



Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

z 19. júna 2019*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Daň z príjmov právnických osôb – Skupina spoločností – Sloboda usadiť sa – Odpočítanie strát dcérskej spoločnosti nerezidenta – Pojem ‚konečné straty‘ – Prevzatie dcérskej spoločnosti materskou spoločnosťou prostredníctvom zlúčenia – Právna úprava štátu sídla dcérskej spoločnosti, ktorá umožňuje odpočítanie strát v rámci zlúčenia len tomu subjektu, ktorému vznikli“

Vo veci C-607/17,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Högsta förvaltningsdomstolen (Najvyšší správny súd, Švédsko) z 5. októbra 2017 a doručený Súdnemu dvoru 24. októbra 2017, ktorý súvisí s konaním:

Skatteverket

proti

Memira Holding AB

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predseda prvej komory J.-C. Bonichot (spravodajca), sudcovia C. Toader, A. Rosas, L. Bay Larsen a M. Safjan,

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: C. Strömholm, referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 24. októbra 2018,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- Skatteverket, v zastúpení: J. Anderberg, splnomocnený zástupca,
- Memira Holding AB, v zastúpení: L. Staberg, splnomocnený zástupca,
- švédská vláda, v zastúpení: A. Falk, A. Alriksson, C. Meyer-Seitz, H. Shev, H. Eklinder, L. Zettergren a J. Lundberg, splnomocnené zástupkyne,
- nemecká vláda, v zastúpení: pôvodne T. Henze a R. Kanitz, neskôr R. Kanitz, splnomocnení zástupcovia,

* Jazyk konania: švédčina.

- talianska vláda, v zastúpení: G. Palmieri, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci G. De Socio, avvocato dello Stato,
- fínska vláda, v zastúpení: S. Hartikainen, splnomocnený zástupca,
- vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: S. Brandon a G. Brown, splnomocnení zástupcovia, za právnej pomoci D. Yates, barrister,
- Európska komisia, v zastúpení: K. Simonsson, N. Gossement, E. Ljung Rasmussen a G. Tolstoy, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 10. januára 2019,

vyhlásil tento

Rozsudok

- 1 Tento návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 49 ZFEÚ v spojení s článkom 54 ZFEÚ.
- 2 Tento návrh bol predložený v spore medzi Skatteverket (daňový orgán, Švédsko) a spoločnosťou Memira Holding AB (ďalej len „Memira“) týkajúcom sa možnosti tejto spoločnosti odpočítať si z titulu dane z príjmov právnických osôb straty dcérskej spoločnosti usadenej v inom členskom štáte v prípade prevzatia tejto spoločnosti zlúčením.

Právny rámec

Švédske právo

- 3 Daňový režim týkajúci sa zlúčení spoločností je upravený v kapitole 37 Inkomstskattelag (1999:1229) [zákon (1229:1999) o dani z príjmov; ďalej len „zákon o dani z príjmov“].
- 4 V §16 až § 29 tejto kapitoly sa ustanovujú osobitné daňové pravidlá na tzv. kvalifikované zlúčenia.
- 5 Na také zlúčenie sa podľa § 11 a § 12 tejto kapitoly vyžaduje, aby bola po prvé prevádzajúca spoločnosť bezprostredne pred zlúčením povinná vo Švédsku platiť aspoň z časti svojej hospodárskej činnosti daň z príjmov a po druhé prijímajúca spoločnosť bezprostredne po zlúčení povinná vo Švédsku platiť daň z príjmov z hospodárskej činnosti, v súvislosti s ktorou bola zdanená prevádzajúca spoločnosť. Okrem toho dotknuté príjmy nemôžu byť vo Švédsku oslobodené od dane.
- 6 V prípade kvalifikovaného zlúčenia §17 a § 18 kapitoly 37 tohto zákona o dani z príjmov stanovujú, že prevádzajúca spoločnosť nesmie dosiahnuť nijaký príjem ani odpočítať stratu v súvislosti s hospodárskou činnosťou uvedenou v § 11 a prijímajúca spoločnosť vstupuje v súvislosti s touto hospodárskou činnosťou do daňového postavenia prevádzajúcej spoločnosti. To okrem iného znamená, že prijímajúca spoločnosť si môže s určitými obmedzeniami stanovenými v § 21 až § 26 tejto kapitoly odpočítať straty prevádzajúcej spoločnosti z predchádzajúcich zdaňovacích období.
- 7 Kapitola 35a zákona o dani z príjmov stanovuje daňovú úľavu v rámci cezhraničnej skupiny spoločností, ktorá umožňuje prevod konečných strát vzniknutých dcérskej spoločnosti v 100 % vlastníctve, ktorá má sídlo v členskom štáte Európskeho hospodárskeho priestoru (EHP), pod podmienkou, že dcérska spoločnosť je v priamom vlastníctve, že bola zlikvidovaná a že materská

spoločnosť nevykonáva prostredníctvom prepojenej spoločnosti činnosť v členskom štáte sídla dcérskej spoločnosti ku dňu likvidácie. Tieto ustanovenia sa však podľa vnútroštátneho súdu nevzťahujú na zlúčenia.

Nemecké právo

- 8 Zo zistení vnútroštátneho súdu, ktoré nemecká vláda nespochybnila, vyplýva, že nemecké právo vylučuje v prípade zlúčenia prevod strát medzi podnikmi, ktoré podliehajú dani v Nemecku.

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

- 9 Memira je švédsko spoločnosť, ktorá prostredníctvom svojich dcérskych spoločností vykonáva činnosť v odvetví očnéj chirurgie. V Nemecku vlastní jedinú spoločnosť, ktorá vlastní a prevádzkuje kliniky. Keďže táto dcérska spoločnosť bola stratová, Memira jej poskytla pôžičku na financovanie jej prevádzkovania, ale bezúspešne. Činnosť tejto dcérskej spoločnosti sa preto ukončila a v jej súvahe zostali len dlhy a niektoré likvidné aktíva.
- 10 Memira plánuje prevziať svoju nemeckú dcérsku spoločnosť prostredníctvom cezhraničného zlúčenia, ktoré by zahŕňalo zrušenie tejto spoločnosti bez jej likvidácie, po ktorom by Memira už v Nemecku nevykonávala žiadnu činnosť, či už priamu alebo nepriamu.
- 11 Straty dcérskej spoločnosti, ktorú Memira vlastní a ktoré sa nemohli započítať voči ziskom, predstavujú 7,6 milióna eur. Mohli sa odpočítať od nemeckej dane z príjmov právnických osôb týkajúcej sa tejto spoločnosti, a to započítaním voči bežným ziskom alebo bez časového obmedzenia voči neskorším ziskom. Naopak, nebolo to možné v prípade postupu v predchádzajúcom bode, ktorý mala v pláne uskutočniť Memira, keďže nemecká právna úprava vylučuje v prípade zlúčenia prevod týchto strát na iný podnik, ktorý podlieha dani v Nemecku.
- 12 V tejto súvislosti Memira žiadala daňové stanovisko od Skattettnämnden (Komisia pre daňové právo, Švédsko) s cieľom zistiť, či v prípade, že uskutoční svoj plán zlúčenia, sa bude môcť odvolať na slobodu usadiť sa a odpočítať straty svojej nemeckej dcérskej spoločnosti od svojej dane z príjmov právnických osôb vo Švédsku, na čo dostala zápornú odpoveď.
- 13 Podľa tohto stanoviska materská spoločnosť Memira nemôže podľa švédskej právnej úpravy týkajúcej sa zdaňovania v prípade kvalifikovaného zlúčenia prevziať straty svojej nemeckej dcérskej spoločnosti, pretože nie je splnená podmienka, že táto dcérska spoločnosť musí podliehať zdaneniu vo Švédsku. Odpočítanie nemožno priznať ani podľa pravidiel pre skupinové úľavy, pretože tieto ustanovenia sa netýkajú prípadu, ktorý zamýšľala Memira.
- 14 Komisia pre daňové právo pripustila, že takáto situácia by obmedzovala slobodu usadiť sa, ale v súlade s judikatúrou vyplývajúcou z rozsudku z 13. decembra 2005, Marks & Spencer (C-446/03, ďalej len „rozsudok Marks & Spencer“, EU:C:2005:763), možno toto obmedzenie odôvodniť pod podmienkou, že sa dodrží zásada proporcionality, a teda predmetné straty nebudú patriť do jednej zo situácií uvedených v bode 55 tohto rozsudku, kde ide o straty „konečné“.
- 15 Na základe judikatúry Súdneho dvora Komisia pre daňové právo usudzovala, že na to, aby bolo možné určiť, či predmetné straty sú konečné, treba zohľadniť režim uplatniteľný na tieto straty podľa právnych predpisov štátu dcérskej spoločnosti. V tejto súvislosti uviedla, že nemecké právo neposkytuje žiadnu možnosť využiť straty v prípade zlúčenia s inou zdaniteľnou spoločnosťou v Nemecku a z toho odvodila, že straty by sa nemali považovať za konečné.

- 16 Traja členovia Komisie pre daňové právo prostredníctvom svojho odlišného stanoviska vyjadrili názor, že straty nemeckej dcérskej spoločnosti patriacej spoločnosti Memira by sa mali považovať za konečné, keďže v rámci spoločnosti Memira neexistuje žiadna nemecká ani iná spoločnosť so stálou prevádzkarňou v Nemecku, s ktorou by sa dcérska spoločnosť mohla zlúčiť. Preto skutočnosť, že nemecké právne predpisy vylučujú prevod strát v prípade zlúčenia s inou zdaniteľnou spoločnosťou v Nemecku, nie je relevantná pre vylúčenie konečnej povahy strát dcérskej spoločnosti.
- 17 Memira a daňový orgán napadli stanovisko Komisie pre daňové právo pred Högsta förvaltningsdomstolen (Najvyšší správny súd, Švédsko).
- 18 Uvedený súd usudzuje, že judikatúra Súdneho dvora, konkrétne rozsudok z 21. februára 2013, A (C-123/11, EU:C:2013:84), nespresňuje, či pri posúdení konečnej povahy strát dcérskej spoločnosti treba vziať do úvahy možnosti ponúkané právnou úpravou členského štátu sídla dcérskej spoločnosti, ktoré súvisia s možnosťou ďalších právnických subjektov prevziať tieto straty, a ak áno, ako treba túto právnu úpravu zohľadniť.
- 19 Za týchto podmienok Högsta förvaltningsdomstolen (Najvyšší správny súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:
- „1. Je pri posúdení otázky, či je strata dcérskej spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte konečná napríklad v zmysle konania vo veci [z 21. februára 2013, A (C-123/11, EU:C:2013:84),] – a teda, či si materská spoločnosť môže v súlade s článkom 49 ZFEÚ stratu odpočítať – relevantné, že podľa právnych predpisov členského štátu sídla dcérskej spoločnosti platných pre iné subjekty, ktoré sa líšia od spoločnosti, ktorá zaznamenala stratu, je možnosť odpočítať stratu obmedzená?
2. Pokiaľ je potrebné zohľadniť také obmedzenie, aké je uvedené v prvej otázke, má sa brať do úvahy, či v dotknutej veci skutočne existuje v členskom štáte dcérskej spoločnosti iný subjekt, ktorý by straty mohol odpočítať, ak by to bolo povolené?“

O prejudiciálnych otázkach

- 20 Na úvod treba pripomenúť, že v bodoch 43 až 51 rozsudku vo veci Marks & Spencer Súdny dvor rozhodol, že obmedzenie práva spoločnosti odpočítať straty zahraničnej dcérskej spoločnosti, pričom táto odpočítateľnosť sa priznáva dcérskej spoločnosti rezidentovi, je odôvodnené potrebou zachovať vyvážené rozdelenie daňových právomocí medzi členskými štátmi a zabrániť riziku dvojitého využitia strát a daňových únikov.
- 21 V bode 55 uvedeného rozsudku však Súdny dvor spresnil, že aj keď v zásade ide o odôvodnené obmedzenie, nič to nemení na tom, že je neprimerané, ak členský štát sídla materskej spoločnosti vylúči možnosť tejto spoločnosti zohľadniť na daniach straty dcérskej spoločnosti nerezidenta, ktoré sa považujú za konečné, v situácii, ak:
- dcérska spoločnosť nerezident vyčerpala možnosti zohľadnenia strát, ktoré existujú v členskom štáte, ktorého je rezidentom, za zdaňovacie obdobie, vo vzťahu ku ktorému bola podaná žiadosť o daňovú úľavu, ako aj za predchádzajúce zdaňovacie obdobia, a to prípadne prostredníctvom presunu týchto strát tretej osobe alebo odpočítaním týchto strát od príjmov, ktoré vykazala dcérska spoločnosť v predchádzajúcich obdobiach, a
 - neexistuje možnosť, aby sa mohli straty zahraničnej dcérskej spoločnosti zohľadniť v členskom štáte, ktorého je rezidentom, v budúcich zdaňovacích obdobiach, a to ani tak, že by si ich zohľadnila sama, ani treťou osobou najmä v prípade postúpenia dcérskej spoločnosti tejto tretej osobe.

O prvej otázke

- 22 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, aký význam treba pri posúdení konečnej povahy strát dcérskej spoločnosti nerezidenta v zmysle bodu 55 rozsudku vo veci Marks & Spencer prisúdiť skutočnosti, že členský štát, do ktorého dcérska spoločnosť patrí, nepovoľuje prevod strát jednej spoločnosti na druhú zdaniteľnú osobu v prípade zlúčenia, ale takýto prevod povoľuje členský štát sídla materskej spoločnosti v prípade zlúčenia medzi spoločnosťami rezidentmi.
- 23 Súdny dvor by teda mal spresniť, či taká situácia, akú predpokladá Memira, patrí medzi tie, ktoré Súdny dvor uvádza v bode 55 druhej zarážke rozsudku vo veci Marks & Spencer, v ktorých neexistuje možnosť zohľadniť straty zahraničnej dcérskej spoločnosti v štáte, v ktorom má sídlo, v budúcich zdaniteľných obdobiach.
- 24 V tejto súvislosti pritom stačí pripomenúť, že v dôvodoch, ktoré Súdny dvor vymedzil v bode 55 druhej zarážke rozsudku vo veci Marks & Spencer, sa výslovne uvádza, že nemožnosť podmieňujúca konečnú povahu strát sa môže vzťahovať na ich zohľadnenie v ďalších zdaňovacích obdobiach treťou stranou, najmä v prípade postúpenia dcérskej spoločnosti na túto tretiu stranu.
- 25 V situácii, akú predpokladá Memira, a aj keby prípadne existovali všetky ostatné nemožnosti uvedené v bode 55 rozsudku Marks & Spencer, straty nemožno kvalifikovať ako konečné, ak je stále možné tieto straty hospodárne preniesť na tretiu stranu.
- 26 Ako totiž uvádza generálna advokátka v bodoch 65 až 70 svojich návrhov, nemožno od začiatku vylúčiť, že tretia strana môže na daňové účely zohľadniť straty dcérskej spoločnosti v členskom štáte, v ktorom má táto dcérska spoločnosť sídlo, napríklad po postúpení tejto dcérskej spoločnosti za cenu, ktorá zohľadňuje hodnotu daňového zvýhodnenia z odpočítateľnosti strát pre budúcnosť (pozri v tomto zmysle rozsudky z 21. februára 2013, A, C-123/11, EU:C:2013:84, bod 52 a nasl., a z toho istého dňa rozsudok Holmen, C-608/17, bod 38).
- 27 V dôsledku toho v takej situácii, ako je tá, ktorú predpokladá Memira, pokiaľ táto spoločnosť nepreukáže, že možnosť uvedená v predchádzajúcom bode je vylúčená, samotná skutočnosť, že právo štátu sídla dcérskej spoločnosti neumožňuje prevod strát v prípade zlúčenia, sama osebe nemôže stačiť na to, aby sa straty dcérskej spoločnosti považovali za konečné.
- 28 V dôsledku toho preto treba na prvú otázku odpovedať tak, že na účely posúdenia konečnej povahy strát dcérskej spoločnosti nerezidenta v zmysle bodu 55 rozsudku vo veci Marks & Spencer, skutočnosť, že členský štát, do ktorého dcérska spoločnosť patrí, nepovoľuje prevod strát jednej spoločnosti na druhú zdaniteľnú osobu v prípade zlúčenia, pričom ale takýto prevod povoľuje členský štát sídla materskej spoločnosti v prípade zlúčenia medzi spoločnosťami rezidentmi, nie je rozhodujúca, pokiaľ materská spoločnosť nepreukáže, že nemôže zhodnotiť tieto straty najmä prostredníctvom postúpenia, tak, že ich daňovo zohľadní tretia strana v budúcich zdaniteľných obdobiach.

O druhej otázke

- 29 Svojou druhou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či v prípade, že sa okolnosť uvedená v prvej otázke stane relevantnou, treba zohľadniť skutočnosť, že v štáte sídla dcérskej spoločnosti neexistuje žiadny iný subjekt, ktorý by mohol odpočítať straty v prípade zlúčenia, keby sa v ňom také odpočítanie povolilo.

- 30 V tejto súvislosti a tak, ako sa uviedlo v rámci odpovede na prvú otázku, obmedzenia prevodu strát pri zlúčení vyplývajúce z právnych predpisov štátu sídla dcérskej spoločnosti, nie sú rozhodujúce, pokiaľ materská spoločnosť nestanovila nemožnosť využitia strát treťou stranou, najmä po postúpení, ktorého cena zahŕňala daňovú hodnotu strát.
- 31 Pokiaľ bude predložený taký dôkaz a okrem toho budú splnené podmienky uvedené v bode 55 rozsudku Marks & Spencer, daňové orgány sú povinné posúdiť, či sú straty dcérskej spoločnosti nerezidenta konečné a či je preto neprimerané neumožniť materskej spoločnosti, aby ich zohľadnila na svojej úrovni.
- 32 Z tohto pohľadu nie je na účely posúdenia konečnej povahy strát dôležité, či sa v štáte sídla stratovej dcérskej spoločnosti nachádzajú aj ďalšie subjekty, na ktoré by sa mohli previesť straty dcérskej spoločnosti prostredníctvom zlúčenia, keby sa im taká možnosť ponúkla.
- 33 Na druhú otázku preto treba odpovedať tak, že v prípade, že sa okolnosť uvedená v prvej otázke stane relevantnou, netreba zohľadniť skutočnosť, že v štáte sídla dcérskej spoločnosti neexistuje žiadny iný subjekt, ktorý by mohol odpočítať straty v prípade zlúčenia, keby sa také odpočítanie povolilo.

O trovách

- 34 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (prvá komora) rozhodol takto:

1. Na účely posúdenia konečnej povahy strát dcérskej spoločnosti nerezidenta v zmysle bodu 55 rozsudku z 13. decembra 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), skutočnosť, že členský štát, do ktorého dcérska spoločnosť patrí, nepovoľuje prevod strát jednej spoločnosti na druhú zdaniteľnú osobu v prípade zlúčenia, pričom ale takýto prevod povoľuje členský štát sídla materskej spoločnosti v prípade zlúčenia medzi spoločnosťami rezidentmi, nie je rozhodujúca, pokiaľ materská spoločnosť nepreukáže, že nemôže zhodnotiť tieto straty najmä prostredníctvom postúpenia, tak, že ich daňovo zohľadní tretia strana v budúcich zdaniteľných obdobiach.
2. V prípade, že sa okolnosť uvedená v prvej otázke stane relevantnou, netreba zohľadniť skutočnosť, že v štáte sídla dcérskej spoločnosti neexistuje žiadny iný subjekt, ktorý by mohol odpočítať straty v prípade zlúčenia, keby sa také odpočítanie povolilo.

Podpisy