



Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
přednesené dne 17. října 2019¹

Věc C-405/18

**AURES Holdings a.s.,
další účastník řízení:
Odvolací finanční ředitelství**

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Nejvyšším správním soudem (Česká republika)]

„Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce – Svoboda usazování – Daňové právní předpisy – Daň z příjmů právnických osob – Přemístění místa vedení společnosti z jednoho členského státu do jiného – Přeshraniční vyrovnání ztrát nad rámec příslušného období – Nezohlednění ztrát, které vznikly před přemístěním sídla v jiném členském státě – Konečné ztráty v případě přemístění sídla“

I. Úvod

1. Předmětem tohoto řízení je výklad svobody usazování podle článku 49 ve spojení s článkem 54 SFEU. Vyvstává zejména otázka, zda svoboda usazování umožňuje daňovému poplatníkovi v případě přemístění místa vedení společnosti uplatnit ve státě, v němž se nově usadil, daňovou ztrátu, která vznikla v předchozích letech v jiném členském státě.

2. V pozadí věci stojí žaloba české společnosti, která u českých daňových orgánů uplatnila ztrátu. Tato ztráta uvedené společnosti vznikla dříve v Nizozemsku. Tuto ztrátu však již nemohla v Nizozemsku zohlednit, protože přemístila místo skutečného vedení společnosti do České republiky, a v Nizozemsku již tedy nevykonávala hospodářskou činnost. Podle českého daňového práva je přenos ztrát z období do období v zásadě možný. Tato možnost je však stanovena jen pro ztráty, které vznikly v rámci české daňové pravomoci.

3. Velký senát Soudního dvora² v roce 2005 rozhodl, že v případě takzvaných *konečných ztrát* je nutno na základě zásady proporcionality výjimečně umožnit přeshraniční uplatnění ztrát v rámci jednoho zdaňovacího období. Platí to však i mimo koncernovou strukturu a i nad rámec příslušného období v případě pouhého přemístění sídla (to znamená v případě odchodu) do jiného členského státu? Soudní dvůr v této souvislosti opět dostává – chce-li i nadále trvat na výjimce pro konečné ztráty³ – příležitost tuto kategorii případů blíže specifikovat.

1 – Původní jazyk: němčina.

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

3 – Viz kritika právní koncepce konečné ztráty, která je uvedena ve stanovisku generálního advokáta P. Mengozziho ve věci K (C-322/11, EU:C:2013:183, bod 66 a násl. a bod 87), jakož i v mých stanoviscích 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.

B. České právo

5. Český zákon o daních z příjmů⁴ (dále jen „zákon o daních z příjmů“) upravuje v ustanoveních § 34 a § 38n možnosti odpočtu ztrát.

6. Ustanovení § 34 zákona o daních z příjmů stanoví, že „[o]d základu daně lze odečíst daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období nebo jeho část, a to nejdéle v 5 zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje“.

7. Ustanovení § 38n zákona o daních z příjmů definuje daňovou ztrátu a stanoví, že „[p]ři správě daňové ztráty se postupuje obdobně jako při správě daňové povinnosti [...] Daňová ztráta se vyměřuje.“

III. Spor v původním řízení

8. Společnost AURES Holdings a.s. (dále jen „Aures“) (dříve AAA Auto International a.s.) je nástupnickou společností nizozemské společnosti AAA Auto Group N. V., včetně jejího odštěpného závodu AAA Auto Group N. V. – organizační složka. Společnost měla své sídlo a vedení v Nizozemsku. Dne 1. ledna 2008 zřídila v České republice organizační složku. Podle českého práva nemá organizační složka vlastní právní subjektivitu.

9. Podle společnosti Aures došlo k 1. lednu 2009 k přemístění místa jejího faktického vedení, tzn. adresy místa, ze kterého je skutečně řízena (dále jen „sídlo vedení“) – z Nizozemska do České republiky na stejnou adresu, jako je adresa výše uvedené organizační složky. Tato změna sídla byla zapsána v českém obchodním rejstříku ke dni 19. dubna 2013, přičemž původní oficiální sídlo (dále jen „statutární sídlo“) zůstalo nadále v Amsterdamu (Nizozemsko). Zde je společnost Aures zapsána v obchodním rejstříku a její vnitřní poměry se nadále řídí nizozemským právem. Společnost Aures je v Nizozemsku nadále daňovým subjektem, v současnosti však nevykonává žádnou hospodářskou činnost.

10. Předtím než se společnost Aures stala daňovým rezidentem v České republice, utrpěla v roce 2007 a zjevně i v roce 2008 v Nizozemsku daňovou ztrátu ve výši 2 792 187 eur, která byla vyměřena v Nizozemsku podle nizozemských daňových předpisů.

11. Podle názoru společnosti Aures nebylo možné daňovou ztrátu z let 2007 a 2008 v příslušném zdaňovacím období v Nizozemsku uplatnit. Požádala proto o zohlednění svých ztrát za účelem snížení vyměřovacího základu daně v České republice. Pro účely vyměřovacích základů za roky 2009 a 2010 byly ztráty společnosti Aures omylem zohledněny. Z důvodu neexistence zisků v roce 2011 k započtení nedošlo. Zbývající část své daňové ztráty chce společnost Aures nyní uplatnit v České republice podle § 34 a § 38n zákona o daních z příjmů, aby tím dosáhla snížení vyměřovacího základu daně i pro zdaňovací období roku 2012.

4 – Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, který upravuje daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob.

12. Finanční úřad zahájil dne 19. března 2014 proti společnosti Aures řízení. Předmětem šetření finančního úřadu bylo posouzení oprávněnosti uplatnění daňové ztráty v roce 2012. Finanční úřad dospěl k závěru, že daňovou ztrátu nelze podle § 38n zákona o daních z příjmů uplatnit. Proti tomuto platebnímu výměru podala společnost Aures odvolání, které bylo odvolacím daňovým orgánem zamítnuto. Žaloba společnosti Aures podaná proti rozhodnutí o odvolání neměla úspěch. Uvedená společnost podala proti rozsudku kasační stížnost.

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

13. Rozhodnutím ze dne 31. března 2018 Nejvyšší správní soud (Česká republika) rozhodl, že Soudnímu dvoru předloží na základě článku 267 SFEU k rozhodnutí následující předběžné otázky:

- „1) Lze pod pojem ‚svoboda usazování‘ ve smyslu článku 49 SFEU podřadit bez dalšího pouze přemístění místa vedení společnosti z jednoho členského státu do jiného členského státu?
- 2) V případě kladné odpovědi na první otázku, je v rozporu s článkem 49 a články 52 a 54 SFEU, pokud vnitrostátní úprava neumožňuje subjektu z jiného členského státu při přesunu místa výkonu podnikatelské činnosti, resp. přesunu místa vedení do České republiky, uplatnit daňovou ztrátu vzniklou v tomto jiném členském státě?“

14. K těmto otázkám se v řízení před Soudním dvorem písemně vyjádřily společnost Aures, Česká republika, Spolková republika Německo, Italská republika, Španělské království, Nizozemské království, Švédské království, Spojené království a Evropská komise; uvedené strany – s výjimkou Italské republiky – a Francouzská republika se zúčastnily jednání, které se konalo dne 13. května 2019.

V. Právní posouzení

15. Společnost Aures napadla ve věci v původním řízení daňový výměr českého finančního úřadu, v němž nebyly zohledněny ztráty, které jí vznikly v Nizozemsku. Předmětem žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce je tedy slučitelnost nezohlednění daňové ztráty s unijním právem. Pozadí této věci tvoří skutečnost, že podle § 34 českého zákona o daních z příjmů mohou být zohledněny ztráty, které vznikly v předchozích zdaňovacích obdobích. To však podle informací poskytnutých předkládajícím soudem neplatí pro ztráty, které vznikly v zahraničí před přemístěním sídla do České republiky.

A. K první předběžné otázce

16. Předkládající soud se nejprve táže, zda pouhé přemístění místa vedení společnosti z jednoho členského státu do jiného členského státu spadá pod svobodu usazování ve smyslu článku 49 SFEU.

17. Článek 49 SFEU ve spojení s článkem 54 SFEU přiznává právo na výkon svobody usazování společnostem založeným podle práva některého členského státu, jež mají sídlo, ústřední správu nebo hlavní provozovnu uvnitř Evropské unie⁵.

5 – Viz rozsudek ze dne 25. října 2017, Polbud – Wykonawstwo (C-106/16, EU:C:2017:804, bod 32).

18. Soudní dvůr již rozhodl, že svoboda usazování zahrnuje právo na přemístění hlavního místa podnikání společnosti do jiného členského státu⁶. Kromě toho se společnost založená podle práva jednoho členského státu, která přemísťuje sídlo svého skutečného vedení do jiného členského státu, aniž má takové přemístění vliv na postavení dané společnosti jakožto společnosti prvního členského státu, může dovolávat článku 49 SFEU za účelem zpochybnění legality zdanění, které jí v souvislosti s tímto přemístěním uložil první členský stát⁷.

19. V důsledku toho spadá – na rozdíl od názoru Španělska – již pouhé přemístění sídla vedení společnosti, v projednávané věci společnosti Aures, do rozsahu působnosti svobody usazování ve smyslu článku 49 ve spojení s článkem 54 SFEU.

B. Ke druhé předběžné otázce

20. Předkládající soud se dále táže, zda je v rozporu s článkem 49 a článkem 54 SFEU, pokud vnitrostátní právní úprava neumožňuje daňovému subjektu z jiného členského státu při přesunu místa výkonu podnikatelské činnosti, resp. přesunu místa vedení do České republiky uplatnit daňovou ztrátu vzniklou v tomto jiném členském státě.

21. Nejprve je třeba konstatovat, že podle ustálené judikatury sice přímé daně spadají do pravomoci členských států, nicméně tyto členské státy musí při výkonu této pravomoci dodržovat unijní právo⁸.

22. Daňová právní úprava členského státu je v rozporu se svobodou usazování společností tehdy, pokud z ní pro společnosti 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 přiměřené svému cíli⁹.

1. Nerovné zacházení v neprospěch společnosti

23. České právo přiznává možnost odečíst daňovou ztrátu, která vznikla za předchozí období, od vyměřovacího základu daně z příjmů právnických osob. Podle § 34 zákona o daních z příjmů je však tato možnost vyhrazena jen pro ty daňové poplatníky, kterým vznikly ztráty v České republice. Uvedená ustanovení jsou tedy vyhrazena jen rezidentním společnostem, kterým vznikly ztráty v tuzemsku. Společnosti Aures bylo zohlednění ztráty odepráno, protože své daňové ztráty dosáhla během předchozího období v zahraničí (v Nizozemsku). Toto zacházení vylučuje u společností, které přemísťují své sídlo z jiného členského státu EU do České republiky, zohlednění jejich ztrát, které jim před tím vznikly v zahraničí. V tomto spočívá nerovné zacházení ve srovnání se společnostmi, které přemísťují své sídlo v rámci České republiky.

24. Takovéto nerovné zacházení je způsobilé učinit výkon svobody usazování prostřednictvím přemístění sídla z členských států EU do České republiky méně atraktivním. S ustanoveními Smlouvy je však neslučitelné pouze tehdy, pokud se týká objektivně srovnatelných situací a pokud není odůvodněné.

6 – Viz rozsudky ze dne 27. února 2019, Associação Peço a Palavra a další (C-563/17, EU:C:2019:144, bod 62), a ze dne 25. října 2017, Polbud – Wykonawstwo (C-106/16, EU:C:2017:804, bod 32 a násl.).

7 – Viz rozsudek ze dne 29. listopadu 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, bod 33).

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

9 – 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).

2. Objektivní srovnatelnost

25. Podle judikatury Soudního dvora je nutné srovnatelnost přeshraniční situace s vnitrostátní situací zkoumat s ohledem na cíl sledovaný dotčenými vnitrostátními ustanoveními¹⁰.

26. Cílem vyrovnaní ztrát nad rámec příslušných období je zaručit zásadu daňové platební schopnosti a současně omezit zásadu periodicity. Podle této technické zásady se daně vždy vybírají za určité časové období, aby byl zajištěn plynulý a postupný příjem daní pro stát. Zohlednění ztrát nad rámec příslušných období má za cíl co nejlépe zohlednit platební schopnost daňového poplatníka nezávisle na nahodilostech zvoleného technického období (například jeden nebo dva roky).

27. Pokud se vychází z celosvětové nebo celounijní daňové platební schopnosti, je nutno vzniklé ztráty v rámci odpočtu ztrát, který není omezen na příslušné období, považovat za srovnatelné. Jak ztráty vzniklé v tuzemsku, tak i ztráty vzniklé v zahraničí snižují daňovou platební schopnost daňového poplatníka stejnou měrou.

28. Soudní dvůr sice doposud, pokud jde o otázku srovnatelnosti, vycházel také z toho, zda má dotčený členský stát příslušnou daňovou pravomoc. Soudní dvůr tak výslovně rozhodl, že jelikož Spolková republika Německo nemá pravomoc zdanit výsledky hospodaření stále provozovny, přičemž odpočet jejích ztrát již v Německu není povolen, není situace stále provozovny nacházející se v Rakousku srovnatelná se situací stále provozovny nacházející se v Německu v souvislosti s opatřeními přijatými Spolkovou republikou Německo s cílem zamezit nebo zmírnit dvojí zdanění zisků společnosti-rezidenta¹¹. Tato myšlenka by mohla platit i pro („importované“) ztráty společností dříve usazených v některém z členských států, které přemístily své sídlo do jiného členského státu.

29. Ve věci Bevola však Soudní dvůr nedávno v souvislosti s konečnými ztrátami nerezidentní stále provozovny výslovně konstatoval srovnatelnost zdaněných tuzemských a nezdaněných zahraničních stálých provozoven¹², takže v současnosti pravděpodobně vychází z toho, že obě situace jsou srovnatelné.

30. Kritérium srovnatelnosti je koneckonců neostré. Vzhledem ke skutečnosti, že všechny situace jsou z určitého hlediska srovnatelné, nejsou-li identické¹³, je proto podle mne třeba od tohoto bodu přezkumu upustit¹⁴. Pokud jde o přemístění sídla, jsou zahraniční a tuzemské společnosti srovnatelné, i když o srovnatelnosti ztrát, jež mají být započteny a které vznikly za různá období (tuzemské a zahraniční ztráty na straně jedné a tuzemské a tuzemské ztráty na straně druhé), je možné v každém případě pochybovat.

31. Tyto ztráty se liší chybějící vazbou mezi nezohledněnými ztrátami a daňovou pravomocí České republiky a skutečností, že platební schopnost hodnou zdanění lze určit vždy jen v souvislosti s *jedním* daňovým věřitelem. Zásadu zdanění na základě platební schopnosti je tedy nutno chápat vždy teritoriálně¹⁵.

10 – 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 a 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).

11 – 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, Denkaavit Internationaal a Denkaavit France (C 170/05, EU:C:2006:783, body 34 a 35).

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

13 – Německé přísloví říká, že nelze srovnávat jablka s hruškami. Ale i jablka a hrušky mají společné rysy (u obou se jedná o malvice), a jsou tudíž také srovnatelné.

14 – Toto jsem Soudnímu dvoru navrhla mimo jiné již v mých stanoviscích ve věci Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:153, body 21 až 28) a návazně ve věci Memira (C-607/17, EU:C:2019:8, bod 46), jakož i ve věci Holmen (C-608/17, EU:C:2019:9, bod 38).

15 – V této souvislosti viz podrobněji Kokott, J., *Das Steuerrecht der europäischen Union*, Mnichov 2018, § 3 bod 48 a násl., zejména body 54 a 55, jinak ovšem generální advokát Campos Sánchez-Bordona, stanovisko ve věci Bevola a Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:15, body 37 a 38), který zjevně vychází z celosvětové („skutečné“) platební schopnosti.

32. V projednávané věci je přesto nutno vycházet z toho, že jsou dané situace srovnatelné. Výše zmíněné existující rozdíly, pokud jde o ztráty, které vznikly v zahraničí před tím, než společnost přemístila sídlo svého vedení do tuzemska, a o tuzemské ztráty z předchozích zdaňovacích období, je ale nutno zohlednit na úrovni zabývající se odůvodněním. Z uvedeného tedy vyplývá, že se jedná o omezení svobody usazování.

3. K odůvodnění a přiměřenosti

33. Omezení svobody usazování může být odůvodněno naléhavými důvody obecného zájmu. Důvody mohou být zachování vyváženého rozdělení zdaňovacích pravomocí mezi členskými státy (bod 34 a násl.) a zamezení dvojímu zohlednění ztráty (bod 46 a násl.). Opatření (v projednávané věci nezohlednění ztráty, která byla dříve dosažena v zahraničí) kromě toho musí být přiměřené, to znamená způsobit zaručit dosažení svého cíle a nesmí překračovat meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné (bod 50 a násl.)¹⁶.

a) K odůvodnění vycházejícímu ze zachování vyváženého rozdělení zdaňovacích pravomocí

34. Vyvážené rozdělení zdaňovacích pravomocí mezi členskými státy je legitimním cílem uznaným Soudním dvorem¹⁷. Tento cíl je výrazem daňové svrchovanosti členských států. Tato zahrnuje právo státu chránit své daňové příjmy, zejména pokud jde o zisky dosažené na jeho území (zásada teritoriality, k tomu bod 1). Daňová svrchovanost dále zahrnuje právo státu upravit své daňové právní předpisy autonomně (zásada autonomie, k tomu bod 2) a s přihlédnutím k zásadě symetrie (k tomu bod 3). S vyváženým rozdělením zdaňovacích pravomocí mezi členskými státy by konečně bylo neslučitelné, pokud by si daňový poplatník mohl svobodně zvolit rozhodný daňový režim (k tomu bod 4). Vyvážené rozdělení zdaňovacích pravomocí může vyžadovat, že se hospodářská činnost daňových poplatníků se sídlem v jednom z těchto členských států bude jak ohledně zisků, tak ohledně ztrát řídit pouze jeho daňovým právem¹⁸.

1) Zohlednění zásady teritoriality

35. Soudní dvůr již opakovaně rozhodl, že členský stát je v souladu se zásadou daňové teritoriality spojenou s časovým prvkem, a sice daňovým sídlem osoby povinné k dani v tuzemsku v okamžiku vzniku nerealizovaných kapitálových zisků, oprávněn zdanit uvedené kapitálové zisky v okamžiku přemístění této osoby povinné k dani¹⁹. To zahrnuje i zohlednění ztrát, které bylo možné v okamžiku přemístění zohlednit. S právem zdanit kapitálové zisky je proto spojena rovněž povinnost státu, z něhož bylo sídlo přemístěno (v projednávané věci Nizozemska), zohlednit ztráty.

36. Pouhé rozhodnutí společnosti přemístit své sídlo do jiného členského státu proto ve státě, do něhož toto sídlo přemístila, nezakládá teritoriální vazbu, pokud jde o minulé zisky resp. ztráty, protože tyto vznikly v době daňového rezidenství v předchozím členském státě. Zohlednění zisků nebo ztrát, které vznikly před přemístěním sídla vedení, státem, do něhož bylo toto sídlo přemístěno, v sobě

16 – Viz 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).

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

18 – 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, bod 31), ze dne 18. července 2007, Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, bod 54) a ze dne 13. prosince 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, bod 45).

19 – Rozsudky ze dne 21. května 2015, Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, body 44 a 45), ze dne 23. ledna 2014, DMC (C-164/12, EU:C:2014:20, bod 53 a citovaná judikatura), ze dne 29. listopadu 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, bod 49), a ze dne 7. září 2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525, bod 46).

skrývá nejen nebezpečí, že zpochybní vyvážené rozdělení zdaňovacích pravomocí mezi členskými státy, nýbrž i to, že povede ke dvojímu zdanění nebo ke dvojímu odpočtu ztráty²⁰. Má-li stát, z něhož bylo sídlo přemístěno, zdaňovací pravomoc pro zisky (zejména pro skryté rezervy), nemůže tedy stát, do něhož bylo sídlo přemístěno, mít ani právo tyto zisky zdanit, ani povinnost tyto ztráty (které stojí oproti těmto skrytým rezervám) zohlednit. Nezohlednění ztrát, které vznikly dříve v zahraničí, je proto důsledkem zásady teritoriality, a vyplývá tedy již z judikatury Soudního dvora týkající se zdanění při odchodu.

2) Zohlednění zásady autonomie

37. Uvedené je rovněž v souladu se zásadou autonomie. Jak již Soudní dvůr rozhodl, nemohou vést základní svobody k uložení povinnosti členskému státu, v němž má společnost sídlo, aby stanovil zohlednění ztrát v její prospěch v takové výši, která má svůj původ pouze v daňovém systému jiného členského státu²¹. Daňová autonomie prvně jmenovaného členského státu by jinak byla omezena výkonem daňové svrchovanosti jiného členského státu²².

38. V tomto smyslu – jak výslovně konstatoval Soudní dvůr²³ – „definitivní povaha ztrát vzniklých dceřině společnosti-nerezidentu ve smyslu bodu 55 rozsudku Marks & Spencer^[24] nemůže vyplývat ze skutečnosti, že členský stát, v němž sídlí uvedená dceřiná společnost, vylučuje jakoukoli možnost převodu ztrát“. Pak by totiž členský stát musel přizpůsobit své daňové právo právu druhého členského státu.

39. Totéž platí pro zohlednění ztrát, které v důsledku odchodu již nadále nelze ve státu odchodu (Nizozemsko) zohlednit. Povinnost zohlednit ztráty ve státě příchodu (Česká republika) by byla v rozporu s autonomií členských států. Zohlednění ztrát v České republice by tak záviselo na tom, zda v Nizozemsku je, či není právně stanoveno zohlednění ztrát, a pokud ano, v jaké výši.

3) Zohlednění zásady symetrie

40. Totéž vyplývá i ze zásady symetrie. Podle judikatury Soudního dvora²⁵ může stát odchodu v případě přemístění sídla z členského státu odchodu do jiného členského státu zdanit zisky společnosti v posledním možném okamžiku (v okamžiku odchodu) a musí přitom zohlednit i ztráty.

20 – Takto výslovně v souvislosti s opačným případem rozsudek ze dne 29. listopadu 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, bod 59).

21 – Viz 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).

22 – 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).

23 – Rozsudek ze dne 3. února 2015, Komise v. Spojené království (C-172/13, EU:C:2015:50, bod 33), a ze dne 7. listopadu 2013, K (C-322/11, EU:C:2013:716, body 75 až 79 a citovaná judikatura).

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

25 – Viz rozsudky ze dne 29. listopadu 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, bod 56 a násl.), a ze dne 7. září 2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525, bod 46 a násl.).

41. Zásadou symetrie je zásada soudržnosti aplikována na vzájemný vztah mezi zisky a ztrátami²⁶. Vychází ze „zrcadlové“ logiky. Povinnost zohlednit ztráty a právo zdanit zisky tvoří dvě strany téže mince a patří symetricky neboli zrcadlově k sobě²⁷. Odpočet ztrát je tedy povinen provést pouze ten stát, který má rovněž přístup k příslušným ziskům. Toto je vyjádřeno ve formulaci Soudního dvora, podle níž se „požadavky daňové soudržnosti a vyváženého rozdělení daňové pravomoci“ vzájemně překrývají²⁸. Skutečnost, že stát nemůže zdanit zisky z předchozích období, odůvodňuje, že rovněž nemusí zohlednit ztráty z předchozích období.

42. Také ze zásady symetrie vyplývá, že Česká republika vzhledem k neexistenci práva zdanit zisky, kterých společnost Aures dosáhla v Nizozemsku, není ani povinna zohlednit ztráty, které tam uvedené společnosti v minulosti vznikly.

4) Nemožnost svobodné volby daňového režimu

43. Pokud by si daňoví poplatníci mohli svobodně zvolit, kde budou platit daně a kde budou zohledněny jejich ztráty („nebezpečí daňového úniku“), byla by konečně podkopána daňová svrchovanost členských států²⁹. Možnost převést ztráty z předchozího roku společnosti-nerezidenta na stálou provozovnu-rezidenta prostřednictvím přemístění sídla v sobě skrývá – na což také upozornilo Švédsko – nebezpečí, že společnost své sídlo přemístí k té stále provozovně, která dosáhne nejvyšších zisků s nejvyššími sazbami daně. Zde je finanční hodnota (převoditelných) ztrát nejvyšší.

44. V konečném důsledku by to daňovému poplatníkovi dalo právo volby, na což na jednání upozornilo Německo. Prostřednictvím přemístění sídla vedení by mohl rozhodnout i o nejlepším možném daňověprávním využití dříve dosažených ztrát. Takovéto právo volby však z unijního práva nevyplývá³⁰.

5) Dílčí závěr

45. V důsledku toho je tedy odůvodnění vycházející ze zachování vyváženého rozdělení zdaňovacích pravomocí mezi členskými státy opodstatněné.

b) K odůvodnění vycházejícímu ze zamezení dvojímu zohlednění ztráty

46. Také zamezení dvojímu zohlednění ztráty může být důvodem pro to, aby ztráta nebyla zohledněna. Odůvodnění vycházející ze zamezení dvojímu zohlednění ztráty je od vydání rozsudku ve věci „Marks & Spencer“ Soudním dvorem uznáváno³¹. Členské státy podle uvedeného rozsudku musí mít alespoň možnost zabránit dvojímu odpočtu ztrát³².

26 – Kokott, J., *Das Steuerrecht der europäischen Union*, Mnichov 2018, § 5 bod 87.

27 – Viz jen rozsudky ze dne 29. listopadu 2011, *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, body 58 a 59), a ze dne 21. ledna 2010, *SGI* (C-311/08, EU:C:2010:26, bod 60 a násl.).

28 – Viz rozsudky ze dne 7. listopadu 2013, *K* (C-322/11, EU:C:2013:716, bod 50 a násl. a bod 65 a násl.), ze dne 4. července 2013, *Argenta Spaarbank* (C-350/11, EU:C:2013:447, bod 53) a ze dne 29. listopadu 2011, *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, bod 80), jakož i má stanoviska ve věcech *Timac Agro* (C-388/14, EU:C:2015:533, bod 47), *Nordea Bank* (C-48/13, EU:C:2014:153, bod 43) a *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:563, bod 99).

29 – Rozsudky ze dne 15. května 2008, *Lidl Belgium* (C-414/06, EU:C:2008:278, bod 38 a násl.), ze dne 18. července 2007, *Oy AA* (C-231/05, EU:C:2007:439, bod 51 a násl.), a ze dne 13. prosince 2005, *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763, bod 49 a násl.).

30 – V souvislosti s právem volby viz již 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), jakož i mé stanovisko ve věcech *Memira* (C-607/17, EU:C:2019:8, bod 61 a 62) a *Holmen* (C-608/17, EU:C:2019:9, body 77 a 78).

31 – Rozsudky ze dne 15. května 2008, *Lidl Belgium* (C-414/06, EU:C:2008:278, bod 35 a násl.), ze dne 29. března 2007, *Rewe Zentralfinanz* (C-347/04, EU:C:2007:194, bod 47), a ze dne 13. prosince 2005, *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763, bod 47).

32 – Viz rozsudek ze dne 13. prosince 2005, *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763, body 47 a 48).

47. Rozšíření odpočtu ztrát (zejména ztrát, které vznikly v předchozím zdaňovacím období) na zahraniční ztráty v sobě skutečně skrývá riziko dvojího zohlednění ztráty.

48. Toto riziko nabývá v projednávané věci konkrétních obrysů, protože společnost Aures je jak v místě statutárního sídla v Nizozemsku, tak i v místě stálé provozovny v České republice (která je od 1. ledna 2009 sídlem vedení), schopna vykonávat hospodářskou činnost. Zohlednění daňových ztrát z Nizozemska v České republice je proto spojeno s nebezpečím, že tytéž ztráty budou v budoucnu zohledněny také (opět) v Nizozemsku.

49. Je tomu tak zejména proto, že v Nizozemsku je pro zohlednění ztrát stanoveno období devíti let, a z nizozemského daňového výměru určujícího ztrátu nevyplývá, zda již byly ztráty zohledněny v České republice.

c) Soulad se zásadou proporcionality

1) Stejně způsobilý mírnější prostředek

50. Nezohlednění ztrát, které společnosti Aures vznikly dříve v Nizozemsku, musí být však také přiměřené. Musí tedy být způsobilé chránit legitimní cíle a nesmí přitom překračovat meze toho, co je k jejich dosažení nezbytné³³.

51. Nejprve je nutno konstatovat, že nezohlednění ztrát, kterých společnost Aures dosáhla v Nizozemsku, zákonem o daních z příjmů je způsobilé chránit cíle zachování vyváženého rozdělení zdaňovacích pravomocí, zamezení dvojímu zohlednění ztráty a zamezení daňovým únikům.

52. Tato úprava je rovněž nezbytná pro dosažení těchto cílů. Je sice možné, že by dvojímu zohlednění ztráty mohlo být zabráněno i prostřednictvím výměny údajů nebo pomocí informačních povinností atd. Takovýto postup by nicméně v každém případě nebyl způsobilý zajistit zachování vyváženého rozdělení zdaňovacích pravomocí členských států.

53. Potud podle všeho neexistuje stejně způsobilý mírnější prostředek. Kromě toho, zachování vyváženého rozdělení zdaňovacích pravomocí mezi členskými státy převažuje nad zájmem daňového poplatníka, aby ztráty, kterých dosáhl v Nizozemsku, nyní využil v České republice, a tím si zvolil použitelný daňový režim.

2) Nepřiměřenost z důvodu existence konečné ztráty?

54. Podle ustálené judikatury Soudního dvora týkající se „konečných“ ztrát nicméně není přiměřené, pokud členský stát odepře mateřské společnosti/mateřskému podniku zohlednění ztráty, ačkoliv zahraniční dceřiná společnost/stálá provozovna vyčerpala veškeré možnosti zohlednit ztráty a již neexistuje žádná další možnost, aby ztráty byly ještě nějakým způsobem zohledněny. Tak by tomu však bylo pouze tehdy, pokud by se v případě ztrát společnosti Aures vůbec jednalo o konečné ztráty ve smyslu judikatury ve věci „Marks & Spencer“³⁴.

33 – Viz 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).

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

55. Tak tomu není. Zaprvé situace, o kterou se jedná v projednávané věci, neodpovídá situaci, pro kterou Soudní dvůr vytvořil právní pojem „konečná ztráta“ (k tomu bod 56 a násl.). Tento právní pojem je beztak sporný³⁵ a vedl k mnoha následným problémům³⁶, neměl by proto být rozšiřován na další situace. Zadruhé ztráty, které je možné převést do následujících období, obecně nejsou konečné (bod 61 a násl.). Zatřetí ztráty nejsou konečné proto, že dále existuje statutární sídlo v Nizozemsku (bod 66 a násl.). Začtvrté by rozšíření judikatury týkající se konečných ztrát vedlo ke konfliktu s judikaturou týkající se zdanění při odchodu (bod 72 a násl.).

i) Neexistence situace, která by byla srovnatelná s konečnými ztrátami

56. Podle judikatury Soudního dvora ve věci Marks & Spencer mohou být ztráty, které vznikly u zahraniční dceřiné společnosti, zohledněny při stanovení vyměřovacího základu tuzemské mateřské společnosti, pokud jsou konečné³⁷. Tuto judikaturu Soudní dvůr přenesl ve věci Bevola i na zahraniční stále provozovny³⁸.

57. O takovouto situaci se však na rozdíl od názoru společnosti Aures nejedná. Citovaná judikatura totiž zaprvé platí jen pro ztráty, které vznikly ve stejném zdaňovacím období jako zisky a již nemohou být zohledněny u dceřiné společnosti/stálé provozovny, ale jen u mateřské společnosti/mateřského podniku. Zohlednění ztrát u jednoho a téhož daňového poplatníka nad rámec příslušných období předmětem uvedené judikatury nebylo.

58. Zadruhé se posledně uvedené rozhodnutí týkalo pouze případu, kdy byla uzavřena stálá provozovna a její ztráty již potud nemohly být zohledněny. V projednávané věci nadále existuje statutární sídlo společnosti Aures v Nizozemsku, zohlednění je zde proto ještě možné.

59. Zatřetí je předmětem judikatury týkající se konečných ztrát, na což poukazují zejména Česká republika a Nizozemsko, ukončení činnosti daňového subjektu. O tom nemůže být v případě společnosti Aures v souvislosti s přemístěním jejího sídla řeč.

60. Začtvrté byla situace ve věci Bevola opačná v tom smyslu, že v ní měly být zohledněny ztráty zahraniční stálé provozovny u mateřského podniku-rezidenta. Jako místo zohlednění ztrát proto připadal v úvahu jen stát statutárního sídla. V projednávané věci se však statutární sídlo nachází nadále v Nizozemsku. Přemístění sídla vedení společnosti do České republiky nemění nic na tom, že společnost Aures původně byla a nadále je daňovým rezidentem v Nizozemsku.

ii) Ztráty, které lze převést do dalších období, obecně nejsou konečné

61. Dále platí, že ztráty, které lze převést do dalších období, obecně nejsou konečné. Soudní dvůr již rozhodl, že základní svobody nebrání tomu, aby ztráta, kterou lze započítat přeshraničně, byla označena jako konečná ztráta vždy na konci zdaňovacího období³⁹.

35 – Viz stanovisko generálního advokáta P. Mengozziho ve věci K (C-322/11, EU:C:2013:183, bod 66 a násl. a bod 87), jakož i má 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.).

36 – Viz v této souvislosti – bez nároku na úplnost – následná judikatura Soudního dvora, která již byla do dnešního dne nezbytná: rozsudky ze dne 19. června 2019, Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:510), ze dne 19. června 2019, Holmen (C-608/17, EU:C:2019:511), 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), jakož i ze dne 15. května 2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278).

37 – Viz rozsudek ze dne 13. prosince 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, bod 56 a násl.).

38 – Rozsudek ze dne 12. června 2018, Bevola a Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, bod 64). Kriticky v této souvislosti Desens, M., in: Musil/Weber-Grellet (vyd.), *Europäisches Steuerrecht*, 2019, § 2 GewStG bod 47.

39 – Viz rozsudek ze dne 3. února 2015, Komise v. Spojené království (C-172/13, EU:C:2015:50, body 31 a 36).

62. Uvedené rozhodnutí bylo vydáno v rámci řízení pro nesplnění povinnosti vedeného proti Spojenému království, které provedlo judikaturu ve věci „Marks & Spencer“. Komise zastávala názor, že i nová právní úprava Spojeného království, podle níž musí být konečné ztráty určeny na konci zdaňovacího období, v němž vznikly, je v rozporu s unijním právem. S tím však Soudní dvůr nesouhlasil⁴⁰.

63. Pokud ale není v rozporu se základními svobodami skutečnost, že za konečné musí být považovány jen ty ztráty, které na konci zdanitelného období (mohly) být jako konečné rovněž vykázány, lze z toho vyvodit, že se na konečnosti, která jednou není dána, následně již nic nemění⁴¹. Argumentace uvedená ve věci Komise v. Spojené království v každém případě naznačuje, že nějak (přeshraničně) musí být ještě možné započíst nanejvýš tu ztrátu dceřiné společnosti, které bylo dosaženo v posledním roce ukončení činnosti, ne však ty ztráty, které se do té doby nakumulovaly a podle vnitrostátního (v projednávané věci nizozemského) práva byly přeneseny do dalšího období.

64. Jak jsem již uvedla ve svých stanoviscích ve věcech Holmen a Memira Holding⁴² a jak také na jednání správně zdůraznily Francie a Spojené království, ztráty, které na konci určitého daňového období nebylo nutno považovat za konečné, se konečnými nestávají ani později. V opačném případě by členský stát mohl prostřednictvím příslušných změn svého daňového práva rozhodovat o povinnosti jiného členského státu zohlednit ztráty. Tomu však brání zásada autonomie.

65. Ztráty společnosti Aures nebyly na konci příslušného zdaňovacího období (2007 a 2008) – z důvodu své převoditelnosti do následujících období – konečné. Toto platí v každém případě pro ztráty z roku 2007 (které byly převedeny do roku 2008) a podle mého názoru i pro další ztráty z roku 2008, protože tyto ztráty bylo možné ještě dalších devět let v Nizozemsku využít.

iii) Ztráty nejsou konečné proto, že dále existuje statutární sídlo

66. Na tom, že ztráty nejsou konečné, by, pokud jde o „nové“ ztráty z roku 2008, nicméně mohl něco změnit nanejvýš odchod, pokud by skutečně měla odpadnout možnost jejich zohlednění.

67. Nicméně v případě společnosti Aures se nejedná ani o tento případ, protože její statutární sídlo zůstává v Nizozemsku. V důsledku toho zůstává – jak také zdůrazňují Spojené království a Francie – vždy možnost obnovení hospodářské činnosti. Ztráty by proto mohly být započteny se zisky dosaženými v budoucnu. Společnost Aures by byla kdykoli schopna takovýchto zisků dosáhnout, pokud bude ve statutárním sídle vykonávat jakoukoli hospodářskou činnost.

68. Toto je potvrzeno existujícím zápisem společnosti Aures v nizozemském obchodním rejstříku. V Nizozemsku je kromě toho možné – jak jsem již uvedla výše v bodě 53 – zohlednit ztráty až po dobu devíti let. V okamžiku, kdy v České republice nebyly zohledněny ztráty společnosti Aures vzniklé v Nizozemsku, tedy bylo zohlednění těchto ztrát v Nizozemsku (prostřednictvím obnovení hospodářské činnosti) nadále možné.

40 – Viz rozsudek ze dne 3. února 2015, Komise v. Spojené království (C-172/13, EU:C:2015:50, body 31 a 36).

41 – Viz rozsudek ze dne 3. února 2015, Komise v. Spojené království (C-172/13, EU:C:2015:50, bod 37).

42 – Viz má stanoviska ve věcech Memira (C-607/17, EU:C:2019:8, body 58 a 59) a Holmen (C-608/17, EU:C:2019:9, body 54 a 55).

69. Kromě toho má většina členských států upraveno zdanění při odchodu. V důsledku toho mají být zpravidla zdaněny nerealizované kapitálové zisky (skryté rezervy), pokud z důvodu odchodu daňového poplatníka zaniká vlastní zdaňovací pravomoc⁴³. Podle ustanovení článku 5 směrnice o pravidlech proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem⁴⁴, který v projednávané věci ještě není časově použitelný, jsou členské státy od 1. ledna 2020 dokonce povinny takového zdanění při odchodu stanovit.

70. Pokud by společnost Aures přemístila z Nizozemska ještě i statutární sídlo, mohly by být případné skryté rezervy v Nizozemsku naposled zdaněny prostřednictvím zdanění při odchodu. S těmito „zisky“ by pak mohly být započteny zjištěné ztráty. Konečné ztráty ale existují pouze tehdy, pokud již neexistuje žádná možnost, že by tyto ztráty ještě mohly být nějak zohledněny.

71. Dokonce ani likvidací po fúzi nelze podle judikatury Soudního dvora prokázat, že neexistuje žádná možnost zohlednit ztráty ve státě, v němž má dceřiná společnost sídlo⁴⁵. Pokud již likvidace nestačí, nemůže pro prokázání konečné povahy ztrát stačit ani pouhé přemístění sídla vedení společnosti se zachováním statutárního sídla ve „státě odchodu“.

iv) Hrozící konflikt s judikaturou týkající se zdanění při odchodu

72. Rozšíření judikatury týkající se konečných ztrát by konečně vedlo i ke konfliktu s judikaturou Soudního dvora týkající se zdanění při odchodu.

73. Pokud by se v projednávané věci již na základě odchodu vycházelo z existence konečných ztrát a pokud by se judikatura Soudního dvora týkající se konečných ztrát použila i na vyrovnání ztrát, které není omezené na příslušné období, musel by stát příchodu zohlednit ztráty (které vznikly již před odchodem). Toto by platilo, přestože stát příchodu disponuje vlastní zdaňovací pravomocí až od okamžiku příchodu. Judikatura Soudního dvora týkající se zdanění při odchodu (k tomu již výše body 35 a 36) ale jasně ukazuje, že zisky společnosti, kterých bylo dosaženo před odchodem (a ze zásady symetrie vyplývá, že také ztráty této společnosti) spadají do pravomoci státu odchodu (v projednávané věci Nizozemska), a ne státu příchodu (v projednávané věci České republiky)⁴⁶.

74. Také proto by právní pojem „konečných ztrát“ neměl být při odchodu rozšířen na vyrovnání ztrát nad rámec příslušného období.

3) Závěr

75. Vzhledem k tomu, že se nejedná o konečné ztráty, setrvávám na stanovisku, že předmětná česká právní úprava týkající se nezohlednění ztrát, kterých bylo dosaženo v předchozím zdaňovacím období v jiném členském státě, je přiměřená.

43 – Takto výslovně rozsudky ze dne 21. května 2015, *Verder LabTec* (C-657/13, EU:C:2015:331, bod 48), ze dne 23. ledna 2014, *DMC* (C-164/12, EU:C:2014:20, bod 60 a citovaná judikatura), a ze dne 25. dubna 2013, *Komise v. Španělsko* (C-64/11, nezveřejněný, EU:C:2013:264, bod 31).

44 – Směrnice Rady (EU) 2016/1164 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).

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

46 – Rozsudky ze dne 21. května 2015, *Verder LabTec* (C-657/13, EU:C:2015:331, bod 44 a 45), ze dne 23. ledna 2014, *DMC* (C-164/12, EU:C:2014:20, bod 53 a citovaná judikatura), ze dne 29. listopadu 2011, *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, bod 49), a ze dne 7. září 2006, *N* (C-470/04, EU:C:2006:525, bod 46).

VI. Závěry

76. Z těchto důvodů Soudnímu dvoru navrhuji, aby na předběžné otázky Nejvyššího správního soudu (Česká republika) odpověděl takto:

- „1) Pouhé přemístění místa vedení společnosti z jednoho členského státu do jiného členského státu spadá do rozsahu působnosti svobody usazování ve smyslu článku 49 SFEU.
- 2) Vyloučení vyrovnání ztrát nad rámec příslušného období v rámci přeshraničního přemístění sídla je sice omezením svobody usazování. Toto omezení je však odůvodněno zachováním vyváženého rozdělení daňových pravomocí mezi členskými státy.“