



Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
J. KOKOTT
fremsat den 17. oktober 2019¹ⁱ

Sag C-405/18

AURES Holdings a.s.
procesdeltager:
Odvolačí finanční ředitelství

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Nejvyšší správní soud (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Den Tjekkiske Republik))

»Anmodning om præjudiciel afgørelse – etableringsfrihed – skattelovgivning – selskabsskat – flytning af et selskabs faktiske hjemsted fra en medlemsstat til en anden – overførsel af underskud på tværs af grænser og perioder – manglende hensyntagen til underskud, der er opstået i en anden medlemsstat før flytningen af hjemstedet – endelige underskud i forbindelse med flytning af hjemsted«

I. Indledning

1. Denne sag vedrører fortolkningen af etableringsfriheden i henhold til artikel 49 TEUF, sammenholdt med artikel 54 TEUF. Spørgsmålet er navnlig, om etableringsfriheden giver en skattepligtig person mulighed for i forbindelse med en flytning af stedet for virksomhedens ledelse at fratække det skattemæssige underskud, der i årene forud er opstået i en anden medlemsstat, i tilflytningsstaten.

2. Baggrunden er en sag anlagt af et tjekkisk selskab, som gør et underskud gældende over for de tjekkiske skattemyndigheder. Dette underskud har virksomheden tidligere lidt i Nederlandene. På grund af flytningen af den faktiske ledelse af virksomheden til Den Tjekkiske Republik kunne den imidlertid ikke fradrage underskuddet i Nederlandene, da der ikke længere fandt økonomisk aktivitet sted i dette land. I henhold til den tjekkiske skattelovgivning er det principielt muligt at fremføre et underskud på tværs af perioder. Denne mulighed er dog kun tilgængelig for underskud, der er opstået under tjekkisk beskatningskompetence.

3. Domstolens Store Afdeling² fastslog i 2005, at der i tilfælde af såkaldte *endelige underskud* på grund af proportionalitetsprincippet undtagelsesvis bør være mulighed for at anvende underskuddet på tværs af grænserne inden for en beskatningsperiode. Men gælder dette også uden for koncernstrukturen og også på tværs af perioder ved den blotte flytning af hjemstedet (dvs. ved en fraflytning) til en anden medlemsstat? Såfremt Domstolen fortsat vil opretholde undtagelsen for de endelige underskud³, får den således i den foreliggende sag på ny mulighed for at præcisere denne kategori.

1 – Originalsprog: tysk.

2 – Dom af 13.12.2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763).

3 – Jf. kritikken af det retlige begreb »endelige underskud« i generaladvokat Mengozzis forslag til afgørelse K (C-322/11, EU:C:2013:183, punkt 66 ff. og 87) samt mine forslag til afgørelse Kommissionen mod Det Forenede Kongerige (C-172/13, EU:C:2014:2321, punkt 41 ff.) og A (C-123/11, EU:C:2012:488, punkt 50 ff.).

II. Retsforskrifter

A. EU-retten

4. Den EU-retlige ramme for sagen er etableringsfriheden for selskaber i henhold til artikel 49 TEUF, sammenholdt med artikel 54 TEUF.

B. Tjekkisk ret

5. Den tjekkiske lov om indkomstskat⁴ regulerer i §§ 34 og 38n mulighederne for overførsel af underskud.

6. I henhold til § 34 i lov om indkomstskat er det muligt »fra beskatningsgrundlaget at fradrage et underskud, der er realiseret og fastsat i det foregående skatteår, eller en del af dette, og at foretage dette fradrag i op til fem regnskabsperioder, der følger umiddelbart efter den periode, hvori det skattemæssige underskud er fastsat«.

7. Skattemæssige underskud defineres i § 38n i lov om indkomstskat, hvor det fastlægges, at »et skattemæssigt underskud skal behandles på samme måde som en skattemæssig forpligtelse [...] Det skattemæssige underskud skal fastsættes«.

III. Tvisten i hovedsagen

8. Selskabet AURES Holdings, a.s. (herefter »Aures«) (oprindeligt AAA Auto International a.s.) er retlig efterfølger til den nederlandske virksomhed AAA Auto Group N.V., herunder dennes udskilte virksomhed, AAA Auto Group N.V. – Filial. Selskabet havde hjemsted med forretningsledelse i Nederlandene. Den 1. januar 2008 etablerede selskabet en filial i Den Tjekkiske Republik. Ifølge tjekkisk ret har en filial ikke selvstændig status som juridisk person.

9. Ifølge Aures blev selskabets ledelse flyttet den 1. januar 2009, dvs. at den adresse, hvorfra virksomheden faktisk ledes (herefter »faktisk hjemsted«), blev flyttet fra Nederlandene til Den Tjekkiske Republik, til den samme adresse som den førnævnte filial. Denne ændring af hjemstedet blev registreret i det tjekkiske handelsregister den 19. april 2013, idet det oprindelige officielle hjemsted (herefter »vedtægtsmæssigt hjemsted«) forblev i Amsterdam (Nederlandene). Her er Aures registreret i handelsregistret, og selskabets interne anliggender er fortsat reguleret efter nederlandsk ret. Aures er fortsat en skattepligtig enhed i Nederlandene, men udøver i øjeblikket ingen økonomisk aktivitet.

10. Før Aures blev hjemmehørende i Den Tjekkiske Republik i skattemæssig henseende, havde selskabet i 2007 og angiveligt også i 2008 et samlet skattemæssigt underskud i Nederlandene på 2 792 187 EUR, som var blevet fastsat i henhold til nederlandsk skatteret.

11. Efter Aures' opfattelse kunne det skattemæssige underskud fra 2007 og 2008 ikke fradrages i Nederlandene i den relevante beskatningsperiode. Selskabet gjorde derfor gældende, at underskuddet skulle fradrages selskabets beskatningsgrundlag i Den Tjekkiske Republik. For beskatningsgrundlagene for 2009 og 2010 blev der ved en fejltagelse taget hensyn til Aures' underskud. På grund af manglende overskud blev der ikke foretaget modregning i 2011. Aures vil nu gøre den resterende del af sit skattemæssige underskud gældende i Den Tjekkiske Republik i henhold til §§ 34 og 38n i lov om indkomstskat med henblik på at nedsætte beskatningsgrundlaget også for 2012.

4 – Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, lov nr. 586/1992 om indkomstskat, lov om indkomstskat for fysiske og juridiske personer, indkomst- og selskabsskattelev.

12. Skattemyndigheden anlagde sag mod Aures den 19. marts 2014. Formålet med skattemyndighedens undersøgelse var at vurdere, om det var berettiget at fradrage det skattemæssige underskud i 2012. Skattemyndigheden konkluderede, at det skattemæssige underskud ikke kunne gøres gældende i henhold til § 38n i lov om indkomstskat. Aures påklagede skatteansættelsen, og klagen blev afvist af den skatteretlige klagemyndighed. Aures anlagde søgsmål til prøvelse af denne afgørelse men fik ikke medhold. Aures har iværksat kassationsappel til prøvelse af denne dom.

IV. Anmodningen om præjudiciel afgørelse og retsforhandlingerne for Domstolen

13. Ved afgørelse af 31. maj 2018 har Nejvyšší správní soud (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Den Tjekkiske Republik) besluttet at gennemføre en præjudiciel procedure i henhold til artikel 267 TEUF og har forelagt Domstolen følgende spørgsmål:

- »1) Kan begrebet etableringsfrihed som omhandlet i artikel 49 TEUF anses for at omfatte en simpel flytning af stedet for en virksomheds ledelse fra en medlemsstat til en anden medlemsstat?
- 2) Hvis det er tilfældet, er det da i strid med artikel 49 [TEUF], 52 [TEUF] og 54 TEUF, såfremt national lovgivning ikke tillader en enhed fra en anden medlemsstat, i forbindelse med en flytning af dens forretningssted eller stedet for dens ledelse til Den Tjekkiske Republik, at anvende et skattemæssigt underskud, der er realiseret i den anden medlemsstat?«

14. I sagen for Domstolen har Aures, Den Tjekkiske Republik, Forbundsrepublikken Tyskland, Den Italienske Republik, Kongeriget Spanien, Kongeriget Nederlandene, Kongeriget Sverige, Det Forenede Kongerige Storbritannien og Europa-Kommissionen afgivet skriftlige indlæg, samt – med undtagelse af Den Italienske Republik – tillige med Den Franske Republik deltaget i retsmødet den 13. maj 2019.

V. Retlig bedømmelse

15. Aures protesterer i hovedsagen mod en skatteansættelse fra den tjekkiske skattemyndighed, i hvilken der ikke tages hensyn til det underskud, der er realiseret i Nederlandene. Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører således spørgsmålet om, hvorvidt det er foreneligt med EU-retten, at der ikke tages hensyn til det skattemæssige underskud. Baggrunden for dette spørgsmål er, at der i henhold til § 34 i den tjekkiske lov om indkomstskat kan tages hensyn til underskud, der er realiseret i den foregående beskatningsperiode. Ifølge den forelæggende ret finder dette imidlertid ikke anvendelse på underskud, der er realiseret i udlandet før flytningen af hjemstedet til Den Tjekkiske Republik.

A. Det første præjudicielle spørgsmål

16. For det første ønsker den forelæggende ret oplyst, om den blotte flytning af stedet for virksomhedens ledelse fra en medlemsstat til en anden medlemsstat er omfattet af etableringsfriheden i henhold til artikel 49 TEUF.

17. I henhold til artikel 49 TEUF, sammenholdt med artikel 54 TEUF, omfatter etableringsfriheden selskaber, som er oprettet i overensstemmelse med en medlemsstats lovgivning, og hvis vedtægtsmæssige hjemsted, hovedkontor eller hovedvirksomhed er beliggende inden for Den Europæiske Union⁵.

⁵ – Jf. dom af 25.10.2017, Polbud – Wykonawstwo (C-106/16, EU:C:2017:804, præmis 32).

18. Domstolen har allerede fastslået, at etableringsfriheden indebærer en ret til at overføre et selskabs hovedforretningssted til en anden medlemsstat⁶. Desuden kan et selskab, der er stiftet i henhold til en medlemsstats lovgivning, som flytter sit faktiske hovedsæde til en anden medlemsstat, uden at denne flytning berører dets egenskab af selskab i førstnævnte medlemsstat, påberåbe sig artikel 49 TEUF med henblik på at anfægte lovligheden af en beskatning, der er pålagt selskabet af førstnævnte medlemsstat i forbindelse med nævnte flytning af hovedsæde⁷.

19. I modsætning til, hvad Kongeriget Spanien har gjort gældende, er den blotte flytning af et selskabs faktiske hjemsted, dvs. i dette tilfælde Aures', derfor omfattet af anvendelsesområdet for den etableringsfrihed, der er fastsat i artikel 49 TEUF, sammenholdt med artikel 54 TEUF.

B. Det andet præjudicielle spørgsmål

20. Desuden ønsker den forelæggende ret oplyst, om det er i strid med artikel 49 TEUF og 54 TEUF, såfremt national lovgivning ikke tillader en enhed fra en anden medlemsstat, i forbindelse med en flytning af dens forretningssted eller stedet for dens ledelse til Den Tjekkiske Republik, at anvende et skattemæssigt underskud, der er realiseret i den anden medlemsstat.

21. For det første skal det bemærkes, at det følger af fast retspraksis, at selv om direkte beskatning henhører under medlemsstaternes kompetence, skal disse dog udøve denne under overholdelse af EU-retten⁸.

22. For at en medlemsstats lovgivning kan udgøre en hindring for etableringsfriheden for selskaber, er det en forudsætning, at den fører til en forskelsbehandling til skade for selskaber, der udøver denne frihed, at denne forskelsbehandling vedrører situationer, der er objektivt sammenlignelige, og at den ikke er begrundet i tvingende almene hensyn eller ikke står i rimeligt forhold til dette mål⁹.

1. Forskelsbehandling til skade for selskabet

23. Den tjekkiske lovgivning giver mulighed for at fradrage et skattemæssigt underskud fra en tidligere periode fra selskabsskattegrundlaget. I henhold til § 34 i lov om indkomstskat er denne mulighed dog forbeholdt skattepligtige personer, som har realiseret underskud i Den Tjekkiske Republik. De omhandlede bestemmelser er således forbeholdt hjemmehørende selskaber med indenlandske underskud. Aures fik afslag på at fradrage underskuddet, da selskabet havde realiseret sit skattemæssige underskud i en tidligere periode i udlandet (Nederlandene). Denne praksis udelukker selskaber, som flytter deres hjemsted fra et andet EU-land til Den Tjekkiske Republik, fra at fradrage underskud, som de tidligere har realiseret i udlandet. Deri ligger der en forskelsbehandling i forhold til selskaber, som flytter deres hjemsted inden for Den Tjekkiske Republik.

24. En sådan forskelsbehandling kan gøre det mindre attraktivt at udøve etableringsfriheden ved at flytte hjemstedet fra EU-medlemsstater til Den Tjekkiske Republik. Den er dog kun uforenelig med traktatens bestemmelser, hvis den vedrører objektivt sammenlignelige situationer og ikke er begrundet.

6 – Jf. dom af 27.2.2019, Associação Peço a Palavra m.fl. (C-563/17, EU:C:2019:144, præmis 62), og af 25.10.2017, Polbud – Wykonawstwo (C-106/16, EU:C:2017:804, præmis 32 ff.).

7 – Jf. dom af 29.11.2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, præmis 33).

8 – Dom af 13.12.2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, præmis 29 og den deri nævnte retspraksis).

9 – Jf. i denne retning dom af 4.7.2018, NN (C-28/17, EU:C:2018:526, præmis 18), af 25.2.2010, X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, præmis 20), og af 12.12.2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, præmis 167).

2. Objektiv sammenlignelighed

25. Sammenligneligheden af en grænseoverskridende situation med en national situation skal ifølge Domstolens praksis vurderes under hensyntagen til, hvilket formål der forfølges med de omhandlede nationale bestemmelser¹⁰.

26. Formålet med at udligne underskud på tværs af perioder er at sikre princippet om skatteevne ved at begrænse anvendelsen af periodiseringsprincippet. Ifølge dette tekniske princip opkræves skatter altid for en bestemt tidsperiode for at sikre en kontinuerlig og successiv tilførsel af skatter til staten. Formålet med at fradrage underskud på tværs af perioder er at tage bedst muligt hensyn til en skattepligtig persons skatteevne uafhængigt af tilfældigheder ved den valgte tekniske periode (f.eks. et år eller to år).

27. Set i relation til en skatteevne på verdens- eller EU-plan må realiserede underskud anses for sammenlignelige i forbindelse med fradrag af underskud på tværs af perioder. Underskud, der er realiseret i indlandet og i udlandet, nedsætter på samme måde en skattepligtig persons skatteevne.

28. Hidtil har Domstolen ganske vist med hensyn til spørgsmålet om sammenligneligheden også fokuseret på, om den pågældende medlemsstat udøver en tilsvarende beskatningskompetence. Den har således udtrykkeligt fastslået, at eftersom Forbundsrepublikken Tyskland ikke udøver nogen kompetence til at beskatte et fast driftsstedes resultater, idet fradrag af dets tab ikke længere var tilladt i Tyskland, er situationen for et sådant fast driftssted i Østrig med hensyn til de foranstaltninger, som Forbundsrepublikken Tyskland har truffet med henblik på at forhindre eller formindske dobbeltbeskatning af et hjemmehørende selskabs overskud, ikke sammenlignelig med situationen for et fast driftssted i Tyskland¹¹. Denne tanke kan også gælde for (»importerede«) underskud i selskaber, der tidligere har haft hjemsted i en medlemsstat og har flyttet deres hjemsted til en anden medlemsstat.

29. I dommen i Bevola-sagen fastslog Domstolen imidlertid for nylig udtrykkeligt med hensyn til endelige underskud i et ikke-hjemmehørende fast driftssted, at beskattede indenlandske og ikke-beskattede udenlandske faste driftssteder er sammenlignelige¹², således at den nu må formodes at lægge til grund, at der foreligger sammenlignelighed.

30. Under alle omstændigheder er kriteriet om sammenlignelighed uklart. I betragtning af, at alle situationer er sammenlignelige i en eller anden henseende, medmindre de er identiske¹³, bør dette undersøgelsespunkt derfor opgives¹⁴. For så vidt angår flytning af hjemsted kan udenlandske og indenlandske selskaber sammenlignes, selv om der absolut kan sættes spørgsmålstegn ved sammenligneligheden af de underskud, der ønskes fradraget for de forskellige perioder (indenlandske og udenlandske underskud på den ene side og indenlandske og indenlandske underskud på den anden side).

10 – Dom af 4.7.2018, NN (C-28/17, EU:C:2018:526, præmis 31), af 12.6.2018, Bevola og Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, præmis 32), af 22.6.2017, Bechtel (C-20/16, EU:C:2017:488, præmis 53), af 12.6.2014, SCA Group Holding m.fl. (C-39/13 – C-41/13, EU:C:2014:1758, præmis 28), og af 25.2.2010, X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, præmis 22).

11 – Dom af 17.12.2015, Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829, præmis 65), med henvisning til dom af 17.7.2014, Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:2087, præmis 24), og af 14.12.2006, Denkavit Internationaal og Denkavit France (C-170/05, EU:C:2006:783, præmis 34 og 35).

12 – Dom af 12.6.2018, Bevola og Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, præmis 38 og 39).

13 – Et tysk ordsprog siger ganske vist, at man ikke kan sammenligne æbler med pærer. Æbler og pærer har imidlertid også fælles træk (de er begge kernefrugter) og er dermed også sammenlignelige.

14 – Dette foreslog jeg Domstolen bl.a. allerede i mine forslag til afgørelse Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:153, punkt 21-28) og på denne baggrund Memira (C-607/17, EU:C:2019:8, punkt 46), samt Holmen (C-608/17, EU:C:2019:9, punkt 38).

31. Disse underskud er kendetegnet ved, at der ikke er nogen forbindelse mellem de underskud, der ikke er taget i betragtning, og Den Tjekkiske Republiks beskatningskompetence, og ved den omstændighed, at en skattepligtig kapacitet altid kun kan fastsættes i forhold til *en enkelt* skattekreditor. Dermed skal princippet om beskatning efter skatteevne egentlig altid forstås territorielt¹⁵.

32. Alligevel bør det i den foreliggende sag lægges til grund, at der foreligger sammenlignelighed. Med hensyn til berettigelsen bør der dog tages hensyn til de ovenfor nævnte forskelle mellem underskud, der er realiseret i udlandet, før selskabet flyttede sit hovedsæde til indlandet, og indenlandske underskud fra tidligere skatteperioder. Der foreligger følgelig en begrænsning af etableringsfriheden.

3. Begrundelse og proportionalitet

33. En begrænsning af etableringsfriheden kan være begrundet i tvingende almene hensyn. Mulige begrundelser i denne forbindelse er hensynet til at opretholde en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne (punkt 34 ff.) og at undgå, at der tages hensyn til underskud flere gange (punkt 46 ff.). Desuden skal foranstaltningen (i den foreliggende sag den manglende hensyntagen til underskud, der er realiseret i udlandet) være forholdsmæssig, dvs. være egnet til at sikre virkeliggørelsen af dens formål, og må ikke gå ud over, hvad der er nødvendigt for at nå dette mål (punkt 50 ff.)¹⁶.

a) Opretholdelse af en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen

34. Opretholdelsen af en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne er et lovligt formål, der er anerkendt af Domstolen¹⁷. Dette mål afspejler medlemsstaternes suverænitet på skatteområdet. Dette omfatter en stats ret til at beskytte sine skatteindtægter, navnlig med hensyn til overskud, der genereres på dens område (territorialitetsprincippet, nr. 1). Desuden omfatter suveræniteten på skatteområdet en stats ret til at organisere sine skattebestemmelser selvstændigt (autonomiprincippet, nr. 2) og under hensyntagen til princippet om symmetri (nr. 3). Endelig ville det være uforeneligt med en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne, hvis den skattepligtige person frit kunne vælge den skattelovgivning, der skal anvendes (nr. 4). En afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen kan gøre det nødvendigt, at man på den økonomiske virksomhed udøvet af et skattesubjekt, der har hjemsted i en af disse medlemsstater, kun anvender denne medlemsstats skatteregler med hensyn til såvel overskud som underskud¹⁸.

1) Hensyntagen til territorialprincippet

35. Domstolen har allerede flere gange fastslået, at en medlemsstat i overensstemmelse med territorialitetsprincippet på skatteområdet, som er forbundet med en tidsmæssig komponent, nemlig den skattepligtiges skattemæssige hjemsted på det nationale område i den periode, hvor de urealiserede kapitalgevinster er konstateret, har ret til at beskatte disse kapitalgevinster på det

15 – Jf. nærmere herom J. Kokott, *Das Steuerrecht der europäischen Union*, München 2018, § 3, punkt 48 ff., navnlig punkt 54 og 55, anderledes sandsynligvis generaladvokat Campos Sánchez-Bordonas forslag til afgørelse Bevola og Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:15, punkt 37 og 38), som synes at lægge en global (»faktisk«) skatteevne til grund.

16 – Jf. dom af 29.11.2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, præmis 42), af 12.9.2006, Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, præmis 47), og af 13.12.2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, præmis 35).

17 – Dom af 7.11.2013, K (C-322/11, EU:C:2013:716, præmis 50), af 6.9.2012, Philips Electronics (C-18/11, EU:C:2012:532, præmis 23), af 29.11.2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, præmis 45), og af 13.12.2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, præmis 45 og 46).

18 – Dom af 7.11.2013, K (C-322/11, EU:C:2013:716, præmis 50), af 15.5.2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, præmis 31), af 18.7.2007, Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, præmis 54), og af 13.12.2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, præmis 45).

tidspunkt, hvor den skattepligtige flytter¹⁹. Dette omfatter også hensyntagen til de underskud, som er fradragsberettigede på fraflytningstidspunktet. Fraflytningsstatens (i den foreliggende sag Nederlandenes) ret til at beskatte kapitalgevinster går derfor hånd i hånd med pligten til at tage hensyn til underskud.

36. Den blotte omstændighed, at et selskab beslutter at flytte sit hjemsted til en anden medlemsstat, begrundes derfor ikke en territorial tilknytning i tilflytningsstaten for tidligere over- eller underskud, da disse opstod, mens selskabet stadig var skattemæssigt hjemmehørende i den tidligere medlemsstat. Hvis tilflytningsstaten tager hensyn til et over- eller underskud, der er realiseret før flytningen af det faktiske hjemsted, indebærer det ikke kun en risiko for, at der rejses tvivl om balancen i fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne, men også for dobbelt beskatning eller dobbelt fradrag af underskud²⁰. Hvis beskatningskompetencen for overskud (navnlig skjulte reserver) tilkommer fraflytningsstaten, kan tilflytningsstaten altså hverken have ret til at beskatte disse overskud eller pligt til at tage hensyn til underskuddene (som modsvarer de skjulte reserver). Den manglende hensyntagen til underskud, der tidligere er realiseret i udlandet, er derfor en følge af territorialitetsprincippet og fremgår således allerede af Domstolens praksis vedrørende exitbeskatning.

2) Hensyntagen til princippet om autonomi

37. Dette er også i overensstemmelse med princippet om autonomi. Som Domstolen allerede har fastslået, kan de grundlæggende friheder ikke indebære, at det pålægges den medlemsstat, hvor et selskab har hjemsted, at indrømme selskabet fradrag for underskud med et beløb, der alene har oprindelse i en anden medlemsstats skattesystem²¹, idet den førstnævnte medlemsstats skattemæssige autonomi ellers ville blive begrænset af udøvelsen af den anden medlemsstats beskatningsbeføjelse²².

38. Domstolen har udtrykkeligt fastslået²³, »at den endelige karakter, som omhandlet i præmis 55 i dom Marks & Spencer^[24], af underskud lidt af et ikke-hjemmehørende datterselskab ikke kan følge af den omstændighed, at den medlemsstat, hvor det pågældende datterselskab har hjemsted, udelukker enhver mulighed for fremførelse af underskud«. I så fald ville en medlemsstat være tvunget til at tilpasse sin skattelovgivning til en anden medlemsstats.

39. Det samme gælder for hensyntagen til underskud, hvortil der i forbindelse med en fraflytning ikke længere kan tages hensyn i fraflytningsstaten (Nederlandene). En forpligtelse til at tage hensyn til underskuddene i tilflytningsstaten (Den Tjekkiske Republik) ville være i strid med medlemsstaternes autonomi. En hensyntagen til underskuddene i Den Tjekkiske Republik vil således afhænge af, om der i henhold til lovgivningen bliver taget hensyn til underskud i Nederlandene, og i givet fald i hvilket omfang.

19 – Dom af 21.5.2015, Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, præmis 44 og 45), af 23.1.2014, DMC (C-164/12, EU:C:2014:20, præmis 53 og den deri nævnte retspraksis), af 29.11.2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, præmis 49), og af 7.9.2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525, præmis 46).

20 – Således udtrykkeligt for det modsatte tilfælde dom af 29.11.2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, præmis 59).

21 – Jf. dom af 21.12.2016, Masco Denmark og Damixa (C-593/14, EU:C:2016:984, præmis 41), og af 30.6.2011, Meilicke m.fl. (C-262/09, EU:C:2011:438, præmis 33).

22 – I denne retning allerede dom af 21.12.2016, Masco Denmark og Damixa (C-593/14, EU:C:2016:984, præmis 41), og af 30.6.2011, Meilicke m.fl. (C-262/09, EU:C:2011:438, præmis 33).

23 – Dom af 3.2.2015, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige (C-172/13, EU:C:2015:50, præmis 33), og af 7.11.2013, K (C-322/11, EU:C:2013:716, præmis 75-79 og den deri nævnte retspraksis).

24 – Dom af 13.12.2005 (C-446/03, EU:C:2005:763).

3) Hensyntagen til princippet om symmetri

40. Det samme følger af princippet om symmetri. Ifølge Domstolens retspraksis²⁵ må fraflytningsstaten i tilfælde af flytning af hjemstedet fra fraflytningsstaten til en anden medlemsstat beskatte selskabets overskud på det seneste mulige tidspunkt (tidspunktet for fraflytningen), og den skal i denne forbindelse også tage hensyn til selskabets underskud.

41. Symmetriprincippet er anvendelse af princippet om sammenhæng på forholdet mellem over- og underskud²⁶. Det er baseret på en »spejlbillede«-logik. Pligten til at tage hensyn til underskud og retten til at beskatte overskud er to sider af samme sag og hører sammen symmetrisk eller som spejlbilleder²⁷. Det er derfor kun den stat, der har adgang til at beskatte overskuddet, der er forpligtet til at tage hensyn til de tilsvarende underskud. Dette kommer til udtryk i Domstolens formulering, hvorefter »kravene forbundet med sammenhængen i skattesystemet og med den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen« er sammenfaldende²⁸. Såfremt en stat ikke må beskatte overskud fra tidligere perioder, begrundes dette, at den heller ikke skal tage hensyn til underskud fra tidligere perioder.

42. Det følger ligeledes af princippet om symmetri, at eftersom Den Tjekkiske Republik ikke har ret til at beskatte de overskud, som Aures har realiseret i Nederlandene, er den tilsvarende heller ikke forpligtet til at tage hensyn til de underskud, som virksomheden tidligere har realiseret i Nederlandene.

4) Ikke frit valg af skattelovgivning

43. Endelig ville medlemsstaternes skattemæssige suverænitet blive undermineret, hvis skatteyderne frit kunne vælge, hvor de skulle betale skat, og hvor der skulle tages hensyn til deres tab (»risiko for skatteunddragelse«)²⁹. Muligheden for at overføre underskud fra det foregående år for et ikke-hjemmehørende selskab til et hjemmehørende driftssted ved at flytte hjemstedet indebærer, hvilket også Sverige har gjort opmærksom på, en risiko for, at selskabet flytter sit hjemsted til det faste driftssted, der giver det største overskud til den højeste skattesats. Her har de (overførte) underskud den største finansielle værdi.

44. Dette ville i sidste ende føre til, at den skattepligtige person kunne vælge frit, hvilket Tyskland påpegede i retsmødet. Ved at flytte virksomhedens hjemsted ville den skattepligtige også kunne regulere, hvordan tidligere realiserede underskud skattemæssigt kan udnyttes bedst muligt. En sådan ret til at vælge følger imidlertid ikke af EU-retten³⁰.

25 – Jf. dom af 29.11.2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, præmis 56 ff.), og af 7.9.2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525 præmis 46 ff.).

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

27 – Jf. blot dom af 29.11.2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, præmis 58 og 59), og af 21.1.2010, SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, præmis 60 ff.).

28 – Jf. dom af 7.11.2013, K (C-322/11, EU:C:2013:716, præmis 50 ff. og 65 ff.), af 4.7.2013, Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447, præmis 53), og af 29.11.2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, præmis 80), samt mine forslag til afgørelse Timac Agro (C-388/14, EU:C:2015:533, punkt 47), Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:153, punkt 43) og National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:563, punkt 99).

29 – Dom af 15.5.2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, præmis 38 ff.), af 18.7.2007, Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, præmis 51 ff.), og af 13.12.2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, præmis 49 ff.).

30 – Jf. vedrørende den skattepligtiges ret til at vælge allerede dom af 15.5.2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, præmis 32), af 18.7.2007, Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, præmis 55), og af 13.12.2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, præmis 46), samt mine forslag til afgørelse Memira (C-607/17, EU:C:2019:8, punkt 61 f.), og Holmen (C-608/17, EU:C:2019:9, punkt 77 f.).

5) *Foreløbigt resultat*

45. Hensynet til at opretholde en afbalanceret fordeling af medlemsstaternes beskatningskompetence er således en gyldig begrundelse.

b) Undgåelse af dobbelt fradrag for underskud

46. Også hensynet til at undgå dobbelt fradrag for underskud kan begrunde et afslag på at fradrage underskud. Begrundelsen om at undgå dobbelt fradrag for underskud er blevet anerkendt af Domstolen siden dommen i Marks & Spencer-sagen³¹. Ifølge denne skal medlemsstaterne i det mindste kunne hindre et dobbelt fradrag for underskud³².

47. Faktisk indebærer en udvidelse af fradrag for underskud (især for underskud, der er realiseret i en tidligere beskatningsperiode) til at omfatte udenlandske underskud en risiko for dobbelt fradrag for underskud.

48. Denne risiko bliver konkret i den foreliggende sag, da Aures er i stand til at udøve økonomisk aktivitet såvel på det vedtægtsmæssige hjemsted i Nederlandene som på driftsstedet i Den Tjekkiske Republik (som har været faktisk hjemsted siden den 1.1.2009). Såfremt der gives fradrag for de skattemæssige underskud fra Nederlandene i Den Tjekkiske Republik, er dette derfor behæftet med en risiko for, at der i fremtiden (på ny) også gives fradrag for de samme underskud i Nederlandene.

49. Dette gør sig især gældende, da der i Nederlandene er fastsat en periode på ni år, hvor underskud kan fradrages, og det ikke fremgår af den nederlandske skatteafgørelse vedrørende underskud, om der allerede er givet fradrag for de pågældende underskud i Den Tjekkiske Republik.

c) Overholdelse af proportionalitetsprincippet

1) Et lige så velegnet, men mindre indgribende middel

50. Afslaget på at give fradrag for de underskud, som Aures tidligere har realiseret i Nederlandene, skal imidlertid også være forholdsmæssigt. Det skal altså være egnet til at forfølge legitime mål uden at gå ud over, hvad der er nødvendigt³³.

51. Først må det konstateres, at den manglende mulighed i lov om indkomstskat for at fradrage de underskud, som Aures har realiseret i Nederlandene, er egnet til at forfølge målet om at opretholde en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen, undgå dobbelt fradrag for underskud og forhindre skatteunddragelse.

52. Ordningen er også nødvendig for at nå disse mål. Det er ganske vist muligt, at dobbelt fradrag for underskud også kan forhindres ved hjælp af udveksling af data eller oplysningspligt etc. Imidlertid ville en sådan fremgangsmåde i hvert fald ikke være egnet til at tage højde for hensynet til at opretholde en afbalanceret fordeling af medlemsstaternes beskatningskompetence.

31 – Dom af 15.5.2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, præmis 35 ff), af 29.3.2007, Rewe Zentralfinanz (C-347/04, EU:C:2007:194, præmis 47), og af 13.12.2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, præmis 47).

32 – Jf. dom af 13.12.2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, præmis 47 og 48).

33 – Jf. dom af 29.11.2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, præmis 42), af 12.9.2006, Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, præmis 47), og af 13.12.2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, præmis 35).

53. Der synes imidlertid ikke at være et mindre indgribende middel, som er lige så velegnet. Desuden vejer hensynet til at opretholde en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne tungere end den skattepligtiges interesse i at kunne udnytte de underskud, der er realiseret i Nederlandene, i Den Tjekkiske Republik, dvs. at kunne vælge, hvilken skattelovgivning de skal være underlagt.

2) Manglende proportionalitet som følge af, at der foreligger endelige underskud?

54. Imidlertid er det i henhold til Domstolens praksis vedrørende »endelige« underskud uforholdsmæssigt, hvis moderselskabets/hovedvirksomhedens medlemsstat nægter at give fradrag for underskuddet, selv om det udenlandske datterselskab/driftssted har udtømt alle muligheder for at tage hensyn til underskuddene, og der ikke er mulighed for at tage hensyn til disse underskud på anden måde. Dette er imidlertid kun tilfældet, hvis Aures' underskud overhovedet er endelige underskud som omhandlet i Marks & Spencer-sagen³⁴.

55. Dette er ikke tilfældet. For det første svarer konstellationen af faktiske omstændigheder i den foreliggende sag ikke til den konstellation, som dannede grundlag for, at Domstolen udviklede det retlige begreb »endelige underskud« (jf. punkt 56 ff.). Dette retlige begreb er i forvejen omtvistet³⁵ og har affødt mange følgeproblemer³⁶, og det bør derfor ikke udvides til at omfatte endnu flere konstellationer. For det andet er de underskud, der kan fremføres, generelt ikke endelige (punkt 61 ff.). For det tredje er underskuddene ikke endelige, da det vedtægtsmæssige hjemsted i Nederlandene fortsat består (punkt 66 ff.). For det fjerde ville en udvidelse af retspraksis vedrørende endelige underskud føre til en konflikt med retspraksis vedrørende exitbeskatning (punkt 72 ff.).

i) Konstellationen kan ikke sammenlignes med endelige underskud

56. Ifølge Domstolens praksis i Marks & Spencer-sagen kan underskud, der er realiseret i et udenlandsk datterselskab, fradrages i det hjemmehørende moderselskabs beskatningsgrundlag, hvis det er endelige³⁷. Denne praksis overførte Domstolen i Bevola-sagen også til udenlandske driftssteder³⁸.

57. En sådan konstellation foreligger der imidlertid ikke i den foreliggende sag, til forskel fra hvad Aures gør gældende. Denne retspraksis gælder for det første kun for underskud, der er realiseret i samme beskatningsperiode som overskuddene, og som ikke længere kan fradrages hos datterselskabet/driftsstedet, men kun hos moderselskabet/hovedvirksomheden. Denne retspraksis omhandlede ikke fradrag for underskud på tværs af perioder hos en og samme skattepligtige person.

58. For det andet vedrørte den sidstnævnte beslutning kun det tilfælde, hvor et driftssted blev lukket, og der derfor ikke længere kunne tages hensyn til dets underskud. I den foreliggende sag eksisterer Aures' vedtægtsmæssige hjemsted i Nederlandene fortsat, og det er derfor fortsat muligt at tage hensyn til underskuddene dér.

34 – Dom af 13.12.2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, præmis 55).

35 – Jf. generaladvokat Mengozzis forslag til afgørelse K (C-322/11, EU:C:2013:183, punkt 66 ff. og 87) samt mine forslag til afgørelse Kommissionen mod Det Forenede Kongerige (C-172/13, EU:C:2014:2321, punkt 41 ff.) og A (C-123/11, EU:C:2012:488, punkt 50 ff.).

36 – Jf. herom blot – men ikke udtømmende – den praksis fra Domstolen, der til dato er blevet nødvendig som følge heraf: dom af 19.6.2019, Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:510), af 19.6.2019, Holmen (C-608/17, EU:C:2019:511), af 4.7.2018, NN (C-28/17, EU:C:2018:526), af 12.6.2018, Bevola og Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424), af 17.12.2015, Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829), af 3.2.2015, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige (C-172/13, EU:C:2015:50), af 7.11.2013, K (C-322/11, EU:C:2013:716), af 21.2.2013, A (C-123/11, EU:C:2013:84), og af 15.5.2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278).

37 – Jf. dom af 13.12.2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, præmis 56 ff.).

38 – Dom af 12.6.2018, Bevola og Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, præmis 64). Kritisk hertil Desens, M., i Musil/Weber-Grellet (udg.), *Europäisches Steuerrecht*, 2019, § 2 GewStG, punkt 47.

59. For det tredje vedrører retspraksis vedrørende de endelige underskud, hvilket især Den Tjekkiske Republik og Nederlandene gør opmærksom på, den situation, hvor skattesubjektets aktiviteter er ophørt. Dette er der ikke tale om for Aures' vedkommende i forbindelse med flytningen af hjemstedet.

60. For det fjerde var konstellationen i afgørelsen i Bevola-sagen omvendt, idet underskuddene i et udenlandsk driftssted i den pågældende sag skulle fradrages hos en hjemmehørende hovedvirksomhed. Det var således kun den stat, hvor det vedtægtsmæssige hjemsted var beliggende, der kom i betragtning som det sted, hvor underskuddet skulle fradrages. I den foreliggende sag ligger det vedtægtsmæssige hjemsted imidlertid fortsat i Nederlandene. Flytningen af det faktiske hjemsted til Den Tjekkiske Republik ændrer ikke ved, at Aures oprindeligt var og fortsat er skattemæssigt hjemmehørende i Nederlandene.

ii) Underskud, der kan fremføres, er generelt ikke endelige

61. Desuden er underskud, der kan fremføres, generelt ikke endelige. Domstolen har allerede fastslået, at de grundlæggende rettigheder ikke er til hinder for, at et underskud, der kan modregnes på tværs af grænserne, altid fastslås som endeligt underskud ved udgangen af skatteperioden³⁹.

62. Denne afgørelse blev afsagt i forbindelse med en traktatbrudsprocedure mod Det Forenede Kongerige, som havde gennemført retspraksis fra Marks & Spencer-sagen. Kommissionen var af den opfattelse, at også Det Forenede Kongeriges nye regler, hvorefter endelige underskud skulle fastslås ved udgangen af den skatteperiode, hvor de var opstået, var i strid med EU-retten. Domstolen var dog ikke enig i denne opfattelse⁴⁰.

63. Hvis det imidlertid ikke er i strid med de grundlæggende frihedsrettigheder, at kun de underskud, der (kan) fastslås som endelige ved udgangen af et skatteår, skal anses for endelige, kan det heraf konkluderes, at den manglende endelige karakter ikke ændres efterfølgende⁴¹. I hvert fald tyder udtalelserne i sagen mellem Kommissionen og Det Forenede Kongerige på, at kun de underskud i datterselskabet, der er realiseret i det sidste afviklingsår, på en eller anden måde skal kunne modregnes (på tværs af grænserne), men ikke de underskud, der er påløbet indtil da og fremført efter national (i den foreliggende sag nederlandsk) ret.

64. Som jeg allerede redegjorde for i mine forslag til afgørelse Holmen og Memira Holding⁴², og som Frankrig og Det Forenede Kongerige også korrekt fremhævede i retsmødet, kan underskud, der ikke skulle anses for endelige ved udgangen af en skatteperiode, heller ikke senere blive til endelige underskud. I modsat fald ville en medlemsstat gennem tilsvarende ændringer af sin skattelovgivning kunne bestemme over en anden medlemsstats pligt til at tage hensyn til underskud. Dette er imidlertid i strid med princippet om autonomi.

65. Aures' underskud var ikke endelige ved udgangen af de respektive beskatningsperioder (2007 og 2008), da de kunne fremføres. Dette gælder i hvert fald for underskuddene fra 2007 (som blev fremført til 2008) og efter min opfattelse også for de øvrige underskud fra 2008, da disse kunne anvendes i endnu ni år i Nederlandene.

iii) Underskuddene er ikke endelige, da det vedtægtsmæssige hjemsted fortsat består

66. For de »nye« underskud fra 2008 ville fraflytningen kun kunne ændre den manglende endelige karakter, såfremt muligheden for at tage hensyn til disse underskud virkelig skulle være bortfaldet.

39 – Jf. dom af 3.2.2015, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige (C-172/13, EU:C:2015:50, præmis 31 og 36).

40 – Jf. dom af 3.2.2015, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige (C-172/13, EU:C:2015:50, præmis 31 og 36).

41 – Jf. dom af 3.2.2015, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige (C-172/13, EU:C:2015:50, præmis 37).

42 – Jf. mine forslag til afgørelse Memira (C-607/17, EU:C:2019:8, punkt 58 og 59), og Holmen (C-608/17, EU:C:2019:9, punkt 54 og 55).

67. Heller ikke dette er imidlertid tilfældet for Aures' vedkommende, idet virksomhedens vedtægtsmæssige hjemsted forbliver i Nederlandene. Dermed er der, som det fremhæves af Det Forenede Kongerige og Frankrig, for det første altid mulighed for at genoptage de økonomiske aktiviteter. Underskuddene vil derfor kunne modregnes i fremtidige overskud. Aures vil til enhver tid være i stand til at opnå sådanne overskud, hvis virksomheden udøver en eller anden form for økonomisk aktivitet på det vedtægtsmæssige hjemsted.

68. Dette bekræftes af Aures' fortsatte registrering i det nederlandske handelsregister. Desuden er der, som jeg nævnte allerede i punkt 53, i Nederlandene mulighed for at tage hensyn til underskud i op til ni år. På det tidspunkt, hvor der i Den Tjekkiske Republik ikke blev taget hensyn til de tab, som Aures havde lidt i Nederlandene, var det således stadig muligt at tage hensyn til underskuddene i Nederlandene (ved at genoptage de økonomiske aktiviteter).

69. I øvrigt har de fleste medlemsstater regler om exitbeskatning. Hensigten med disse ordninger er som regel at beskatte ikke-realiserede kapitalgevinster (skjulte reserver), der er opstået mens virksomheden var skattemæssigt hjemmehørende på medlemsstatens område, på det tidspunkt, hvor dens beskatningskompetence ophører med at eksistere, fordi den skattepligtige fraflytter⁴³. I henhold til artikel 5 i direktivet om regler til bekæmpelse af metoder til skatteundgåelse⁴⁴, som endnu ikke fandt tidsmæssig anvendelse på den foreliggende sag, er medlemsstaterne fra den 1. januar 2020 sågar forpligtet til at indføre en sådan exitbeskatning.

70. Såfremt Aures også flytter det vedtægtsmæssige hjemsted ud af Nederlandene, vil eventuelle eksisterende skjulte reserver kunne beskattes for sidste gang i Nederlandene ved hjælp af exitbeskatningen. De konstaterede underskud vil da kunne modregnes i disse »overskud«. Endelige underskud foreligger imidlertid kun, hvis der ikke længere er mulighed for, at der på nogen måde kan tages hensyn til disse underskud.

71. End ikke ved en likvidation efter en fusion kan det ifølge Domstolens praksis dokumenteres, at der ikke er nogen mulighed for at tage hensyn til underskuddene i datterselskabets hjemstat⁴⁵. Hvis ikke en gang en likvidation er tilstrækkelig, kan den blotte flytning af hovedsædet, mens det vedtægtsmæssige hjemsted bibeholdes i »fraflytningsstaten«, heller ikke være tilstrækkelig til at bevise, at underskuddene er endelige.

iv) Risiko for konflikt med retspraksis om exitbeskatning

72. Endelig ville en udvidelse af retspraksis vedrørende endelige underskud også føre til en konflikt med Domstolens praksis vedrørende exitbeskatning.

73. Hvis det i den foreliggende sag allerede på grund af fraflytningen lægges til grund, at der foreligger endelige underskud, og Domstolens praksis vedrørende endelige underskud også finder anvendelse på udligning af underskud på tværs af perioder, skal tilflytningsstaten tage hensyn til underskud (som er opstået allerede før fraflytningen). Dette vil gælde, selv om tilflytningsstaten først har egen beskatningskompetence fra tilflytningen. Domstolens praksis vedrørende exitbeskatning (jf. ovenfor,

43 – Således udtrykkeligt: dom af 21.5.2015, Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, præmis 48), af 23.1.2014, DMC (C-164/12, EU:C:2014:20, præmis 60 og den deri nævnte retspraksis), og af 25.4.2013, Kommissionen mod Spanien (C-64/11, ikke trykt i Sml., EU:C:2013:264, præmis 31).

44 – Rådets direktiv (EU) 2016/1164 af 12.7.2016 om regler til bekæmpelse af metoder til skatteundgåelse, der direkte indvirker på det indre markeds funktion (EUT 2016, L 193, s. 1).

45 – Dom af 21.2.2013, A (C-123/11, EU:C:2013:84, præmis 51 og 52).

punkt 35 og 36) viser imidlertid tydeligt, at et selskabs overskud (og som følge af symmetriprincippet også selskabets underskud), som er opnået før en fraflytning, hører under fraflytningsstatens kompetence (i den foreliggende sag Nederlandene) og ikke under tilflytningsstatens (i den foreliggende sag Den Tjekkiske Republik)⁴⁶.

74. Også af denne grund bør det retlige begreb »endelige underskud« ikke udvides til at omfatte fradrag af underskud på tværs af perioder i forbindelse med en fraflytning.

3) Forslag til afgørelse

75. Da der ikke er tale om endelige underskud, må det fastholdes, at den omhandlede tjekkiske ordning, hvorefter der ikke tages hensyn til underskud, der er opstået i en tidligere skatteperiode i en anden medlemsstat, er forholdsmæssig.

VI. Forslag til afgørelse

76. Af disse grunde foreslår jeg Domstolen at afgøre de spørgsmål, som Nejvyšší správní soud (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Den Tjekkiske Republik) har forelagt, således:

- »1) Den blotte flytning af stedet for virksomhedens ledelse fra en medlemsstat til en anden medlemsstat er omfattet af anvendelsesområdet for etableringsfriheden i henhold til artikel 49 TEUF.
- 2) Det udgør ganske vist en begrænsning af etableringsfriheden at udelukke udligning af underskud på tværs af perioder i forbindelse med en flytning af det faktiske hjemsted på tværs af grænserne. Dette er dog begrundet i hensynet til at opretholde en afbalanceret fordeling af medlemsstaternes beskatningskompetencer.«

i — Der er foretaget en sproglig rettelse i punkt 36 efter den oprindelige offentliggørelse af teksten.

46 – Dom af 21.5.2015, Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, præmis 44 og 45), af 23.1.2014, DMC (C-164/12, EU:C:2014:20, præmis 53 og den deri nævnte retspraksis), af 29.11.2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, præmis 49), og af 7.9.2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525, præmis 46).