



Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
prednesené 19. apríla 2012¹

Vec C-18/11

**The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs
proti
Philips Electronics UK Ltd**

[návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný Upper Tribunal, Tax and Chancery Chamber
(Spojené kráľovstvo)]

„Sloboda usadiť sa — Vnútroštátne daňové právne predpisy — Daň z príjmu právnických osôb —
Daňová úľava pre skupinu — Vylúčenie postúpenia strát stálej prevádzkarne rezidenta vytvorenej
spoločnosťou, ktorá nie je rezidentom, na spoločnosť rezidenta prepojenú prostredníctvom konzorcia“

I – Úvod

1. Súdny dvor po tretí raz prejednáva vec súvisiacu s právnou úpravou úľavy na dani pre skupinu („group relief“) v Spojenom kráľovstve Veľkej Británie a Severného Írska. Táto úprava umožňuje postúpenie strát medzi jednotlivými spoločnosťami v rámci skupiny alebo konzorcia. Týmto spôsobom je možné previesť straty tam, kde sa dajú najlepšie „využiť“ na daňové účely. So skupinou alebo konzorciom sa potom má z daňového hľadiska zaobchádzať ako s jediným podnikom.

2. Súdny dvor sa po tretí raz zaoberá aj otázkou, či je vylúčenie určitých daňovníkov z tejto právnej úpravy zlučiteľné so slobodou usadiť sa. Súdny dvor už rozhodoval o vylúčení zahraničných dcérskych spoločností² a tuzemských holdingových spoločností, ktoré prevádzkujú najmä zahraničné dcérske spoločnosti.³

3. V prejednávanej veci ide o konzorcium s účasťou britských a holandských spoločností. Organizačná zložka holandskej spoločnosti usadená v Spojenom kráľovstve chce previesť svoje straty na britskú spoločnosť. Britská daňová správa to nechce povoliť, lebo straty síce vznikli v Spojenom kráľovstve, no z daňového hľadiska ich možno zohľadniť aj v holandskom sídle spoločnosti.

II – Právny rámec

4. Daň z príjmu právnických osôb sa vyberá v Spojenom kráľovstve. Pre predmetné roky 2001 až 2004 je upravená v Income and Corporation Taxes Act 1988 (zákon o dani z príjmu fyzických a právnických osôb z roku 1988, ďalej len „ICTA“).

¹ — Jazyk prednesu: nemčina.

² — Rozsudok z 13. decembra 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Zb. s. I-10837.

³ — Rozsudok zo 16. júla 1998, ICI, C-264/96, Zb. s. I-4695.

5. Pri spoločnostiach usadených v Spojenom kráľovstve podlieha dani z príjmu právnických osôb celý ich zisk. Spoločnosti usadené mimo Spojeného kráľovstva podliehajú dani z príjmu právnických osôb, len pokiaľ ide o zisky vytvorené stálou prevádzkarňou usadenou v Spojenom kráľovstve.

6. Je to v súlade s dohodou o zamedzení dvojitého zdanenia uzatvorenou medzi Spojeným kráľovstvom a Holandským kráľovstvom, ktorej článok 7 obsahuje toto ustanovenie:

„1. Zisky podniku usadeného v niektorom zmluvnom štáte sa zdania iba v tomto zmluvnom štáte, ak podnik nevykonáva obchodnú činnosť aj v druhom zmluvnom štáte prostredníctvom stálej prevádzkarne, ktorú v ňom zriadil. Ak podnik vykonáva svoju obchodnú činnosť takýmto spôsobom, zisky podniku môžu byť zdanené v druhom zmluvnom štáte, ale iba v rozsahu, v akom ich možno pripísať stálej prevádzkarni.“

7. Britské spoločnosti i stále prevádzkarne zahraničných spoločností môžu prevádzať straty vzniknuté v Spojenom kráľovstve do predchádzajúcich alebo nasledujúcich zdaňovacích období.

8. V § 402 ods. 1 ICTA je okrem toho upravené postúpenie strát medzi jednotlivými daňovníkmi známe ako „úľava na dani pre skupinu“:

„1. Podľa tejto kapitoly a § 492 ods. 8 obchodné straty a iné sumy odpočítateľné od základu dane z príjmov právnických osôb môže spoločnosť („postupujúca spoločnosť“) v prípadoch upravených v odsekoch 2 a 3 postúpiť a na žiadosť inej spoločnosti („žiadajúca spoločnosť“) možno žiadajúcej spoločnosti poskytnúť úľavu na dani z príjmov právnických osôb vo forme tzv. „úľavy na dani pre skupinu“.

9. Úľavu na dani pre skupinu si možno uplatniť v závislosti od vzťahu medzi postupujúcou spoločnosťou a žiadajúcou spoločnosťou prostredníctvom žiadosti skupiny alebo žiadosti konzorcia.

10. Ak postupujúca spoločnosť nie je usadená v Spojenom kráľovstve, § 403D obsahuje toto osobitné ustanovenie týkajúce sa úľavy na dani pre skupinu:

„1. Na účely tejto kapitoly pri určení výšky strát a iných súm, ktoré môže spoločnosť nerezident postúpiť za každé účtovné obdobie formou úľavy na dani pre skupinu, nemôže byť nijaká strata ani iná suma predmetom postúpenia s výnimkou prípadu, že:

- a) vznikla z činností takej spoločnosti, z ktorej plynúce príjmy a zisky za určité obdobie sa zohľadňujú alebo by sa (prípadne) mohli zohľadniť pri výpočte ziskov spoločnosti podliehajúcich dani z príjmu právnických osôb za dané obdobie;
- b) nevznikla z činností spoločnosti, ktoré sú oslobodené od dane z príjmu právnických osôb za dané obdobie dohodou o zamedzení dvojitého zdanenia, a
- c) nijaká časť:
 - i) strát alebo iných súm alebo
 - ii) sumy, ktorá sa zohľadní pri jej výpočte,

nezodpovedá sume alebo nepredstavuje sumu, ktorú možno na účely zahraničnej dane (v akomkoľvek období) odpočítať od ziskov spoločnosti alebo inej osoby, ktoré boli nadobudnuté mimo územia Spojeného kráľovstva, alebo ktorú možno započítať voči týmto ziskom iným spôsobom.

...

3. V tomto paragrafe „zisk dosiahnutý mimo územia Spojeného kráľovstva“ predstavuje bez ohľadu na osobu, na ktorú sa vzťahuje, sumu, ktorá:
- a) je na účely zahraničnej dane považovaná za sumu zisku, príjmu alebo kapitálového zisku, na základe ktorej je osoba (po prípadnom odpočte) zdanená, a
 - b) nezodpovedá a nie je započítaná do celkového zisku (dotknutej ani inej osoby) za príslušné účtovné obdobie
- alebo do súm, ktoré sa zohľadňujú pri ich výpočte.

...

9. V tomto paragrafe sa za „zahraničnú daň“ považuje daň, ktorá sa uplatňuje podľa práva platného v iných štátoch než v Spojenom kráľovstve a na základe ktorej:
- a) sa zdaňuje príjem a ktorá zodpovedá dani z príjmu v Spojenom kráľovstve, alebo
 - b) sa zdaňuje príjem alebo zdaniteľné kapitálové zisky alebo príjem aj zdaniteľné kapitálové zisky a ktorá zodpovedá dani z príjmu právnických osôb v Spojenom kráľovstve;

...“

III – Skutkové okolnosti sporu vo veci samej a prejudiciálne otázky

11. Predmetom konania vo veci samej je daň z príjmu právnických osôb, ktorú má spoločnosť Philips Electronics UK Ltd (ďalej len „daňovník“) zaplatiť v Spojenom kráľovstve za obdobie rokov 2001 až 2004.

12. Za tieto roky podal daňovník usadený v Spojenom kráľovstve v rámci svojich daňových priznaní rôzne žiadosti konzorcia o úľavu na dani pre skupinu, naposledy 9. júla 2009. Cieľom bolo previesť straty inej spoločnosti vo výške okolo 64 miliónov GBP na daňovníka, a tým ich odpočítať od základu jeho dane z príjmu právnických osôb. Tieto straty vznikli organizačnej zložke holandskej spoločnosti LG Philips Displays Netherlands BV (ďalej len „LG.PD Netherlands“) usadenej v Spojenom kráľovstve.

13. Spoločnosť LG.PD Netherlands je súčasťou skupiny, ktorá je konzorciom holandskej a juhokórejskej spoločnosti. Holandská spoločnosť je materskou spoločnosťou daňovníka. V konaní vo veci samej treba vychádzať z toho, že toto prepojenie medzi spoločnosťou LG.PD Netherlands a daňovníkom v zásade zakladá nárok na úľavu na dani pre skupinu.⁴

14. Na postúpení strát britskej organizačnej zložky spoločnosti LG.PD Netherlands daňovníkovi sa obe spoločnosti dohodli v zmluve, ktorá stanovila odplatu pre spoločnosť LG.PD Netherlands. Dňa 27. januára 2006 bolo voči spoločnosti LG.PD Netherlands začaté konkurzné konanie.

4 — Podľa § 406 bod 2 ICTA prepojenie nie je postačujúce, lebo nijaká zo spoločností, ktoré sú členmi konzorcia, nie je usadená v Spojenom kráľovstve. Súd nižšieho stupňa, ktorý rozhodoval v spore vo veci samej, však toto ustanovenie považuje za nepoužiteľné vzhľadom na to, že predstavuje zakázané obmedzenie slobody usadiť sa. Toto konštatovanie už v konaní vo veci samej nie je sporné, keďže nie je predmetom odvolania.

15. V konaní vo veci samej je sporné, či daňová správa Spojeného kráľovstva môže odmietnuť úľavu na dani pre skupinu s odôvodnením, že straty, ktoré sa majú postúpiť, sa v zásade zohľadnia v rámci holandského zdanenia spoločnosti LG.PD Netherlands, v dôsledku čoho nie je splnená podmienka § 403D ods. 1 písm. c) ICTA. Daňovník zastáva názor, že toto ustanovenie je v rozpore so slobodou usadiť sa.

16. Za týchto okolností sa Upper Tribunal, Tax and Chancery Chamber, rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

- „1. Ak členský štát (akým je Spojené kráľovstvo) započíta do základu dane zisky a straty spoločnosti, ktorá bola založená v inom členskom štáte, kde je tiež daňovým rezidentom (ako je Holandsko), a to v rozsahu, v akom sú zisky pripísateľné obchodnej činnosti, ktorú vykonáva holandská spoločnosť v Spojenom kráľovstve prostredníctvom stálej prevádzkarne v Spojenom kráľovstve, ide o obmedzenie slobody štátnych príslušníkov iného členského štátu usadiť sa v Spojenom kráľovstve podľa článku 49 ZFEÚ ([predtým] článok 43 ES), ak Spojené kráľovstvo zakazuje postúpenie strát vzniknutých v Spojenom kráľovstve stálej prevádzkarni usadenej v tomto členskom štáte, ktorá patrí spoločnosti nerezidentovi, na inú spoločnosť rezidenta, vo forme úľavy na dani pre skupinu, keď časť týchto strát alebo akákoľvek suma, ktorú do nich možno započítať, „sa zhoduje alebo je vyjadrená sumou, ktorá je na účely zahraničnej dane (v akomkoľvek období) odpočítateľná od ziskov spoločnosti alebo inej osoby dosiahnutých mimo územia Spojeného kráľovstva, alebo je voči nim iným spôsobom započítateľná“, t. j. ak sa umožní postúpenie strát, ktoré vznikli v Spojenom kráľovstve stálej prevádzkarni usadenej v Spojenom kráľovstve iba v prípade, že v čase podania žiadosti je zrejmé, že nikdy nemôže dôjsť k odpočítaniu alebo započítaniu v inom štáte než v Spojenom kráľovstve (takže ani v inom členskom štáte, akým je napríklad Holandsko), pričom nepostačuje, že o úľavy na dani, ktoré sú dostupné v zahraničí, v skutočnosti nebolo požiadané, a pokiaľ sa v prípade postúpenia strát spoločnosti rezidenta, ktoré vznikli v Spojenom kráľovstve, neuplatňuje nijaká rovnocenná podmienka?
2. Ak je odpoveď na prvú otázku kladná, môže byť toto obmedzenie odôvodnené:
 - a) iba potrebou zamedziť dvojitému zohľadneniu strát alebo
 - b) iba potrebou zachovať vyvážené rozdelenie daňových právomocí medzi členskými štátmi, alebo
 - c) potrebou zachovať vyvážené rozdelenie daňových právomocí medzi členskými štátmi v spojení s potrebou zamedziť dvojitému zohľadneniu strát?
3. Ak je odpoveď na druhú otázku kladná, je také obmedzenie primerané takému odôvodneniu alebo odôvodneniam?
4. Ak akékoľvek obmedzenie práv holandskej spoločnosti nie je odôvodnené alebo rozsah obmedzenia nie je primeraný odôvodneniu, vyžaduje sa podľa práva Únie od Spojeného kráľovstva, aby spoločnosti usadenej v Spojenom kráľovstve priznalo nápravu, akou je právo žiadať vo vzťahu k svojim ziskom úľavu na dani pre skupinu?“

17. Daňovník, dánska vláda, vláda Spojeného kráľovstva, ako aj Európska komisia predložili písomné pripomienky a ich prednesy boli vypočuté na pojednávaní.

IV – Právne posúdenie

18. Otázky položené vnútroštátnym súdom sa týkajú výkladu slobody usadiť sa. Moja analýza bude vychádzať z článku 43 ES, keďže článok 49 ZFEÚ nie je uplatniteľný na okolnosti konania vo veci samej.⁵ Okrem toho budem otázky položené vnútroštátnym súdom chápať tak, že sa týkajú aj uplatnenia článku 48 ES, ktorý zaobchádza s niektorými spoločnosťami rovnako ako s fyzickými osobami v zmysle článku 43 ES.

19. Otázky týkajúce sa práve výkladu slobody usadiť sa sú opodstatnené. Sloboda usadiť sa je v prejednávanej veci rozhodujúcou základnou slobodou. Súdny dvor už rozhodol, že pokiaľ spoločnosť zriadi a vlastní stálu prevádzkareň v inom členskom štáte, patrí to do vecnej pôsobnosti článku 43 ES.⁶ V prejednávanej veci ide o holandskú spoločnosť a právo postúpiť straty organizačnej zložky, ktorú prevádzkuje v Spojenom kráľovstve. Taká organizačná zložka zodpovedá z daňového hľadiska pojmu stála prevádzkareň.⁷

20. Preto je v týchto návrhoch potrebné objasniť, či sloboda usadiť sa bráni obmedzeniu práva zahraničnej spoločnosti postúpiť straty jej tuzemskej stálej prevádzkarne (vo forme organizačnej zložky).

A – O prvej otázke: obmedzenie slobody usadiť sa

21. V súlade s prejudiciálnymi otázkami najprv preskúmam, či také ustanovenie, akým je § 403D ods. 1 písm. c) ICTA, obmedzuje slobodu usadiť sa. Podľa tohto ustanovenia nie je postúpenie tuzemských strát stálej prevádzkarne zahraničnej spoločnosti prostredníctvom úľavy na dani pre skupinu možné, pokiaľ možno straty na účely zahraničného zdanenia započítať voči ziskom dosiahnutým mimo Spojeného kráľovstva.

22. Podľa ustálenej judikatúry síce priame dane patria do právomoci členských štátov, tie však túto právomoc musia vykonávať v súlade s právom Únie.⁸ Za týchto okolností je potrebné poukázať na to, že podľa práva Únie členské štáty v zásade nie sú povinné v rámci svojej právnej úpravy dane z príjmu právnických osôb stanoviť úľavu na dani pre skupinu na základe strát, ktorú v prejednávanej veci priznáva právo Spojeného kráľovstva. Úprava daňového systému je záležitosť jednotlivých členských štátov.⁹ Ak však členský štát takéto právo stanoví, musí byť upravené v súlade so základnými slobodami v zmysle práva Únie, v prejednávanej veci najmä so slobodou usadiť sa.

23. Slobodu usadiť sa priznáva spoločnostiam článok 43 ES a článok 48 ES. Súdny dvor z obsahu týchto ustanovení v súhrne vyvodil záver, že spoločnosti usadené v členskom štáte Spoločenstva majú právo vykonávať svoju činnosť v inom členskom štáte prostredníctvom dcérskej spoločnosti, organizačnej zložky alebo obchodného zastúpenia.¹⁰

5 — Článok 49 ZFEÚ nadobudol účinnosť 1. decembra 2009. Úľava na dani pre skupinu, ktorá je predmetom konania vo veci samej, však bola požadovaná za obdobia od 1. júla 2001 do 31. decembra 2004 a posledná z týchto žiadostí bola predložená 9. júla 2009.

6 — Rozsudok z 15. mája 2008, Lidl Belgium, C-414/06, Zb. s. I-3601, bod 15.

7 — Pozri článok 5 ods. 1 písm. b) návrhu smernice Rady o spoločnom konsolidovanom základe dane z príjmov právnických osôb (CCCTB) z 3. októbra 2011 [KOM(2011) 121 v konečnom znení/2], ktorý predložila Európska komisia.

8 — Rozsudky zo 14. februára 1995, Schumacker, C-279/93, Zb. s. I-225, bod 21, a z 8. decembra 2011, Banco Bilbao Vizcaya Argentaria, C-157/10, Zb. s. I-13023, bod 28.

9 — Pozri rozsudok z 28. januára 1992, Bachmann, C-204/90, Zb. s. I-249, bod 23.

10 — Pozri okrem iných rozsudky z 28. januára 1986, Komisia/Francúzsko, 270/83, Zb. s. 273, bod 18; z 21. septembra 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Zb. s. I-6161, bod 35; z 25. februára 2010, X Holding, C-337/08, Zb. s. I-1215, bod 17, a z 26. októbra 2010, Schmelz, C-97/09, Zb. s. I-10465, bod 36.

24. Okrem toho vzhľadom na to, že článok 43 prvý odsek druhá veta ES dáva hospodárskym subjektom výslovne možnosť slobodne si vybrať právnu formu vhodnú na výkon ich činnosti v inom členskom štáte, tento slobodný výber nesmie byť obmedzený diskriminačnými daňovými ustanoveniami v hostiteľskom členskom štáte.¹¹ Sloboda vybrať si právnu formu vhodnú na výkon činnosti v inom členskom štáte má za cieľ najmä umožniť spoločnostiam, ktoré majú sídlo v členskom štáte, založiť organizačnú zložku v inom členskom štáte s cieľom vykonávať činnosť za rovnakých podmienok ako v prípade dcérskych spoločností.¹²

25. Táto judikatúra znamená, že zahraničné spoločnosti môžu v hostiteľskom členskom štáte vykonávať obchodnú činnosť za rovnakých podmienok ako tuzemské spoločnosti. Hostiteľský členský štát sa navyše nemôže odvolávať na to, že zahraničná spoločnosť sa môže vyhnúť prípadnému znevýhodňujúcemu rozdielnemu zaobchádzaniu tým, že si vyberie inú právnu formu svojej činnosti v hostiteľskom členskom štáte, napríklad dcérsku spoločnosť namiesto organizačnej zložky.¹³

1. Znevýhodňujúce rozdielne zaobchádzanie

26. V prejednáwanej veci dochádza k rozdielnemu zaobchádzaniu s tuzemskými a zahraničnými spoločnosťami pri výkone ich nezávislej obchodnej činnosti v Spojenom kráľovstve.

27. Samotná vláda Spojeného kráľovstva tvrdí, že daňová právna úprava úľavy na dani pre skupinu zaobchádza rozdielne s tuzemskými spoločnosťami a so zahraničnými spoločnosťami, ktoré majú stálu prevádzkareň usadenú v Spojenom kráľovstve. Osobitné podmienky stanovené v § 403D ods. 1 ICTA sa vzťahujú len na spoločnosti so sídlom v cudzine.

28. Medzi tieto podmienky patrí podľa písmena c) uvedeného ustanovenia to, že zahraničné spoločnosti môžu postúpiť straty stálej prevádzkarne usadenej v Spojenom kráľovstve len v prípade, že ich nemožno zohľadniť na účely zahraničnej dane. Na spoločnosti usadené v Spojenom kráľovstve sa taká podmienka nevzťahuje.

29. Pre zahraničné spoločnosti vyplývajú z rozdielného zaobchádzania prinajmenšom dve nevýhody. Po prvé je pre ne ťažšie vytvoriť konzorcium so spoločnosťami Spojeného kráľovstva. Keďže môže nastať situácia, v ktorej nemožno postúpiť straty britských stálych prevádzkarní zahraničných spoločností, budú sa usilovať podnikať v rámci konzorcií s tuzemskými spoločnosťami, na ktoré sa tieto obmedzenia nevzťahujú. Po druhé sú zahraničné spoločnosti priamo znevýhodnené z dôvodu odmietnutia postúpenia strát. Zahraničné spoločnosti – rovnako ako v prejednáwanej veci – nemôžu získať odplatu od spoločnosti, ktorej sú straty postúpené.

30. Ako už bolo uvedené, z judikatúry tiež vyplýva, že hostiteľský členský štát sa nemôže odvolávať na skutočnosť, že zahraničné spoločnosti sa môžu vyhnúť znevýhodneniu tým, že budú v hostiteľskom členskom štáte vykonávať svoje obchodné činnosti vo forme dcérskej spoločnosti a nie organizačnej zložky. Postúpenie strát dcérskej spoločnosti LG.PD Netherlands v Spojenom kráľovstve by tak nepodliehalo nijakým obmedzeniam. Zahraničné spoločnosti však majú možnosť vykonávať svoje právo usadiť sa v Spojenom kráľovstve prostredníctvom organizačnej zložky alebo dcérskej spoločnosti.

11 — Pozri okrem iných rozsudky Komisia/Francúzsko, už citovaný v poznámke pod čiarou 10, bod 22, a z 18. júla 2007, Oy AA, C-231/05, Zb. s. I-6373, bod 40, ako aj uznesenie zo 4. júna 2009, KBC Bank a Beleggen, Risicokapitaal, Beheernd, C-439/07 a C-499/07, Zb. s. I-4409, bod 77.

12 — Rozsudok z 23. februára 2006, CLT-UFA, C-253/03, Zb. s. I-1831, bod 15.

13 — Pozri rozsudok Oy AA, už citovaný v poznámke pod čiarou 11, bod 40.

2. Objektívna porovnateľnosť

31. Vláda Spojeného kráľovstva však tvrdí, že tuzemská spoločnosť a zahraničná spoločnosť s organizačnou zložkou usadenou v Spojenom kráľovstve nie sú v objektívne porovnateľnej situácii, pokiaľ ide o zdanenie. Zatiaľ čo v prípade tuzemskej spoločnosti podliehajú dani jej celkové príjmy, v prípade zahraničnej spoločnosti sú to len príjmy jej tuzemskej stálej prevádzkarne.

32. Z ustálenej judikatúry totiž vyplýva, že diskriminácia môže byť spôsobená len uplatňovaním rozdielnych pravidiel v porovnateľných situáciách alebo uplatňovaním rovnakých pravidiel v rozdielnych situáciách.¹⁴ Rozdielne zaobchádzanie je preto zlučiteľné s ustanoveniami Zmluvy týkajúcimi sa slobody usadiť sa, pokiaľ sa vzťahuje na situácie, ktoré nie sú objektívne porovnateľné. Objektívnu porovnateľnosť treba posúdiť vzhľadom na cieľ sledovaný spornými vnútroštátnymi ustanoveniami.¹⁵

33. Z ustálenej judikatúry vyplýva, že v oblasti priamych daní situácia rezidentov a nerezidentov spravidla nie je porovnateľná.¹⁶ Súdny dvor však v rozsudku Marks & Spencer uviedol, že v každej konkrétnej situácii je potrebné skúmať, či je obmedzenie uplatňovania daňovej výhody na daňovníkov usadených v dotknutom štáte odôvodnené objektívnymi faktormi.¹⁷ Z toho vyplýva, že k obmedzeniu dochádza, pokiaľ v súvislosti s výberom predmetnej dane neexistuje nijaký objektívny rozdiel, ktorý by mohol odôvodniť rozdielne zaobchádzanie s jednotlivými kategóriami daňovníkov.¹⁸

34. Súdny dvor tak už niekoľkokrát rozhodol, že spoločnosť rezident a spoločnosť nerezident, ktorá v tuzemsku pôsobí prostredníctvom stálej prevádzkarne, sa z hľadiska tuzemského zdanenia môžu nachádzať v porovnateľnej situácii.¹⁹

35. V rozsudku Royal Bank of Scotland Súdny dvor skonštatoval, že také spoločnosti sa nachádzali v objektívne porovnateľnej situácii, lebo základ dane z príjmu právnických osôb sa pre obe spoločnosti určoval rovnakým spôsobom. Za týchto okolností bolo podľa Súdneho dvora nepodstatné, že spoločnosti rezidenti boli zdaňované na základe svojich celosvetových príjmov a spoločnosti nerezidenti len na základe príjmov dosiahnutých v tuzemsku.²⁰ Ako zdôraznila vláda Spojeného kráľovstva, také rozdiely vo vzťahu k daňovej právomoci členských štátov v dôsledku toho nie sú významné v súvislosti s objektívnou porovnateľnosťou situácií, ale nanajvýš pri skúmaní odôvodnení.²¹

36. V rozsudku Saint Gobain ZN Súdny dvor ďalej uznal porovnateľnosť situácie spoločností rezidentov a spoločností nerezidentov najmä z toho dôvodu, že k rozdielnemu zaobchádzaniu dochádzalo len v súvislosti s poskytnutím predmetných daňových výhod.²² V prejednávanej veci súd nižšieho stupňa v konaní vo veci samej v tejto súvislosti skonštatoval, že s tuzemskými spoločnosťami a s britskými stálymi prevádzkarňami zahraničných spoločností sa z hľadiska dane z príjmu právnických osôb zaobchádza úplne rovnako, pokiaľ ide o zisky a straty vytvorené v Spojenom kráľovstve, s výnimkou úľavy na dani pre skupinu, ktorá je sporná v prejednávanej veci.²³

14 — Rozsudok z 1. decembra 2011, Komisia/Maďarsko, C-253/09, Zb. s. I-12391, bod 50 a citovaná judikatúra.

15 — Rozsudok X Holding, už citovaný v poznámke pod čiarou 10, body 20 a 22.

16 — Rozsudky Schumacker, už citovaný v poznámke pod čiarou 8, bod 31, a z 22. decembra 2008, Truck Center, C-282/07, Zb. s. I-10767, bod 38.

17 — Pozri rozsudok Marks & Spencer, už citovaný v poznámke pod čiarou 2, body 37 a 38.

18 — Pokiaľ ide o slobodné poskytovanie služieb, pozri rozsudok zo 17. novembra 2009, Presidente del Consiglio dei Ministri, C-169/08, Zb. s. I-10821, bod 35.

19 — Po prvý raz v rozsudku Komisia/Francúzsko, už citovaný v poznámke pod čiarou 10, bod 20.

20 — Rozsudok z 29. apríla 1999, Royal Bank of Scotland, C-311/97, Zb. s. I-2651, body 27 až 29.

21 — Pozri tiež rozsudok X Holding, už citovaný v poznámke pod čiarou 10, bod 38.

22 — Pozri rozsudok Saint-Gobain ZN, už citovaný v poznámke pod čiarou 10, bod 49.

23 — Rozhodnutie First-tier Tribunal z 27. júla 2009, [2009] UKFTT 226(TC), č. 21.

37. Obmedzenie slobody usadiť sa teda nemožno odmietnuť s odôvodnením, že tuzemská spoločnosť a zahraničná spoločnosť prevádzkujúca organizačnú zložku usadenú v Spojenom kráľovstve sa z hľadiska zdanenia nenachádzajú v objektívne porovnateľnej situácii. Preto zahraničné spoločnosti vo vzťahu k svojim stálym prevádzkarniam môžu najmä prevádzať straty do predchádzajúcich alebo nasledujúcich zdaňovacích období, rovnako ako tuzemské spoločnosti. Právo Spojeného kráľovstva tak tieto situácie zjavne považuje v zásade za porovnateľné z hľadiska strát.

3. Predbežný záver

38. Na prvú otázku tak treba odpovedať v tom zmysle, že osobitné podmienky stanovené v § 403D ods. 1 písm. c) ICTA, pokiaľ ide o úľavu na dani pre skupinu vo vzťahu k spoločnostiam usadeným v inom členskom štáte než v Spojenom kráľovstve, predstavujú obmedzenie slobody usadiť sa.

B – O druhej otázke: odôvodnenie obmedzenia

39. Druhou otázkou sa vnútroštátny súd pýta, či existuje odôvodnenie na obmedzenie slobody usadiť sa. Z judikatúry vyplýva, že obmedzenie slobody usadiť sa je prípustné iba vtedy, ak je odôvodnené naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu.²⁴ Vnútroštátny súd ako možné dôvody uvádza vyvážené rozdelenie daňových právomocí medzi členskými štátmi, zamedzenie dvojitého zohľadnenia strát a kombináciu týchto dvoch cieľov.

40. Tento druh otázky má svoj pôvod v zjavne pretrvávajúcej neistote v súvislosti s výkladom rozsudku Marks & Spencer. Súdny dvor v uvedenej veci ako dôvody uviedol zachovanie vyváženého rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi, riziko dvojitého zohľadnenia strát a riziko daňového úniku a na odôvodnenie obmedzenia slobody usadiť sa použil všetky tieto tri dôvody zároveň.²⁵

41. Vo svojich návrhoch prednesených vo veci, v ktorej bol vydaný rozsudok Oy AA, som uviedla, že zachovanie rozdelenia daňovej právomoci je ústredným jadrom týchto troch prvkov.²⁶ Súdny dvor v rozsudku vydanom v uvedenej veci rovnako uznal, že odôvodnenie prostredníctvom prvku zachovania rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi a prvku potreby zamedzenia daňového úniku je možné.²⁷ V rozsudku Lidl Belgium neskôr tiež prijal odôvodnenie založené len na zachovaní rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi a na zamedzení rizika dvojitého zohľadnenia tých istých strát.²⁸

42. Je preto jasné, že kľúčovým faktorom odôvodnenia je v konečnom dôsledku skutočnosť, že vnútroštátne právne predpisy sledujú cieľ zachovania rozdelenia daňovej právomoci. Cieľ zamedzenia dvojitého zohľadnenia strát a cieľ zamedzenia daňového úniku nie sú v tomto ohľade samoúčelné, ale majú význam len v rozsahu, v akom slúžia na zachovanie rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi.²⁹ Súdny dvor tak naposledy v rozsudku National Grid Indus preskúmal a prijal len tento dôvod ako taký, čiže bez uplatnenia hľadiska zamedzenia dvojitého zohľadnenia strát alebo daňového úniku.³⁰

24 — Rozsudky z 12. septembra 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Zb. s. I-7995, bod 47; z 27. novembra 2008, Papillon, C-418/07, Zb. s. I-8947, bod 33, a z 13. októbra 2011, Waypoint Aviation, C-9/11, Zb. s. I-9697, bod 27.

25 — Už citovaný v poznámke pod čiarou 2, bod 51.

26 — Návrhy prednesené 12. septembra 2006 vo veci, v ktorej bol vydaný rozsudok Oy AA (už citovaný v poznámke pod čiarou 11, bod 48).

27 — Rozsudok Oy AA, už citovaný v poznámke pod čiarou 11, bod 60.

28 — Rozsudok Lidl Belgium, už citovaný v poznámke pod čiarou 6, bod 42.

29 — Pozri návrhy, ktoré som predniesla 10. septembra 2009 vo veci, v ktorej bol vydaný rozsudok z 21. januára 2010, SGI (C-311/08, Zb. s. I-487, bod 59).

30 — Rozsudok z 29. novembra 2011, National Grid Indus, C-371/10, Zb. s. I-12273, body 45 až 49. Pozri tiež rozsudok zo 7. septembra 2006, N, C-470/04, Zb. s. I-7409, bod 42.

43. Toto zistenie má v prejednávanej veci osobitný význam. Ako totiž ukážem v nasledujúcich úvahách, zachovanie rozdelenia daňovej právomoci nie je dôvodom na sporné obmedzenie slobody usadiť sa napriek tomu, že má zamedziť dvojitému zohľadneniu strát.

1. Rozdelenie daňovej právomoci

44. Zachovanie rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi predstavuje dôvod, ktorý Súdny dvor uznal vo svojej ustálenej judikatúre.³¹

45. Rozdelenie daňovej právomoci je záležitosťou členských štátov. V práve Únie v súčasnosti nie sú stanovené nijaké všeobecné kritériá rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi.³² Členské štáty spravidla vymedzili svoje právomoci v súlade s medzinárodnou daňovou praxou tak, že štát má daňovú právomoc vo vzťahu k celosvetovým príjmom tuzemských spoločností i k príjmom stálych prevádzkarní zahraničných spoločností dosiahnutým v tuzemsku. Dvojité zdanenie príjmov stálych prevádzkarní, ktoré z toho vyplýva, sa vo všeobecnosti zamedzuje tak, že štát sídla spoločnosti tieto príjmy oslobodí od dane alebo započíta daň splatnú v inom štáte voči dani, ktorú vyberá v rámci zdanenia spoločnosti.³³

46. Vzhľadom na túto medzinárodnú daňovú prax môžu členské štáty prijať opatrenia na zachovanie rozdelenia daňovej právomoci s cieľom zabezpečiť výkon svojej daňovej právomoci v súvislosti s činnosťou vykonávanou na ich území.³⁴

47. V prejednávanej veci sú daňové právomoci upravené v súlade s vyššie uvedenou medzinárodnou daňovou praxou. Podľa článku 7 dohody o zamedzení dvojitého zdanenia uzatvorenou medzi Spojeným kráľovstvom a Holandskom má Spojené kráľovstvo daňovú právomoc vo vzťahu k príjmom tuzemských spoločností i k príjmom britských stálych prevádzkarní zahraničných spoločností.

48. Nastoľuje sa teda otázka, či sú tieto daňové právomoci Spojeného kráľovstva oslabené v prípade, že straty britskej stálej prevádzkarne zahraničnej spoločnosti (LG.PD Netherlands) možno odpočítavať od základu dane z príjmu právnických osôb tuzemskej spoločnosti (daňovníka) napriek tomu, že v zásade sa tieto straty dajú odpočítavať aj v Holandsku.

49. Podľa môjho názoru to tak nie je. Daňová právomoc Spojeného kráľovstva vo vzťahu k príjmom daňovníka nie je postúpením strát oslabená. Postúpenie sa totiž týka len strát, ktoré tiež vznikli v rámci daňovej právomoci Spojeného kráľovstva. Všetky transakcie, o ktoré v prejednávanej veci ide, podliehajú daňovej právomoci Spojeného kráľovstva: tuzemské straty tuzemského daňového subjektu (spoločnosti LG.PD Netherlands prostredníctvom jej stálej prevádzkarne v Spojenom kráľovstve) sa majú započítavať voči tuzemským ziskom ďalšieho tuzemského daňového subjektu (daňovníka).

50. V súvislosti so zachovaním daňovej právomoci Spojeného kráľovstva nie je podstatné, či straty, ktoré sa majú postúpiť, možno zohľadniť aj v Holandsku. Zohľadnenie strát v Holandsku totiž nemá vplyv na daňovú právomoc Spojeného kráľovstva. Táto právomoc môže byť oslabená len v prípade, že sa zohľadnia straty, ktoré vznikli v rámci výhradnej daňovej právomoci iného členského štátu. Také straty by znížili daňové príjmy Spojeného kráľovstva napriek tomu, že zisky z predmetnej činnosti nemožno zdaníť.

31 — Pozri okrem iných rozsudky Marks & Spencer, už citovaný v poznámke pod čiarou 2, bod 45; Lidl Belgium, už citovaný v poznámke pod čiarou 6, bod 31, a National Grid Indus, už citovaný v poznámke pod čiarou 30, bod 45.

32 — Pozri rozsudok zo 16. júla 2009, Damseaux, C-128/08, Zb. s. I-6823, body 30 a 33 a citovanú judikatúru.

33 — Pozri návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Geelhoed 23. februára 2006 vo veci, v ktorej bol vydaný rozsudok z 12. decembra 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, Zb. s. I-11673, body 49 až 51).

34 — Pozri rozsudky Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, už citovaný v poznámke pod čiarou 24, bod 56; z 29. marca 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Zb. s. I-2647, bod 42; Oy AA, už citovaný v poznámke pod čiarou 11, bod 54; zo 4. decembra 2008, Jobra, C-330/07, Zb. s. I-9099, bod 33, a National Grid Indus, už citovaný v poznámke pod čiarou 30, bod 46.

51. Súdny dvor preto skúmal potrebu zamedziť dvojitému zohľadneniu strát takmer výhradne v prípadoch, keď členský štát odmietal zohľadniť straty vzniknuté v inom členskom štáte.³⁵ V jedinom prípade, v ktorom doposiaľ išlo o tuzemské straty, a to vo veci Papillon, Súdny dvor odmietol odvolanie sa na cieľ zamedziť dvojitému zohľadneniu strát s odôvodnením, že ide o zohľadnenie strát vzniknutých v jednom a tom istom členskom štáte.³⁶

52. V prejednávanej veci podliehajú zisky z tuzemskej činnosti stálej prevádzkarne spoločnosti LG.PD daňovej právomoci Spojeného kráľovstva. Zohľadnenie strát z uvedenej činnosti teda nemožno odmietnuť s odvolaním sa na zachovanie rozdelenia daňovej právomoci. Ako Súdny dvor uviedol v rozsudku Lidl Belgium, také odôvodnenie má len zachovať symetriu medzi právom zdaňiť zisky a možnosťou odpočítať straty.³⁷ Alebo, ako uviedla samotná vláda Spojeného kráľovstva vo veci Marks & Spencer: príjmy a straty sú dvoma stranami tej istej mince.³⁸

53. Tomuto stanovisku pravdepodobne nebráni vyššie uvedené tvrdenie Spojeného kráľovstva, podľa ktorého tuzemská spoločnosť a organizačná zložka zahraničnej spoločnosti nie sú v objektívne porovnateľnej situácii z hľadiska zdanenia – tvrdenie, ktorým sa chcem v týchto návrhoch ešte raz zaoberať.

54. Pokiaľ ide o odôvodnenie rozdelenia daňovej právomoci, Súdny dvor vo veci X Holding uviedol, že z hľadiska štátu pôvodu spoločnosti sa jej stále prevádzkarne umiestnené v inom členskom štáte a jej dcérske spoločnosti nerezidenti, nenachádzajú v porovnateľnej situácii. Dcérska spoločnosť podlieha neobmedzenej daňovej povinnosti v inom členskom štáte, zatiaľ čo stála prevádzkareň v zásade čiastočne aj naďalej podlieha daňovej právomoci členského štátu pôvodu.³⁹

55. Ako som však uviedla vo svojich návrhoch prednesených vo veci X Holding, členský štát pôvodu a hostiteľský členský štát majú z hľadiska rozdelenia daňovej právomoci rôzne povinnosti.⁴⁰ Členský štát pôvodu môže so zahraničnými stálymi prevádzkarňami a dcérskymi spoločnosťami tuzemskej spoločnosti zaobchádzať rozdielne. Má totiž – vo všeobecnosti sekundárne – zdaňovacie právo len vo vzťahu k zahraničným stálym prevádzkarniam, ale nie vo vzťahu k zahraničným dcérskym spoločnostiam.

56. V prípade hostiteľského členského štátu je však situácia iná. Ten má spravidla zdaňovacie právo vo vzťahu k obom typom usadenia. Hostiteľský členský štát preto musí pri výbere daní rovnako zaobchádzať s oboma týmito typmi usadenia spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte.⁴¹

57. Z tohto dôvodu sa Spojené kráľovstvo ako hostiteľský členský štát nemôže odvolávať na dôvod spočívajúci v zachovaní rozdelenia daňovej právomoci, keď za istých okolností v protiklade s tuzemskými spoločnosťami odmieta poskytnúť úľavu na dani pre skupinu organizačným zložkám usadeným v Spojenom kráľovstve.

2. Dvojité zohľadnenie strát

58. Treba ešte preskúmať, či cieľ zamedziť dvojitému zohľadneniu strát môže predstavovať samostatný dôvod.

35 — Pozri rozsudky Marks & Spencer, už citovaný v poznámke pod čiarou 2; Oy AA, už citovaný v poznámke pod čiarou 11, a Lidl Belgium, už citovaný v poznámke pod čiarou 6.

36 — Rozsudok Papillon, už citovaný v poznámke pod čiarou 24, bod 39.

37 — Rozsudok Lidl Belgium, už citovaný v poznámke pod čiarou 6, bod 33.

38 — Rozsudok Marks & Spencer, už citovaný v poznámke pod čiarou 2, bod 43.

39 — Rozsudok X Holding, už citovaný v poznámke pod čiarou 10, bod 38.

40 — Návrhy prednesené 19. novembra 2009 vo veci, v ktorej bol vydaný rozsudok X Holding (už citovaný v poznámke pod čiarou 10, body 51 až 62).

41 — Návrhy prednesené vo veci X Holding, už citované v poznámke pod čiarou 40, bod 62.

59. Podľa zistení v konaní vo veci samej si môže spoločnosť LG.PD Netherlands v holandskom daňovom konaní sama alebo v rámci daňovej jednotky prinajmenšom čiastočne uplatniť straty, ktoré vznikli jej stálej prevádzkarni usadenej v Spojenom kráľovstve. Ako už vyplynulo z veci X Holding, straty zahraničných stálych prevádzkarní spoločnosti usadenej v Holandsku môžu viesť k prechodnému zníženiu tamojšej dane spoločnosti.⁴² V prejednáwanej veci teda existuje nebezpečenstvo – prinajmenšom dočasného – dvojitého zohľadnenia strát v Spojenom kráľovstve a v Holandsku.

60. V rozsudku Lidl Belgium však Súdny dvor uznal, že je zlučiteľné so slobodou usadiť sa, pokiaľ spoločnosť nemôže odpočítať straty stálej prevádzkarne nachádzajúcej sa v inom členskom štáte, ak sa jej príjmy na základe dohody o zamedzení dvojitého zdanenia zdanenia v inom členskom štáte, kde možno v budúcich zdaňovacích obdobiach zohľadniť aj straty. Ak členský štát, v ktorom sa nachádza stála prevádzkareň, zohľadní na daňové účely zisky i straty, členský štát spoločnosti môže z daňového hľadiska opomenúť straty, ktoré takejto stálej prevádzkarni vznikli. Holandské kráľovstvo teda nevykonáva právomoci, ktoré mu z tejto judikatúry vyplývajú.

61. Na druhej strane takéto zohľadnenie strát zahraničnej stálej prevádzkarne neporušuje ani slobodu usadiť sa.⁴³ Členské štáty tak pri zdanení svojich tuzemských spoločností môžu zohľadniť straty zahraničných stálych prevádzkarní, no podľa práva Európskej únie spravidla nie sú povinné urobiť to.⁴⁴

62. Ak členský štát, v ktorom má spoločnosť sídlo, napriek tomu zohľadní straty zahraničnej stálej prevádzkarne, dochádza k – prinajmenšom dočasnému – dvojitému zohľadneniu strát zahraničnej stálej prevádzkarne. V takom prípade však nie je jasné, prečo by členský štát, v ktorom sa stála prevádzkareň nachádza, mal mať právomoc vylúčiť zohľadnenie strát s odôvodnením, že sú už zohľadnené v členskom štáte, v ktorom je spoločnosť usadená. Je zjavné, že daňová právomoc členského štátu, v ktorom sa stála prevádzkareň nachádza, nie je dotknutá. Jeho daňové príjmy sú rovnaké bez ohľadu na to, či sa straty stálej prevádzkarne zohľadnia aj v štáte sídla spoločnosti.

63. Súčasné medzinárodné vymedzenie daňových právomocí si okrem toho dokonca môže dvojité zohľadnenie strát vyžadovať. Je to tak vždy, keď sa z daňového hľadiska zohľadňujú príjmy z dvoch rôznych štátov. Ak dôjde k stretu dvojitého zdanenia príjmu zahraničnej stálej prevádzkarne s postupom započítania v štáte sídla spoločnosti, jej príjem bude podliehať dani v štáte, kde sa stála prevádzkareň nachádza, i v štáte sídla spoločnosti. Dvojité zohľadnenie strát je v takýchto prípadoch logickým dôsledkom dvojitého zdanenia jedného zdroja príjmov.

64. Za týchto okolností nemôže byť zamedzenie dvojitého zohľadnenia strát samoučelné. V prípade zamedzenia dvojitého zohľadnenia strát, ako sa doposiaľ uplatňovalo v judikatúre, ide len o otázku, či má členský štát v súvislosti s vyváženým rozdelením daňovej právomoci právo nezohľadniť pri zdanení daňovníka stratu. Toto právo môže vyplývať z toho, že strata sa zohľadní v inom členskom štáte, do ktorého daňovej právomoci patrí zdanenie ziskov z príslušnej činnosti. Strata sa pripíše tomuto inému členskému štátu, lebo zdaňuje príslušné zisky. Zohľadnenie v ďalšom členskom štáte, ktorý zisky nezdaňuje, by bolo „dvojité“.

65. Zohľadnenie straty stálej prevádzkarne v Spojenom kráľovstve, ktorej zisky sa zdaňujú v Spojenom kráľovstve, preto nie je „dvojité“, ale len „jednoduché“. V zásade to stanovuje aj právo Spojeného kráľovstva, podľa ktorého je straty stálej prevádzkarne možné previesť do predchádzajúcich alebo nasledujúcich zdaňovacích období.

42 — Pozri rozsudok X Holding, už citovaný v poznámke pod čiarou 10, bod 35, a návrhy, ktoré som predniesla vo veci X Holding, už citované v poznámke pod čiarou 40, bod 39.

43 — Pozri rozsudok z 23. októbra 2008, Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C-157/07, Zb. s. I-8061.

44 — Pozri návrhy, ktoré som predniesla vo veci X Holding, už citované v poznámke pod čiarou 40, bod 50.

66. Z tohto dôvodu by ani v prípade, že by sa zamedzenie dvojitého zohľadnenia strát malo uznať ako samostatný dôvod, daňové predpisy Spojeného kráľovstva v nijakom prípade nemohli zabrániť takémuto dvojitému zohľadneniu. Ako zdôraznil Súdny dvor, vnútroštátna právna úprava je spôsobilá zaručiť splnenie sledovaného cieľa, len ak skutočne zodpovedá snahe tento cieľ dosiahnuť súvislo a systematicky.⁴⁵

67. V Spojenom kráľovstve to tak zjavne nie je, pokiaľ ide o dvojité zohľadnenie strát britských stálych prevádzkarní zahraničných spoločností. Podmienka stanovená v § 403D ods. 1 písm. c) ICTA sa vzťahuje len na úľavu na dani pre skupinu. Stále prevádzkarne nachádzajúce sa v Spojenom kráľovstve však môžu prevádzať a spätne prevádzať straty do rôznych zdaňovacích období bez ohľadu na to, či sa tieto straty zohľadnia aj v členskom štáte spoločnosti. Daňové predpisy týkajúce sa odpočítania strát tak celkovo nesledujú súdržným spôsobom cieľ spočívajúci v zamedzení dvojitého zohľadnenia strát.

3. Predbežný záver

68. Na druhú otázku tak treba odpovedať v tom zmysle, že obmedzenie nemožno odôvodniť potrebou zachovať rozdelenie daňovej právomoci ani v spojení s potrebou zamedziť dvojitému zohľadneniu strát. Rovnako ho nemožno odôvodniť len potrebou zamedziť dvojitému zohľadneniu strát, keďže táto potreba nepredstavuje samostatný dôvod.

C – O tretej otázke: primeranosť obmedzenia

69. Ak by Súdny dvor predsa dospel k záveru, že zamedzenie dvojitého zohľadnenia strát predstavuje samostatný dôvod a sporné ustanovenie je navyše spôsobilé dosiahnuť tento cieľ, bolo by napriek tomu potrebné vylúčiť odôvodnenie obmedzenia v prejednávanej veci.

70. Aj keby odôvodnenie existovalo, obmedzenie slobody usadiť sa nesmie ísť nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie tohto cieľa.⁴⁶

71. Je potrebné poukázať na to, že v prejednávanej veci posúdenie nevyhnutnosti sporného ustanovenia nemôže vychádzať z kritérií stanovených v rozsudku Marks & Spencer, ako o tom diskutovali niektorí účastníci konania. Uvedený rozsudok sa týka situácie, v ktorej vnútroštátne ustanovenie slúži na zachovanie rozdelenia daňovej právomoci. Ustanovenie, ktoré je predmetom prejednávanej veci, neslúži na tento účel, ako už bolo uvedené. Keby však bolo potrebné uznať samostatný dôvod tohto ustanovenia v podobe zamedzenia dvojitého zohľadnenia strát, kritériá nevyhnutnosti takeého ustanovenia by sa museli prispôbiť práve tomuto dôvodu.

72. Za týchto okolností sa domnievam, že § 403D ods. 1 písm. c) ICTA ide vo viacerých ohľadoch nad rámec toho, čo je nevyhnutné na zamedzenie dvojitého zohľadnenia strát.

73. Po prvé je podľa tohto ustanovenia postúpenie strát vylúčené aj v prípade, že na účely zahraničnej dane možno uznať len časť predmetných strát. Ak sa v inom členskom štáte zohľadní len časť strát vzniknutých v Spojenom kráľovstve, postúpenie druhej časti strát sa odmietne, hoci neexistuje riziko dvojitého zohľadnenia strát.

45 — Rozsudky z 10. marca 2009, Hartlauer, C-169/07, Zb. s. I-1721, bod 55, a – pokiaľ ide o slobodné poskytovanie služieb – z 8. júla 2010, Sjöberg a Gerdin, C-447/08 a C-448/08, Zb. s. I-6921, bod 40.

46 — Pozri okrem iných rozsudky z 31. marca 1993, Kraus, C-19/92, Zb. s. I-1663, bod 32; z 11. marca 2004, de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, Zb. s. I-2409, bod 49, a National Grid Indus, už citovaný v poznámke pod čiarou 30, bod 42.

74. Po druhé toto ustanovenie nerozlišuje medzi tým, akým spôsobom sa zohľadnia straty na účely zahraničnej dane: trvalo alebo len dočasne. Ak druhý členský štát zohľadní straty zahraničnej stálej prevádzkarne svojej spoločnosti len dočasne tak, že toto zohľadnenie zruší v prípade neskorších ziskov stálej prevádzkarne,⁴⁷ zahraničné zohľadnenie strát sa môže spätne vyrovnáť. Pre taký prípad však právne predpisy Spojeného kráľovstva týkajúce sa dane z príjmu právnických osôb podľa informácií, ktoré sú k dispozícii, nestanovujú nijakú dodatočnú možnosť úľavy na dani pre skupinu.

75. Po tretie, ak je úľava na dani pre skupinu podľa § 403D ods. 1 písm. c) ICTA vylúčená už v prípade, že existuje len možnosť zohľadnenia strát v inom štáte «v akomkoľvek období», podľa môjho názoru to ide nad rámec toho, čo je nevyhnutné. Túto možnosť nemožno vylúčiť ani v prípade, že sa proti dotknutej zahraničnej spoločnosti začalo konkurzné konanie, ako je to v prejednávanej veci. Existuje tak napríklad možnosť prevodu strát do predchádzajúcich období alebo pokračovania prevádzky podniku po ukončení konkurzného konania.

76. V dôsledku týchto mnohých obmedzení sa domnievam, že § 403D ods. 1 písm. c) ICTA smeruje najmä k tomu, aby bola úľava na dani pre skupinu prípustná len v prípade, že v členskom štáte zahraničnej spoločnosti neexistuje *nijaká* právna úprava, na základe ktorej by sa zohľadnili straty britskej stálej prevádzkarne. Okolnosti konkrétnej veci sú, naopak, takmer irelevantné.

77. V každom prípade je preto potrebné na tretiu otázku odpovedať v tom zmysle, že ustanovenie ide celkovo nad rámec toho, čo je nevyhnutné na zamedzenie dvojitého zohľadnenia strát.

D – O štvrtej otázke: právne dôsledky zákazu obmedzenia

78. Štvrtou otázkou sa vnútroštátny súd nakoniec pýta, aký význam má porušenie slobody usadiť sa v konaní vo veci samej. Keďže také ustanovenie, akým je § 403D ods. 1 písm. c) ICTA, je v rozpore so slobodou usadiť sa,⁴⁸ na túto otázku je potrebné odpovedať.

79. Dôvodom tejto otázky je skutočnosť, že v prejednávanej veci len spoločnosť LG.PD Netherlands využila slobodu usadiť sa zaručenú článkami 43 ES a 48 ES. Sloboda usadiť sa daňovníka, ktorý si uplatňuje nárok na úľavu na dani pre skupinu v konaní vo veci samej, nie je obmedzená. Je skôr dotknutý tým, že podľa daňových právnych predpisov Spojeného kráľovstva je obmedzená sloboda usadiť sa jeho zmluvného partnera, od ktorého chce za odplatu prevziať straty. Môže mať daňovník aj napriek tomu v konaní vo veci samej prospech zo zákazu stanoveného v článku 43 ES?

80. Vláda Spojeného kráľovstva tvrdí, že sloboda usadiť sa je individuálnym právom. Okrem toho sa odvoláva na ustálenú judikáciu, podľa ktorej podrobné procesné podmienky súdnych konaní určených na zabezpečenie ochrany práv, ktoré jednotlivcom vyplývajú z práva Európskej únie, nemôžu byť menej výhodné ako procesné podmienky týkajúce sa podobných konaní na základe vnútroštátneho práva (zásada ekvivalencie) a nesmú prakticky znemožniť alebo nadmerne sťažiť výkon práv, ktoré priznáva právny poriadok Únie (zásada efektivity).⁴⁹ Vnútroštátny súd musí preskúmať účinky dodržiavania týchto zásad v konaní vo veci samej.

81. Podľa môjho názoru je citovaná judikácia v prejednávanej veci *a priori* irelevantná, lebo sa týka len procesných podmienok uplatňovania práv priznaných právnym poriadkom Únie. Kľúčovým faktorom konania vo veci samej je však to, či má hmotnoprávny obsah slobody usadiť sa dostatočný rozsah na to, aby bol článkom 43 ES chránený aj daňovník v konaní vo veci samej. Preto tento aspekt preskúmam nižšie.

47 — Pokiaľ ide o túto právnu úpravu dodatočného zdanenia v Holandsku, pozri návrhy, ktoré som predniesla vo veci X Holding, už citované v poznámke pod čiarou 40, body 39 a 48.

48 — Pozri vyššie časti A, B a C.

49 — Rozsudok z 8. septembra 2011, Rosado Santana, C-177/10, Zb. s. I-7907, bod 89 a citovaná judikácia.

82. Článok 43 ES má priamy účinok.⁵⁰ Vnútroštátny súd preto nesmie uplatniť nijaké vnútroštátne ustanovenie, ktoré by s ním bolo v rozpore.⁵¹

83. Článok 43 prvý odsek prvá veta ES zakazuje obmedzovanie slobody usadiť sa. V prejednávanej veci nie je potrebné objasniť, či je tento zákaz upravený len ako individuálne právo alebo či má objektívny normatívny obsah nezávislý od osoby, ktorá podľa tohto ustanovenia vykonáva svoje právo usadiť sa. V každom prípade Súdny dvor niekoľkokrát v súvislosti s rôznymi základnými slobodami uviedol, že aj iné osoby ako tie, na ktoré sa základná sloboda priamo vzťahuje, môžu mať z dotknutej slobody prospech, pokiaľ táto sloboda v opačnom prípade nemôže mať plný účinok.⁵²

84. V prejednávanej veci je podľa môjho názoru jasné, že sloboda usadiť sa môže mať plný účinok len v prípade, že aj daňovník v konaní vo veci samej môže namietať rozpor vnútroštátneho ustanovenia so slobodou usadiť sa.

85. Sporné obmedzenie postúpenia strát je zakázané článkom 43 ES. Ako bolo uvedené, obmedzenie slobody usadiť sa spoločnosti LG.PD spočíva v tom, že jej zmluvnému partnerovi – daňovníkovi – je odopretá výhoda, v dôsledku čoho je ona sama znevýhodnená.⁵³ Sloboda usadiť sa spoločnosti LG.PD Netherlands preto môže byť zaručená len v prípade, že jej zmluvnému partnerovi bude predmetná výhoda poskytnutá. Výhodu spočívajúcu v postúpení strát, konkrétne zníženie základu dane žiadajúcej spoločnosti – v tomto prípade daňovníka – v daňovom konaní, si však môže uplatniť len táto spoločnosť.

86. Na druhej strane plný účinok slobody usadiť sa nemožno zaručiť tým, že by si spoločnosť LG.PD Netherlands, ktorá v prejednávanej veci využila svoje právo usadiť sa, mohla uplatniť náhradu škody, ako uviedla vláda Spojeného kráľovstva. Po prvé by náklady s tým spojené predstavovali ďalší zásah do slobody usadiť sa spoločnosti LG.PD Netherlands. Po druhé by tým nemohlo byť odstránené znevýhodnenie vyplývajúce z toho, že spoločnosti v Spojenom kráľovstve by vôbec nechceli vytvoriť konzorcium so spoločnosťou LG.PD Netherlands z dôvodu nemožnosti postúpenia strát.

87. Iný pohľad by okrem toho členským štátom umožnil prijať diskriminačnú úpravu v nepriamej forme. Členský štát by tak mohol sankcionovať len zmluvných partnerov spoločnosti, ktorá využíva slobodu usadiť sa. Zahraničná spoločnosť by si mohla proti dotknutému členskému štátu uplatniť náhradu škody, no preukázanie škody by bolo zložité v mnohých prípadoch, v ktorých by zmluvní partneri boli v dôsledku sankcie odradzovaní od nadviazovania obchodných vzťahov so zahraničnou spoločnosťou.

88. Aby bola sloboda usadiť sa zaručená, priamy účinok článkov 43 ES a 48 ES sa musí v každom prípade vzťahovať aj na zmluvného partnera v prípade, že jeho znevýhodnenie je príčinou obmedzenia slobody usadiť sa.

89. Za týchto okolností je nepodstatné, že samotný daňovník v konaní vo veci samej nevykonáva právo usadiť sa. Články 43 ES a 48 ES si vyžadujú, aby sa sporné ustanovenie § 403D ods. 1 písm. c) ICTA považovalo za neuplatniteľné aj v konaní vo veci samej.

50 — Rozsudok z 13. apríla 2010, Wall, C-91/08, Zb. s. I-2815, bod 68.

51 — Pozri okrem iných rozsudky z 9. marca 1978, Simmenthal, 106/77, Zb. s. 629, a z 8. septembra 2010, Winner Wetten, C-409/06, Zb. s. I-8015, bod 55.

52 — Pozri rozsudky zo 7. júla 1992, Singh, C-370/90, Zb. s. I-4265, bod 23; zo 7. mája 1998, Clean Car Autoservice, C-350/96, Zb. s. I-2521, bod 20, a z 11. januára 2007, ITC, C-208/05, Zb. s. I-181, bod 26. Pozri tiež rozsudok z 12. apríla 1994, Halliburton Services, C-1/93, Zb. s. I-1137, bod 20.

53 — Pozri bod 29 týchto návrhov.

V – Návrh

90. Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy navrhujem, aby Súdny dvor na otázky, ktoré položil Upper Tribunal, Tax and Chancery Chamber, odpovedal takto:

1. Ak členský štát zabráni stálej prevádzkarni rezidentovi, ktorá patrí spoločnosti nerezidentovi, aby inej spoločnosti rezidentovi postúpila straty, ktoré jej v predmetnom štáte vznikli, a to vo forme úľavy na dani pre skupinu, keď je časť týchto strát na účely zahraničnej dane v akejkoľvek obdobi odpočítateľná od zahraničných ziskov spoločnosti alebo inej osoby, alebo je voči nim iným spôsobom započítateľná, ide o obmedzenie slobody usadiť sa zaručenej článkami 43 ES a 48 ES.
2. Toto obmedzenie nemožno odôvodniť potrebou zachovať vyvážené rozdelenie daňových právomocí medzi členskými štátmi ani potrebou zamedziť dvojitému zohľadneniu strát, či kombináciou týchto dvoch cieľov.
3. Za takých okolností ako v konaní vo veci samej má členský štát povinnosť neuplatniť ustanovenie, ktoré je v rozpore s článkami 43 ES a 48 ES, aj v prospech daňovníka žiadajúceho o úľavu na dani pre skupinu.