

62016CJ0650

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (velkého senátu)

12. června 2018 ( \*1 )

„řízení o předběžné otázce – Článek 49 SFEU – Korporační daň – Svoboda usazování – Společnost-rezident – Zdanitelný zisk – Daňová úleva – Odpočet ztrát vzniklých stálým provozovněm-rezidentem – Oprávnění – Odpočet ztrát vzniklých stálým provozovněm-nerezidentem – Vyloučení – Výjimka – Fakultativní režim mezinárodního společného zdanění“

Ve věci C-650/16,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Østre Landsret (odvolací soud pro východní oblast, Dánsko) ze dne 12. prosince 2016, došlým Soudnímu dvoru dne 19. prosince 2016, v řízení

A/S Bevola,

Jens W. Trock ApS

proti

Skatteministeriet,

SOUDNÍ DVŮR (velký senát),

ve složení K. Lenaerts, předseda, A. Tizzano, místopředseda, M. Ilešič, L. Bay Larsen, A. Rosas a J. Malenovský, předsedové senátů, J.-C. Bonichot (zpravodaj), M. Safjan, D. Šváby, A. Prechal, C. Lycourgos, M. Vilaras a E. Regan, soudci,

generální advokát: M. Campos Sánchez-Bordona,

vedoucí soudní kanceláře: R. Schiano, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 25. října 2017,

s ohledem na vyjádření předložená:

—

za společnosti A/S Bevola a Jens W. Trock ApS H. Peytsem, advokat,

—

za Skatteministeriet S. Morsbøl Jensenem, advokat,

—

za dánskou vládu C. Thorningem, jako zmocněncem, ve spolupráci se S. Morsbøl Jensenem, advokat,

—

za německou vládu T. Henzem, jako zmocněncem,

—

za italskou vládu G. Palmieri, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s G. De Socio, avvocato dello Stato,

—

za rakouskou vládu F. Koppensteinerem a G. Eberhardem, jakož i E. Lachmayer, jako zmocněnci,

—

za Evropskou komisi W. Roelsem a R. Lyalem, jakož i S. Maaløe, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 17. ledna 2018,

vydává tento

Rozsudek

1

Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 49 SFEU.

2

Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi A/S Bevola a Jens W. Trock ApS, společnostmi podle dánského práva, a Skatteministeriet (ministerstvo financí, Dánsko) ve věci odmítnutí dánských orgánů povolit společnosti Bevola, aby si od svého zdanitelného příjmu odpočítala ztráty vzniklé její finské pobočce.

Dánské právo

3

Článek 8 odst. 2 selskabsskatteloven (zákon o korporátní dani), ve znění zákona č. 426 ze dne 6. června 2005 (dále jen „zákon o korporátní dani“), stanoví:

„S výhradou článku 31 A se do zdanitelného příjmu nezahrnují příjmy a výdaje spojené se stálou provozovnou nebo nemovitostí nacházejícími se v cizím státě, na Faerských ostrovech nebo v Grónsku. [...]“

4

Článek 31 tohoto zákona uvádí:

„1) Společnosti, spolky a jiné subjekty patřící do téže skupiny [...] podléhají společnému zdanění (vnitrostátní společné zdanění). „Společnostmi, spolky a jinými subjekty patřícími do téže skupiny“ se rozumí společnosti, spolky a jiné subjekty, které patří do téže skupiny v určitém okamžiku v průběhu zdaňovacího období (viz §lánek 31 C). Pro účely odstavců 2 až 7 jsou nemovitosti postaveny na rovně stálým provozovněm. „Hlavní mateřskou společností“ se rozumí společnost, která je mateřskou společností a zároveň není dceřinou společností (viz §lánek 31 C).

2) Pro společnou zdaňované společnosti se vypočítá společný příjem, který tvoří souhrn zdanitelných příjmů každé jednotlivé společnosti podléhající společnému zdanění, vypočítaných v souladu s obecnými pravidly daňových právních předpisů, s výjimkami týkajícími se společností zdaňovaných společně. Ztráty stálé provozovny lze započíst na příjem jiných společností pouze v případě, že pravidla platná v cizím státě, na Faerských ostrovech nebo v Grónsku, kde je tato společnost usazena, neumožňují, aby byly ztráty zahrnuty do výpočtu příjmů společností v uvedeném cizím státě, na Faerských ostrovech nebo v Grónsku, kde je společnost usazena, nebo pokud bylo zvoleno mezinárodní společné zdanění podle §lánku 31 A. Společný příjem se vypočte po započtení převoditelných ztrát každé jednotlivé společnosti z předchozích období. Je-li společný příjem za určité zdaňovací období kladný, rozdělí se zisk poměrně mezi ziskové společnosti. Je-li společný příjem za určité zdaňovací období záporný, rozdělí se ztráty poměrně mezi ztrátové společnosti a převedou se na příslušnou společnost k započtení v následujících zdaňovacích obdobích. Ztráty společnosti vztahující se ke zdaňovacím obdobím předcházejícím společnému zdanění mohou být započteny pouze na zisky dotyčné společnosti. Při převodu ztrát se nejdříve započtou ztráty nejstaršího data. Ztráty společnosti vztahující se k dřívějšímu zdaňovacímu období mohou být započteny na zisky jiné společnosti pouze v případě, že tyto ztráty vznikly ve zdaňovacím období, ve kterém příslušné společnosti podléhaly společnému zdanění, a společné zdanění nebylo následně přerušeno.

[...]

4) Při vnitrostátním společném zdanění je hlavní mateřská společnost, která se účastní uvedeného režimu společného zdanění, určena za správcovskou společnost pro účely společného zdanění. V případě, že hlavní mateřská společnost nepodléhá daňové povinnosti v Dánsku, ale této povinnosti zde podléhá několik sesterských společností, určí se za správcovskou společnost jedna z těchto společností, pokud se účastní režimu společného zdanění. [...] Správcovská společnost provádí platbu společné korporátní daně. [...]

5) Všechny společnosti účastnící se režimu společného zdanění musí vypočíst zdanitelný příjem za stejné období jako správcovská společnost, a to bez ohledu na účetní období stanovené podle právní úpravy v oblasti korporátního práva (viz §l. 10 odst. 5).

[...]

7) Při výpočtu zdanitelného příjmu se společnost účastnící se režimu společného zdanění může rozhodnout, že nezohlední ztráty, včetně ztrát převedených z předchozích zdaňovacích období. Ztráty odpovídající zdanitelnému příjmu společně zdaňované stálé provozovny nebo dceřiné společnosti usazených v Dánsku nemusí být zohledněny, je-li příjem stálé provozovny nebo dceřiné společnosti zahrnut ve výpočtu příjmů v zahraničí. Podmínkou k tomu je, že v příslušném státě úleva přiznaná s ohledem na dánské zdanění odpovídá metodě daňové úlevy stanovené v §lánku 33 zákona o vyměňování státní daně z příjmů. Nezohledněná částka je převedena do následujících zdaňovacích období v souladu s pravidly uvedenými v §lánku 15 zákona o vyměňování státní daně z příjmů. Je-li nezohledněná částka nižší než celkové ztráty, rozdělí se poměrně mezi jednotlivé zdroje ztráty.“

5

§lánek 31 A odst. 1 zákona o korporační dani stanoví:

„Hlavní mateřská společnost může rozhodnout, že se společné zdanění společností, spolek a jiných subjektů patřících do téže skupiny, které se účastní režimu společného zdanění podle §láuku 31, bude vztahovat i na zahraniční společnosti, spolky a jiné subjekty téže skupiny, v nichž žádný z podílníků osobně neručí za závazky společnosti a které rozdělují zisky poměrně k základnímu kapitálu upsanému podílíky (mezinárodní společné zdanění). Uvedené rozhodnutí se vztahuje i na všechny stálé provozovny a nemovitosti nacházející se v zahraničí, které patří uvedeným společnostem, zdáným dánským a zahraničním společnostem, spolkům a jiným subjektům. Ustanovení §láuku 31 o vnitrostátním společném zdanění se obdobně použijí na mezinárodní společné zdanění, a to s doplněními a výjimkami uvedenými v odstavcích 2 až 14. [...]“

6

§lánek 31 A odst. 3 tohoto zákona zní:

„Volbou mezinárodního společného zdanění je mateřská společnost vázána po dobu 10 let, s výhradou ustanovení šesté a sedmé vty. [...] Hlavní mateřská společnost může rozhodnout o ukončení povinného uplatnění společného zdanění, což povede k dodatečnému zdanění v plném rozsahu (viz odstavec 11).“

Spor v pvodním řízení a pedběžná otázka

7

Společnost Bevola má sídlo v Dánsku. Nabízí sortiment produktů používaných pro výrobu nákladních vozidel a pipojných vozidel používaných ve velkoobchodu. Je dceřinou a vnukovskou společností dánských společností, které jsou ovládány Jens W. Trock, mateřskou společností skupiny, rovněž se sídlem v Dánsku.

8

Finská pobočka společnosti Bevola ukončila činnost v roce 2009. Tato společnost je názoru, že ztráty vzniklé její pobočce v čisté výši pibližně 2,8 milionu dánských korun (DKK) (přibližně 375000 eur) nebyly a nemohou být od tohoto ukončení činnosti odpočteny ve Finsku.

9

Za těchto podmínek požádala společnost Bevola o piznání možnosti odpočítat tyto ztráty od svého zdanitelného příjmu v Dánsku za zdaovací období 2009.

10

Daňová správa tuto žádost zamítla s odvodněním, že §l. 8 odst. 2 zákona o korporační dani neumožňuje zahrnout do zdanitelného příjmu příjmy a výdaje spojené se stálou provozovnou nebo nemovitostmi nacházejícími se v zahraničí, ledaže by si dotyčná společnost zvolila režim mezinárodního společného zdanění, v souladu s §lánkem 31 A tohoto zákona.

11

Vzhledem k tomu, že odmítnutí daňové správy bylo potvrzeno rozhodnutím Landsskatteretten

(národní komise pro daňové záležitosti, Dánsko) ze dne 20. ledna 2014, napadly společnosti Bevola a Jens W. Trock poslední zmíněné rozhodnutí u Østre Landsret (odvolací soud pro východní oblast, Dánsko). Tvrdí, že kdyby předemtné ztráty vznikly dánské pobočce, měla by společnost Bevola možnost je odpočíst, a že toto rozdílné zacházení představuje omezení svobody usazování ve smyslu článku 49 SFEU. Toto omezení podle ní překračuje meze toho, co je nezbytné k zachování vyváženého rozdělení zdaňovacích pravomocí mezi členskými státy v takovém případě, jako je případ společnosti Bevola, kdy neexistuje žádná možnost zohlednit ztráty její finské pobočky. Domnívají se, že na situaci společnosti Bevola lze uplatnit řešení plynoucí z rozsudku Soudního dvora ze dne 13. prosince 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), ve kterém Soudní dvůr rozhodl, že vyloučení možnosti mateřské společnosti rezidenta odpočítat ztráty vzniklé její dceřině společností nerezidentu, pokud tato dceřiná společnost vyžerpala možnost zohlednit své ztráty v zemi usazení, je v rozporu s unijním právem.

12

Předkládající soud si klade otázku ohledně relevance tohoto precedentu, zejména s ohledem na možnost poskytovanou vnitrostátním právem zvolit si režim „mezinárodního společného zdanění“, který by takovýto odpočet umožnil.

13

Za těchto okolností se Østre Landsret (odvolací soud pro východní oblast) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Brání článek 49 SFEU takovému vnitrostátnímu daňovému režimu, jako je režim dotčený ve věci v původním řízení, v rámci kterého je možné odpočítat ztráty vzniklé tuzemským pobočkám, avšak nelze odpočítat ztráty vzniklé pobočkám usazeným v jiných členských státech, a to ani za podmínek odpovídajících těm, které Soudní dvůr uvedl v bodech 55 a 56 rozsudku [ze dne 13. prosince 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763)], nezvolila-li si daná skupina mezinárodní společné zdanění za takových podmínek, jaké byly popsány ve věci v původním řízení?“

K předběžné otázce

14

Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda musí být článek 49 SFEU vykládán v tom smyslu, že brání právním předpisům členského státu, které vyloučí možnost, aby společnost-rezident odpočítala od svého zdanitelného zisku ztráty vzniklé její stálé provozovně nacházející se v jiném členském státě, a to i v případě, že tyto ztráty již nelze s konečnou platností zohlednit v tomto jiném členském státě, ledaže by si tato společnost-rezident zvolila takový režim mezinárodního společného zdanění, o jaký jde ve věci v původním řízení.

Úvodní poznámky

15

Svoboda usazování, kterou článek 49 SFEU přiznává státním příslušníkům Evropské unie, zahrnuje v souladu s článkem 54 SFEU v případě společností založených podle právních předpisů členského státu, jež mají své sídlo, ústřední správu nebo hlavní provozovnu v Unii, právo vykonávat činnost v jiných členských státech prostřednictvím dceřině společností, poboček nebo zastoupení.

I když ustanovení unijního práva týkající se svobody usazování směřují, podle svého znění, k zajištění práva na národní zacházení v hostitelském členském státě, brání zároveň tomu, aby členský stát původu bránil jednomu ze svých státních příslušníků nebo společnosti založené podle jeho právních předpisů v usazení v jiném členském státě (rozsudek ze dne 23. listopadu 2017, A, C-292/16, EU:C:2017:888, bod 24).

Tyto úvahy se uplatní i v případech, kdy společnost usazená v jednom členském státě vykonává činnost v jiném členském státě prostřednictvím stálé provozovny (rozsudek ze dne 15. května 2008, Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, bod 20).

Jak již judikoval Soudní dvůr, ustanovení, které umožňuje zohlednit ztráty stálé provozovny při určování výše zdanitelného zisku společnosti, které patří tato provozovna, zakládá daňové zvýhodnění (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. května 2008, Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, bod 23).

Přiznání takového zvýhodnění v případě, že ztráty pochází ze stálé provozovny nacházející se v členském státě společnosti-rezidenta, avšak nikoli v případě, že tyto ztráty pochází ze stálé provozovny nacházející se v jiném členském státě, než je stát, v němž je usazena tato společnost-rezident, má za následek, že daňová situace společnosti-rezidenta, která má stálou provozovnu v jiném členském státě, je méně příznivá, než by byla její daňová situace, kdyby se tato stálá provozovna nacházela ve stejném členském státě jako společnost-rezident. Kvůli tomuto rozdílnému zacházení by společnost-rezident mohla být odrazena od výkonu své činnosti prostřednictvím stálé provozovny nacházející se v jiném členském státě (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. května 2008, Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, body 24 a 25).

Rozdílné zacházení vyplývající z daňových předpisů členského státu v neprospěch společností, které využijí svobody usazování, však není na překážku této svobody, pokud se týká situací, které nejsou objektivně srovnatelné, nebo pokud je odvodno naléhavým důvodem obecného zájmu a tomuto cíli přiměřené (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 25. února 2010, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, bod 20).

K rozdílnému zacházení

Článek 8 odst. 2 zákona o korporátní dani stanoví, že s výhradou článku 31 A tohoto zákona se do zdanitelného příjmu nezahrnují příjmy a výdaje spojené se stálou provozovnou nebo nemovitostmi nacházejícími se v cizím státě, na Faerských ostrovech nebo v Grónsku. Podle zmíněného článku 31 A si hlavní mateřská společnost může zvolit režim mezinárodního společného zdanění, to znamená, že všechny rezidentské nebo nerezidentské společnosti dané skupiny, včetně jejich stálých provozoven a nemovitostí, které se nacházejí v Dánsku nebo jinde, budou podléhat dani v Dánsku.

Zaprvé je třeba prozkoumat, zda uvedený §l. 8 odst. 2 zavádí rozdílné zacházení mezi dánskými společnostmi, které mají stálou provozovnu v Dánsku, a dánskými společnostmi, jejichž stálá provozovna se nachází v jiném členském státě.

V tomto ohledu je třeba podotknout, že tentýž §l. 8 odst. 2 vylučuje ze zdanitelného příjmu dánských společností jak příjmy, tak výdaje spojené s jejich stálými provozovnami nacházejícími se v jiné zemi. Skutečnost, že se Dánské království vzdává práva na výkon daňových pravomocí ve vztahu ke stálým provozovnám dánských společností nacházejícím se v zahraničí, přitom není pro poslední zmíněné společnosti nutně znevýhodňující, a může dokonce představovat daňové zvýhodnění, zejména v případě, že příjmy stálé provozovny podléhají nižší daňové sazbě než v Dánsku.

Podle předkládajícího soudu je tomu však jinak v takové situaci, jako je situace společnosti Bevola, kdy stálá provozovna – nerezident ukončila svou činnost, a tudíž ztráty, které jí vznikly, nemohly být a již nemohou být odpočítány v členském státě, v němž se tato stálá provozovna nachází. Ustanovení §l. 8 odst. 2 zákona o korporátní dani totiž brání dánské společnosti v odpočtu ztrát vzniklých uvedené stálé provozovně – nerezidentu, zatímco by tento odpočet mohla provést, kdyby se její stálá provozovna nacházela v Dánsku. Za těchto okolností podléhá dánská společnost, která má stálou provozovnu v jiném členském státě, nepříznivému rozdílnému zacházení oproti dánské společnosti, která má takovou provozovnu v Dánsku.

Zadruhé je třeba posoudit, zda může být zjištěn takového rozdílného zacházení zpochybněná možnost, kterou §lánek 31 A zákona o korporátní dani přiznává dánským společnostem, jež mají dceřiné společnosti, pobočky nebo nemovitosti v jiných členských státech, zvolit si režim mezinárodního společného zdanění.

Je pravda, že v rámci tohoto fakultativního režimu může dánská společnost odpočítat od svého zdanitelného příjmu v Dánsku ztráty vzniklé její stálé provozovně nacházející se v jiném členském státě, obdobně jako v případě ztrát vzniklých jejím stálým provozovnám nacházejícím se v Dánsku.

Využití mezinárodního společného zdanění však podléhá dvěma podmínkám, které představují značné omezení. Zaprvé předpokládá, že všechny příjmy skupiny, ať pocházejí ze společností, stálých provozoven nebo nemovitostí nacházejících se v Dánsku nebo v jiné zemi, podléhají korporátní dani v tomto členském státě. Zadruhé podle §lánku 31 A zákona o korporátní dani je volba možnosti mezinárodního společného zdanění platná v zásadě minimálně deset let.

Z výše uvedeného vyplývá, že zákon o korporátní dani zavádí rozdílné zacházení mezi dánskými společnostmi, které mají stálou provozovnu v Dánsku, a dánskými společnostmi, jejichž stálá

provozovna se nachází v jiném členském státě.

29

Toto rozdílné zacházení může způsobit, že pro dánskou společnost bude méně přitažlivé využít svobody usazování prostřednictvím založení stálých provozoven v jiných členských státech. Je však třeba ověřit, zda se toto rozdílné zacházení týká situací, které nejsou objektivně srovnatelné, jak bylo připomenuto v bodě 20 tohoto rozsudku.

Ke srovnatelnosti situací

30

Dánská, německá a rakouská vláda tvrdí, že se pobočka dánské společnosti usazená v jiném členském státě nenachází v situaci, která je objektivně srovnatelná se situací dánské pobočky takovéto společnosti, jelikož nepodléhá daňové pravomoci Dánského království. Soudní dvůr rozhodl v rozsudcích ze dne 17. července 2014, *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087), a ze dne 17. prosince 2015, *Timac Agro Deutschland* (C-388/14, EU:C:2015:829), že se stálá provozovna nacházející se v jiném členském státě, než je stát sídla společnosti, které tato provozovna patří, nachází ve stejné situaci jako provozovna nacházející se v členském státě sídla pouze tehdy, pokud poslední zmíněný stát rovněž podrobuje stálou provozovnu – nerezidenta svým daňovým předpisům, a tudíž zdaňuje příjmy této stálé provozovny.

31

Evropská komise sice sdílí tento výklad rozsudků ze dne 17. července 2014, *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087), a ze dne 17. prosince 2015, *Timac Agro Deutschland* (C-388/14, EU:C:2015:829), avšak má za to, že tyto rozsudky jsou v rozporu s dřívější judikaturou Soudního dvora, která nepřikládala důvodu rozdílného zacházení žádný význam. Je názoru, že tento důvod nesmí být zohledněn při posuzování srovnatelnosti přeshraniční a vnitrostátní situace. V opačném případě by dvě situace byly považovány za nesrovnatelné pouze proto, že se členský stát rozhodl zacházet s nimi rozdílně.

32

V tomto ohledu je třeba připomenout, že z judikatury Soudního dvora vyplývá, že srovnatelnost přeshraniční situace s vnitrostátní situací musí být posuzována s ohledem na cíl sledovaný dotčenými vnitrostátními ustanoveními (rozsudky ze dne 18. července 2007, *Oy AA*, C-231/05, EU:C:2007:439, bod 38; ze dne 25. února 2010, *X Holding*, C-337/08, EU:C:2010:89, bod 22, a ze dne 12. června 2014, *SCA Group Holding a další*, C-39/13 až C-41/13, EU:C:2014:1758, bod 28).

33

Na rozdíl od toho, co tvrdí Komise, rozsudky ze dne 17. července 2014, *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087), a ze dne 17. prosince 2015, *Timac Agro Deutschland* (C-388/14, EU:C:2015:829), neznačí, že by Soudní dvůr upustil od užívání této metody posuzování srovnatelnosti situací, která je ostatně výslovně uplatněna v pozdějších rozsudcích (rozsudky ze dne 21. prosince 2016, *Masco Denmark a Daxima*, C-593/14, EU:C:2016:984, bod 29; ze dne 22. června 2017, *Bechtel*, C-20/16, EU:C:2017:488, bod 53, a ze dne 22. února 2018, *X a X*, C-398/16 a C-399/16, EU:C:2018:110, bod 33).

V rozsudcích ze dne 17. července 2014, *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087), a ze dne 17. prosince 2015, *Timac Agro Deutschland* (C-388/14, EU:C:2015:829), Soudní dvůr pouze shledal, že není nutné, aby se zabýval úelem dotčených vnitrostátních ustanovení, pokud tato ustanovení vyhražují stejné daňové zacházení stálým provozovnám v zahraničí a těm, které se nacházejí na vnitrostátním území. Pokud totiž normotvůrce členského státu zachází s oběma kategoriemi provozoven stejně pro účely zdanění zisků dosažených těmito provozovnami, uznává, že s ohledem na způsoby a podmínky tohoto zdanění neexistuje mezi uvedenými provozovnami žádná objektivně rozdílná situace, jež by odvodňovala rozdílné zacházení (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 28. ledna 1986, *Komise v. Francie*, 270/83, EU:C:1986:37, bod 20).

Rozsudky ze dne 17. července 2014, *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087), a ze dne 17. prosince 2015, *Timac Agro Deutschland* (C-388/14, EU:C:2015:829), však nelze chápat v tom smyslu, že pokud vnitrostátní daňové předpisy upravují dvě situace rozdílné, nemohou být tyto situace považovány za srovnatelné. Soudní dvůr již totiž judikoval, že uplatnění různých daňových režimů na společnost-rezidenta podle toho, zda má stálou provozovnu – rezidenta nebo stálou provozovnu – nerezidenta, nemůže představovat platné kritérium pro posouzení objektivní srovnatelnosti situací (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. ledna 2009, *STEKO Industriemontage*, C-377/07, EU:C:2009:29, bod 33). Ostatně kdyby se připustilo, že by členský stát mohl ve všech případech uplatňovat rozdílné zacházení pouze z toho důvodu, že se stálá provozovna společnosti-rezidenta nachází v jiném členském státě, zbavilo by to článek 49 SFEU jeho smyslu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 25. února 2010, *X Holding*, C-337/08, EU:C:2010:89, bod 23). Je tedy třeba posoudit srovnatelnost situací s ohledem na účel dotčených vnitrostátních ustanovení, v souladu s judikaturou citovanou v bodech 32 a 33 tohoto rozsudku.

V projednávané věci čl. 8 odst. 2 zákona o korporační dani vylučuje ze zdanitelného příjmu dánských společností zisky a ztráty spojené se stálou provozovnou nacházející se v jiném členském státě, pokud si dotyčná společnost ne zvolila režim mezinárodního společného zdanění podle článku 31 A tohoto zákona. Cílem těchto právních předpisů je zamezit dvojímu zdanění zisků a souměrně dvojímu odpotu ztrát dánských společností s takovými stálými provozovnami. Právě situace těchto společností musí být tudíž srovnána se situací dánských společností se stálými provozovnami v Dánsku.

Soudní dvůr v tomto ohledu judikoval, že společnosti se stálými provozovnami nacházejícími se v jiném členském státě se v zásadě nenacházejí v situaci srovnatelné se situací společností se stálými provozovnami – rezidenty s ohledem na opatření přijatá členským státem s cílem zamezit dvojímu zdanění zisků společností-rezidenta nebo toto zdanění zmírnit (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 17. července 2014, *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, bod 24, a ze dne 17. prosince 2015, *Timac Agro Deutschland*, C-388/14, EU:C:2015:829, bod 27).

Pokud jde však o ztráty spojené se stálou provozovnou-nerezidentem, která ukončila veškerou činnost a jejíž ztráty nemohly být a již nemohou být odpotřívány od jejího zdanitelného zisku v členském státě, v němž činnost vykonávala, není situace společnosti – rezidenta s takovouto

provozovnou odlišná od situace společnosti-rezidenta se stálou provozovnou – rezidentem, z hlediska cíle zamezení dvojímu odpočtu ztrát.

39

Konečně je třeba zdůraznit, že dotčená vnitrostátní ustanovení, jejichž účelem je zamezit dvojímu zdanění zisků a dvojímu odpočtu ztrát stálé provozovny – nerezidenta, obecněji usilují o zajištění přiměřenosti zdanění společnosti s takovou provozovnou její platební schopnosti. Platební schopnost společnosti se stálou provozovnou – nerezidentem, jež utrpěla konečné ztráty, je přitom dotčena stejným způsobem jako platební schopnost společnosti, jejíž stálé provozovně – rezidentu vznikly ztráty. Obě situace jsou tudíž srovnatelné také v tomto ohledu, jak uvedl generální advokát v bodě 59 stanoviska.

40

Z výše uvedeného vyplývá, že se rozdílné zacházení, o které jde ve věci v původním řízení, týká objektivně srovnatelných situací.

K odvodnění omezení

41

Dánské království tvrdí, že toto rozdílné zacházení může být odvodněno zaprvé zachováním vyváženého rozdělení daňových pravomocí mezi členskými státy.

42

V této souvislosti je třeba připomenout, že zachování rozdělení daňových pravomocí mezi členskými státy může způsobit, že na hospodářské činnosti společností usazených v jednom z těchto států bude nezbytné použít pouze daňová pravidla tohoto členského státu, a to jak na zisky, tak i na ztráty (rozsudek ze dne 25. února 2010, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, bod 28).

43

Kdyby v projednávané věci Dánské království přiznalo společnostem-rezidentům právo na odpočet ztrát jejich stálých provozoven nacházejících se v jiných členských státech, a to buď v Dánsku, nebo v členském státě, kde je stálá provozovna usazena, přestože si tyto společnosti nezvolily mezinárodní společné zdanění, taková možnost by ve značné míře narušila vyvážené rozdělení daňových pravomocí mezi členskými státy, neboť základ daně by byl podle volby dané společnosti v jednom členském státě zvýšen a ve druhém členském státě snížen (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 25. února 2010, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, bod 29 a citovaná judikatura).

44

Dánská vláda zadruhé odvodňuje rozdílné zacházení, o které jde ve věci v původním řízení, nezbytností zajistit soudržnost daňového systému.

45

V tomto ohledu Soudní dvůr již uznal, že nutnost chránit soudržnost daňového systému může odvodnit omezení výkonu svobod pohybu zaručených Smlouvou o FEU. Aby však takové odvodnění mohlo být přípustné, je třeba prokázat přímou souvislost mezi dotčeným daňovým zvýhodněním a kompenzací tohoto zvýhodnění určitou daňovou zátěží, přičemž přímá povaha

této souvislosti musí být posuzována vzhledem k cíli dotčené právní úpravy (rozsudek ze dne 30. června 2016, Max-Heinz Feilen, C-123/15, EU:C:2016:496, bod 30 a citovaná judikatura).

46

V tomto případě dotčené daňové zvýhodnění spočívá v možnosti pro společnost-rezidenta, která má provozovnu, jež je rovněž rezidentem, započíst na svůj zdanitelný zisk ztráty této provozovny. Článek 8 odst. 2 zákona o korporátní dani vylučuje nárok na toto zvýhodnění u společností, jejichž stálá provozovna se nachází v jiném členském státě, pokud si tyto společnosti nezvolily režim mezinárodního společného zdanění podle článku 31 A tohoto zákona.

47

Toto daňové zvýhodnění je přímo vyváženo zahrnutím případných zisků stálé provozovny – rezidenta do zdanitelného zisku společnosti-rezidenta. Naopak čl. 8 odst. 2 uvedeného zákona osvobozuje od korporátní daně zisky dosažené stálou provozovnou nacházející se v jiném členském státě, ledaže by si společnost, která má tuto provozovnu, zvolila režim mezinárodního společného zdanění podle článku 31 A tohoto zákona.

48

Samotné znění čl. 8 odst. 2 zákona o korporátní dani tak stanoví přímou souvislost mezi dotčeným daňovým zvýhodněním a kompenzací tohoto zvýhodnění prostřednictvím určité daňové zátěže.

49

Tato přímá souvislost je nezbytná vzhledem k cíli vnitrostátních ustanovení dotčených v původním řízení, jejichž účelem je zejména – jak bylo uvedeno v bodě 39 tohoto rozsudku – zajistit přiměřenost zdanění společnosti se stálou provozovnou – nerezidentem její platební schopnosti.

50

Kdyby bylo možné, aby si společnost, která má stálou provozovnu v jiném členském státě, započítala ztráty této provozovny na svůj zisk, aniž by podléhala daňové povinnosti ve vztahu k ziskům této stálé provozovny, byla by platební schopnost této společnosti systematicky podhodnocena.

51

Zachování soudržnosti daňového systému tak představuje přesvědčivé odvodnění předmětného rozdílného zacházení.

52

Kromě toho zabránění riziku dvojího uplatnění ztrát, byť jej dánská vláda výslovně nezmiňuje, je rovněž s to odvodnit takovou překážku svobody usazování, o jakou jde v projednávané věci (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 3. února 2015, Komise v. Spojené království, C-172/13, EU:C:2015:50, bod 24).

53

Právní předpisy dotčené v původním řízení tedy mohou být odvodněny naléhavými důvody

obecného zájmu, jež souvisí s vyváženým rozdělením zdaňovacích pravomocí mezi členskými státy a zároveň se soudržností dánského daňového systému, jakož i s nezbytností zabránit riziku dvojího odpotu ztrát.

54

Je však ještě třeba ověřit, zda uvedené právní předpisy nepřekračují meze toho, co je pro dosažení těchto cílů nezbytné.

K příměnosti

55

Jak bylo uvedeno v bodech 26 a 27 tohoto rozsudku, dánská společnost se stálou provozovnou – nerezidentem nemůže odpotovat ztráty spojené s touto provozovnou, ledaže by využila režim mezinárodního společného zdanění při dodržení podmínek vztahujících se k tomuto režimu.

56

V tomto ohledu je nutno zdraznit, že kdyby společnost-rezident mohla volně vymezit rozsah tohoto společného zdanění, měla by možnost libovolně rozhodnout, že do něj zahrne pouze stálé provozovny – nerezidenty velící ztrátám, které by byly odpotovány od jejího zdanitelného příjmu v Dánsku, přičemž by mimo tento rozsah ponechala provozovny, jež dosahují zisků a ve svém členském státě podléhají daňové sazbě, jež by mohla být výhodnější než v Dánsku. Obdobně by možnost, jež by byla ponechána společnosti-rezidentu, měnit rozsah mezinárodního společného zdanění z roku na rok znamenala, že by si tato společnost mohla libovolně zvolit členský stát, kde budou ztráty dotčené stálé provozovny – nerezidenta zohledněny (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 25. února 2010, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, body 31 a 32). Takovéto možnosti by ohrožily jak vyvážené rozdělení zdaňovacích pravomocí mezi členskými státy, tak souměrnost mezi právem zdanit zisky a možností odpotu ztrát, o kterou usiluje dánský daňový systém.

57

Nicméně aniž by bylo třeba se obecně vyslovit k příměnosti podmínek mezinárodního společného zdanění připomenutých v bodě 27 tohoto rozsudku vzhledem k cílům uvedeným v bodech 41 až 53 tohoto rozsudku, je třeba připomenout, že předkládající soud se v projednávané věci zabývá otázkou nezbytnosti rozdílného zacházení dotčeného ve věci v povodním řízení ve zvláštním případě, kdy ztráty stálé provozovny – nerezidenta jsou konečné.

58

Pokud již neexistuje žádná možnost odpotu ztrát stálé provozovny – nerezidenta v členském státě, kde se tato provozovna nachází, riziko dvojího odpotu ztrát přitom neexistuje.

59

V takovém případě překračují takové právní předpisy, o jaké jde ve věci v povodním řízení, meze toho, co je nezbytné k naplňování cílů uvedených v bodech 41 až 53 tohoto rozsudku. Příměnost mezi zdaněním a platební schopností dané společnosti je totiž lépe zaručena, je-li společnost se stálou provozovnou v jiném členském státě v tomto konkrétním případě oprávněna odpotovat od svého zdanitelného zisku konečné ztráty spojené s touto provozovnou.

60

Aby však nebyla ohrožena soudržnost dánského daňového systému, k jejímuž zachování byly dotčené právní předpisy právně přijaty, může být odpout takovýchto ztrát přípustný pouze za jediné podmínky, a to že společnost-rezident podá důkaz o konečné povaze ztrát, jejichž zaplacení na zisk požaduje (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 13. prosince 2005, Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, bod 56, a ze dne 3. února 2015, Komise v. Spojené království, C-172/13, EU:C:2015:50, bod 27).

61

Společnost-rezident musí v tomto ohledu prokázat, že předmetné ztráty splňují požadavky vytyčené Soudním dvorem v bodě 55 rozsudku ze dne 13. prosince 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), na který správně odkazuje předkládající soud ve své předložné otázce.

62

V bodě 55 uvedeného rozsudku Soudní dvůr v této souvislosti judikoval, že omezení, které právní předpisy členského státu stanoví svobodě usazování, je nepřiměřené v takové situaci, kdy dceřiná společnost – nerezident jednak vyčerpala možnosti zohlednění ztrát, které existují ve státě jejího sídla, ve zdaňovacím období, jehož se týká žádost o daňovou úlevu, jakož i v předcházejících zdaňovacích obdobích, a jednak neexistuje možnost, aby ztráty dceřiné společnosti-nerezidenta byly zohledněny v jejím státě sídla v rámci budoucích zdaňovacích období buď jí samotnou, nebo třetí osobou, zejména pak v případě převodu dceřiné společnosti na tuto osobu.

63

Kritérium konečné povahy ztrát ve smyslu bodu 55 rozsudku ze dne 13. prosince 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), bylo upřesněno v bodě 36 rozsudku ze dne 3. února 2015, Komise v. Spojené království (C-172/13, EU:C:2015:50). Z uvedeného bodu vyplývá, že konečnou povahu ztrát vzniklých dceřiné společnosti – nerezidentu lze konstatovat pouze tehdy, pokud již této společnosti neplynou v členském státě jejího sídla žádné příjmy. Dokud totiž této dceřiné společnosti nadále plynou byť minimální příjmy, existuje stále možnost kompenzovat vzniklé ztráty budoucími zisky, které vzniknou v členském státě sídla této společnosti.

64

Z této judikatury, použitelné obdobně na ztráty stálých provozoven – nerezidentů, vyplývá, že ztráty spojené se stálou provozovnou – nerezidentem nabývají konečné povahy, pokud společnost, které tato provozovna patří, na jedné straně vyčerpala veškeré možnosti odpoutu těchto ztrát, které jí poskytuje právo členského státu, v němž se tato provozovna nachází, a na druhé straně přestala pobírat jakékoli příjmy od této provozovny, takže již neexistuje žádná možnost, že by tyto ztráty byly zohledněny v uvedeném členském státě.

65

Vnitrostátnímu soudu přísluší posoudit, zda jsou v případě finské pobočky společnosti Bevola tyto podmínky splněny.

66

S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na položenou otázku odpovědět tak, že článek 49 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že brání právním předpisům členského státu,

teré vylučují možnost, aby společnost-rezident, jež si nezvolila takový režim mezinárodního společného zdanění, jako je režim dotčený v původním řízení, odpoutla od svého zdanitelného zisku ztráty, které vznikly stále provozovně nacházející se v jiném členském státě, aťkoli tato společnost na jedné straně vyčerpala veškeré možnosti odpoutat ztrát, které jí poskytuje právo členského státu, v němž se tato provozovna nachází, a na druhé straně přestala pobírat jakékoli příjmy od této provozovny, takže již neexistuje žádná možnost, že by tyto ztráty byly zohledněny v uvedeném členském státě, což přísluší ověřit vnitrostátnímu soudu.

K nákladům řízení

67

Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (velký senát) rozhodl takto:

Článek 49 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že brání právním předpisům členského státu, které vylučují možnost, aby společnost-rezident, jež si nezvolila takový režim mezinárodního společného zdanění, jako je režim dotčený v původním řízení, odpoutla od svého zdanitelného zisku ztráty, které vznikly stále provozovně nacházející se v jiném členském státě, aťkoli tato společnost na jedné straně vyčerpala veškeré možnosti odpoutat ztrát, které jí poskytuje právo členského státu, v němž se tato provozovna nachází, a na druhé straně přestala pobírat jakékoli příjmy od této provozovny, takže již neexistuje žádná možnost, že by tyto ztráty byly zohledněny v uvedeném členském státě, což přísluší ověřit vnitrostátnímu soudu.

Podpisy.

( \*1 ) – Jednací jazyk: dánština.