto možnosti vyčerpat. Patří sem podle rozsudku Marks & Spencer⁵⁵ také uplatnění ztrát jejich převodem na třetí osobu, ke kterému zde nedošlo. I proto lze v této souvislosti konstatovat, že v případě společnosti Memira nejde o konečné ztráty.

78. Vzhledem k tomu není postup Švédska, který v rámci fúze vylučuje možnost započtení ztrát dceřiné společnosti, jež má sídlo v zahraničí a v tuzemsku není zdaňována, nepřiměřený.

52 – Rozsudek ze dne 12. června 2018, Bevola a Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, body 39 a 59); viz také rozsudek ze 4. července 2018, NN (C-28/17, EU:C:2018:526, bod 35).

53 – Předpoklad právně relevantní přeshraniční daňové platební schopnosti skupiny podniků by zřejmě otevíral zejména nové perspektivy uspořádání pro mezinárodní skupiny podniků. Proto považuji za problematický rozsudek ze 4. července 2018, NN (C-28/17, EU:C:2018:526, bod 35).

54 – Zjednodušeně řečeno je tím myšlena daňová optimalizace takzvaných nadnárodních skupin podniků, které mají v rámci dosavadních daňových systémů (právně legální) možnosti minimalizovat své daňové základy v zemích s vysokým zdaněním a přesunout zisky do zemí s nízkým zdaněním (Base Erosion and Profit Shifting).

55 – Rozsudek ze dne 13. prosince 2005 (C-446/03, EU:C:2005:763, bod 55).

3) Odpověď na první otázku

79. Na první otázku je proto třeba odpovědět takto: článek 49 ve spojení s článkem 54 SFEU pro účely přeshraničního započtení ztrát předpokládá, že je z právního hlediska možné zohlednit ztráty ve státě sídla dceřiné společnosti a osoba povinná k dani této možnosti využila. K takovéto možnosti zohlednění patří i využití ztrát prostřednictvím fúze s třetí osobou nebo prostřednictvím prodeje společnosti třetí osobě. Prvně uvedené řešení není v Německu možné, posledně uvedené sice v omezené míře možné je, avšak společnost Memira je nevyužila. Z tohoto důvodu nejsou každopádně splněny podmínky existence konečné ztráty.

b) Druhá otázka: relevance konkrétní možnosti fúze v rámci skupiny

80. V rámci druhé otázky se předkládající soud táže, zda v případě, že fúze, při níž je ztráta zachována, je ve státě sídla vyloučena, se změní posouzení konečné povahy ztrát, jestliže v konkrétním případě skutečně neexistuje „jiný právní subjekt, který by mohl provést odpočet ztrát, pokud by to bylo přípustné“.

81. Tato otázka je poněkud obtížně srozumitelná, neboť je takřka nemyslitelné, že by v celém Německu neexistoval jiný subjekt, který by mohl provést odpočet ztrát. Míněno zřejmě je, zda se o konečné ztráty jedná i tehdy, jestliže společnost Memira – teze, kterou rozpracovala Itálie ve svém vyjádření – má konkrétně v Německu k dispozici ještě jinou společnost v rámci skupiny, s níž by fúze přicházela v úvahu, nebo zda je pro zjištění, že se o konečné ztráty nejedná, dostačující, že abstraktně při fúzi se společností v rámci skupiny v Německu by ztráty zůstaly nevyužity.

82. Opověď vyplývá již ze skutečnosti, že nemohou existovat právně využitelné, avšak fakticky nevyužitelné ztráty (k tomu viz bod 67 a násl.). Potud nehraje roli, zda společnost Memira má v konkrétním případě k dispozici ještě další společnost v rámci skupiny v Německu.

83. Kromě toho vyplývá odpověď na druhou otázku již z judikatury Soudního dvora. Podle ní přichází přeshraniční zohlednění „zahraničních“ ztrát v úvahu jen tehdy, jestliže nerezidentní dceřiná společnost vyčerpala možnosti zohlednění ztrát upravené ve státě jejího sídla, případně převodem na třetí osobu, a neexistuje možnost, aby třetí osoba tyto ztráty zohlednila (ve státě sídla)⁵⁶. Soudní dvůr hovoří výslovně o třetí osobě, a nikoli o další osobě náležející do skupiny, jak ve výsledku více či méně zdůrazňují všechny zúčastněné členské státy.

84. V této souvislosti přichází v úvahu buď převod na jakoukoli třetí osobu (včetně hospodářského přechodu ztráty při prodeji společnosti novému nabyvateli podílů), takže konečné ztráty ve smyslu judikatury vycházející z rozsudku Marks & Spencer jsou vyloučeny. Nebo členský stát vyloučil přechod ztráty právně (jako v Německu například v případě fúze). Pak také není nepřiměřené, jestliže je takové vyloučení zohledněno i ve státě sídla mateřské společnosti.

56 – Rozsudky ze dne 13. prosince 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, bod 55), a ze dne 21. února 2013, A (C-123/11, EU:C:2013:84, bod 56 *in fine*).

VI. Závěry

85. Z těchto důvodů navrhuji odpovědět na otázky předložené Högsta förvaltningsdomstol (Nejvyšší správní soud, Švédsko) takto:

- „1) Článek 49 ve spojení s článkem 54 SFEU pro účely přeshraničního započtení ztrát předpokládá, že je z právního hlediska možné zohlednit ztráty ve státě sídla dceřiné společnosti a osoba povinná k dani této možnosti využila. K takovéto možnosti zohlednění patří i využití ztrát prostřednictvím fúze s třetí osobou nebo prostřednictvím prodeje společnosti třetí osobě.
- 2) V tomto směru je nerozhodné, zda má skupina v konkrétním případě k dispozici ještě další společnosti v členském státě sídla dceřiné společnosti, na něž by bylo možné ztráty převést.“