

Prozatímní vydání

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

19. června 2019(*)

„Řízení o předběžné otázce – Korporační daň – Skupina společností – Svoboda usazování – Odpočet ztrát vzniklých dceřiné společnosti-nerezidentovi – Pojem takzvaných ‚konečných ztrát‘ – Převzetí dceřiné společnosti mateřskou společností prostřednictvím fúze – Právní úprava státu sídla dceřiné společnosti, která umožňuje odpočet ztrát prostřednictvím fúze pouze subjektu, kterému vznikly“

Ve věci C-607/17,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Högsta förvaltningsdomstolen (Nejvyšší správní soud, Švédsko) ze dne 5. října 2017, došlým Soudnímu dvoru dne 24. října 2017, v řízení

Skatteverket

proti

Memira Holding AB

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení J.-C. Bonichot (zpravodaj), předseda senátu, C. Toader, A. Rosas, L. Bay Larsen a M. Safjan, soudci,

generální advokátka. J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: C. Strömholm rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 24. října 2018,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Skatteverket J. Anderbergem, jako zmocněncem,
- za Memira Holding AB L. Stabergem, jako zmocněncem,
- za švédskou vládu A. Falk, A. Alriksson, C. Meyer-Seitz, H. Shev, H. Eklinder, L. Zettergren a J. Lundberg, jako zmocněnkyní,
- za německou vládu T. Henzem a R. Kanitzem, poté R. Kanitzem, jako zmocněnci,
- za italskou vládu G. Palmieri, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s G. De Socio, avvocato dello Stato,
- za finskou vládu S. Hartikainenem, jako zmocněncem,
- za vládu Spojeného království S. Brandonem a G. Brown, jako zmocněnci, ve spolupráci s

D. Yatesem, barrister,

– za Evropskou komisi K. Simonssonem, jakož i N. Gossement, E. Ljung Rasmussen a G. Tolstoy, jako zmocněnkyní,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 10. ledna 2019,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 49 SFEU ve spojení s článkem 54 SFEU.

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Skatteverket (orgán daňové správy, Švédsko) a společností Memira Holding AB (dále jen „Memira“) ve věci možnosti této společnosti odejít od korporační daně ztráty dceřiné společnosti, která má sídlo v jiném členském státě, v případě převzetí této dceřiné společnosti prostřednictvím fúze.

Právní rámec

Švédské právo

3 Daňový režim fúzí podniků je upraven ustanoveními kapitoly 37 Inkomstskattelag (1999:1229) (zákon č. 1229 z roku 1999 o daních z příjmů, dále jen „zákon o daních z příjmů“).

4 Články 16 až 29 této kapitoly stanoví zvláštní daňová pravidla vztahující se na takzvané kvalifikované fúze.

5 K tomu, aby se jednalo o kvalifikovanou fúzi, je podle článků 11 a 12 uvedené kapitoly nezbytné, aby bezprostředně před fúzí podléhala převádějící společnost povinnosti k dani z příjmů ve Švédsku alespoň ohledně části své hospodářské činnosti a nabývajících společností povinnosti k dani z příjmů ve Švédsku z hospodářské činnosti, která byla předmětem zdanění u převádějící společnosti. Kromě toho nelze dotýkný příjem ve Švédsku osvobodit od daně podle daňové dohody.

6 V případě kvalifikované fúze stanoví články 17 a 18 kapitoly 37 zákona o daních z příjmů, že převádějící společnost nesmí v souvislosti s hospodářskou činností uvedenou v článku 11 této kapitoly vykázat v souvislosti s fúzí jakýkoli příjem nebo provést odpis výdaje a že pro účely zdanění této činnosti nabývajících společností nahrazuje převádějící společnost. Toto nahrazení mimo jiné znamená, že nabývajících společností může za určitých omezení uvedených v článcích 21 až 26 uvedené kapitoly odejít ztráty převádějící společnosti z dřívějších daňových let.

7 Kapitola 35a zákona o daních z příjmů stanoví daňovou úlevu v rámci přeshraniční skupiny podniků, která umožňuje převod konečné ztráty vzniklé 100% vlastněné zahraniční dceřiné společnosti se sídlem v některém z členských států Evropského hospodářského prostoru (EHP) za podmínky, že je vlastněná přímo, že byla zlikvidována a mateřská společnost nevykonává k okamžiku likvidace ve státě dceřiné společnosti činnost prostřednictvím přidružené společnosti. Předkládající soud však uvádí, že se tato ustanovení nevztahují na fúze.

Německé právo

8 Ze zjištění předkládajícího soudu, která nebyla zpochybněna německou vládou, vyplývá, že německé právo vylučuje v případě fúze převod ztrát mezi podniky, které podléhají dani v

Německu.

Spor v povodním řízení a předběžné otázky

9 Memira je švédskou společností vykonávající prostřednictvím svých dceřiných společností činnosti v oblasti oční chirurgie. V Německu má jedinou společnost, která vlastní a řídí kliniky. Vzhledem k tomu, že tato dceřiná společnost vykazovala ztráty, poskytla jí Memira zápis ku určení k financování jejího provozu, avšak bez úspěchu. Činnost dceřiné společnosti byla poté ukončena a v její rozvaze jsou již vykazovány pouze dluhy a určitá likvidní aktiva.

10 Memira zamýšlí převzít svou německou dceřinou společnost prostřednictvím přeshraniční fúze, která by znamenala zrušení dceřiné společnosti bez likvidace, po níž by již společnost Memira nevykonávala v Německu přímo ani nepřímo žádnou činnost.

11 Ztráty německé dceřiné společnosti vlastní své společnosti Memira, které nemohly být započteny v její zisku, činí 7,6 milionu eur. Mohly by být odečteny z německé korporátní daně týkající se této dceřiné společnosti, a to započtením v její běžným ziskem nebo bez časového omezení v její pozdějším ziskem. Naopak tak by tomu nebylo v případě postupu, který zamýšlí společnost Memira a který je uveden v předchozím bodě, jelikož německá právní úprava vylučuje v případě fúze převod těchto ztrát na jiný podnik, který podléhá v Německu dani.

12 V této souvislosti si Memira vyžádala výkladové stanovisko od Skatterättsnämnden (komise pro daňové právo, Švédsko), aby zjistila, zda v případě, že svůj projekt fúze uskuteční, bude moci využít svobody usazování za účelem odpočtu ztrát své německé dceřiné společnosti z daně z příjmů právnických osob ve Švédsku, na což jí byla poskytnuta záporná odpověď.

13 Podle výkladového stanoviska nemůže mateřská společnost Memira převzít na základě švédské právní úpravy o zdaňování kvalifikovaných fúzí ztráty své německé dceřiné společnosti, jelikož není splněna podmínka, že tato dceřiná společnost musí podléhat dani ve Švédsku. Odpočet nelze přiznat ani podle pravidel pro daňové úlevy pro skupinu, jelikož ta se nevztahuje na postup, který zamýšlí společnost Memira.

14 Komise pro daňové právo připustila, že taková situace povede k omezení svobody usazování, avšak dospěla v souladu s judikaturou vyplývající z rozsudku ze dne 13. prosince 2005, Marks & Spencer (C-446/03, dále jen „rozsudek Marks & Spencer“, EU:C:2005:763) k závěru, že toto omezení může být odvozeno s výhradou, že bude dodržena zásada proporcionality, a že tedy dotčené ztráty nespádají pod žádnou ze situací uvedených v bodě 55 tohoto rozsudku, v němž jsou označovány jako „konečné“ ztráty.

15 Komise pro daňové právo, která se opírala o judikaturu Soudního dvora, konstatovala, že pro určení, zda jsou ztráty konečné, je nutné zohlednit režim použitelný na tyto ztráty na základě právní úpravy státu sídla dceřiné společnosti. V tomto ohledu uvedla, že německé právo neumožňuje využít ztráty v případě fúze s jinou společností, která podléhá dani v Německu, a vyvodila z toho, že ztráty nelze považovat za konečné.

16 Ti členové komise pro daňové právo prostřednictvím odlišného stanoviska uvedli, že ztráty německé dceřiné společnosti patřící společnosti Memira mají být považovány za konečné, jelikož v rámci poslední uvedené společnosti neexistuje žádný německý podnik ani žádný podnik se stálou provozovnou v Německu, s níž by se dceřiná společnost mohla spojit. Okolnost, že německé právo vylučuje převod ztrát v případě fúze s jinou společností, která podléhá dani v Německu, není tedy podle jejich názoru relevantní pro vyloučení konečné povahy ztrát dceřiné společnosti.

17 Výkladové stanovisko komise pro daňové právo bylo napadeno u Högsta förvaltningsdomstolen (Nejvyšší správní soud, Švédsko) jak orgánem daňové správy, tak společností Memira.

18 Tento soud má za to, že judikatura Soudního dvora a konkrétní rozsudek ze dne 21. února 2013, A (C-123/11, EU:C:2013:84) neupřesňuje, zda pro posouzení konečné povahy ztrát dceřiné společnosti mají být zohledněny možnosti, které poskytuje právní úprava státu sídla dceřiné společnosti jiným právním subjektem pro využití těchto ztrát, a pokud ano, jak má být tato právní úprava vzata v úvahu.

19 Za těchto podmínek se Högsta förvaltningsdomstolen (Nejvyšší správní soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Musí být při posouzení otázky, zda je ztráta dceřiné společnosti usazené v jiném členském státě konečná ve smyslu zejména [rozsudku ze dne 21. února 2013 ve věci A (C-123/11, EU:C:2013:84)] a mateřská společnost tak může provést odpot této ztráty na základě článku 49 SFEU, zohledněna skutečnost, že podle právní úpravy státu dceřiné společnosti je omezena možnost odpotu ztráty u jiných subjektů, než je samotný subjekt, jemuž ztráta vznikla?

2) Je-li takové omezení, které je uvedeno v první otázce, relevantní, je pak nutno zohlednit, zda v konkrétním případě existuje ve státě dceřiné společnosti skutečně ještě jiný právní subjekt, který by mohl provést odpot ztrát, pokud by to v tomto státě bylo přípustné?“

K předběžným otázkám

20 Úvodem je třeba připomenout, že v bodech 43 až 51 rozsudku Marks & Spencer Soudní dvůr rozhodl, že omezení svobody usazování v podobě omezení práva společnosti odejít ztráty zahraniční dceřiné společnosti, přestože je tato odpotitelnost přiznána dceřiné společnosti-rezidentu, je odvodněno nezbytností vyváženého rozdělení daňových pravomocí mezi jednotlivými členskými státy a zabránění riziku dvojího uplatnění ztrát, jakož i daňovému úniku.

21 V bodě 55 uvedeného rozsudku Soudní dvůr nicméně upřesnil, že i když se jedná o omezení, které je v zásadě odvodněné, přesto je nepřiměřené, pokud stát sídla mateřské společnosti vyloučí možnost, aby tato společnost u sebe daňově zohlednila ztráty dceřiné společnosti-nerezidenta kvalifikované v daném rozsudku jako konečné, v situaci, v níž:

– dceřiná společnost-nerezident vyžádala možnosti zohlednit ztráty, které existují v jejím státě sídla v rámci daňového období, kterého se týkala žádost o snížení daní, jakož i v rámci předcházejících daňových období, případně prostřednictvím převodu těchto ztrát na této osobu nebo započtením uvedených ztrát na zisky realizované dceřinou společností během předcházejících daňových období, a

– neexistuje možnost, aby mohly být ztráty zahraniční dceřiné společnosti zohledněny v jejím státě sídla v rámci budoucích daňových období buď jí samotnou, nebo této osobou, zejména v případě převodu dceřiné společnosti na tuto této osobu.

K první otázce

22 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, jakou relevanci má pro účely posouzení konečné povahy ztrát dceřiné společnosti-nerezidenta ve smyslu bodu 55 rozsudku Marks & Spencer okolnost, že členský stát sídla dceřiné společnosti neumožňuje převést ztráty z jedné společnosti na jinou osobu povinnou k dani v případě fúze, přestože je takový převod upraven

žlenským státem sídla mateřské společnosti v případě fúze mezi společnostmi-rezidenty.

23 Soudní dvůr má tedy upřesnit, zda taková situace, jako je situace zvažovaná společností Memira, spadá mezi situace uvedené Soudním dvorem ve druhé odrážce bodu 55 rozsudku Marks & Spencer, v nichž neexistuje možnost zohlednění ztrát zahraniční dceřiné společnosti ve státě jejího sídla v rámci budoucích zdaňovacích období.

24 V této souvislosti přitom postačí připomenout, že důvody uvedené Soudním dvorem ve druhé odrážce bodu 55 rozsudku Marks & Spencer výslovně vyžadovaly, aby se nemožnost, která je předpokladem konečné povahy ztrát, mohla vztahovat na jejich zohlednění v rámci budoucích zdaňovacích období třetí osobou, a to zejména v případě převodu dceřiné společnosti na tuto třetí osobu.

25 V takové situaci, jako je situace zvažovaná společností Memira, i kdyby byly prokázány všechny další nemožnosti uvedené v bodě 55 rozsudku Marks & Spencer, nelze nicméně ztráty kvalifikovat jako konečné, pokud je nadále možné je hospodářsky uplatnit přenesením na třetí osobu.

26 Jak totiž uvedla generální advokátka v bodech 65 až 70 svého stanoviska, nelze předně vyloučit, že by třetí osoba mohla dále zohlednit ztráty dceřiné společnosti ve státě sídla posledně uvedené, například po jejím převodu za cenu, jež zahrnuje hodnotu daňové výhody, kterou představuje odpočitatelnost ztrát v budoucích zdaňovacích obdobích (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. února 2013, A, C-123/11, EU:C:2013:84, body 52 a následující, jakož i rozsudek z dnešního dne, Holmen, C-608/17, bod 38).

27 V takové situaci, jako je situace zamýšlená společností Memira, v případě, že neprokáže, že je vyloučena možnost uvedená v předchozím bodě, nepostačuje pouhá okolnost, že právní úprava ve státě sídla dceřiné společnosti neumožňuje převod ztrát v případě fúze, sama o sobě k závěru, že ztráty dceřiné společnosti budou považovány za konečné.

28 Na první otázku je tedy třeba odpovědět tak, že pro účely posouzení konečné povahy ztrát dceřiné společnosti-nerezidenta ve smyslu bodu 55 rozsudku Marks & Spencer není relevantní okolnost, že žlenský stát sídla dceřiné společnosti neumožňuje převést v případě fúze ztráty z jedné společnosti na jinou osobu povinnou k dani, přestože je takový převod upraven žlenským státem sídla mateřské společnosti v případě fúze mezi společnostmi-rezidenty, ledaže mateřská společnost prokáže, že nemůže využít tyto ztráty tak, aby byly zejména prostřednictvím převodu dále zohledněny třetí osobou v budoucích zdaňovacích obdobích.

Ke druhé otázce

29 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda je v případě, že by byla okolnost uvedená v první otázce relevantní, třeba zohlednit skutečnost, že ve státě sídla dceřiné společnosti neexistuje žádný jiný subjekt, který by mohl odeřít ztráty v rámci fúze, kdyby v něm byl odpouštěn povolen.

30 V této souvislosti a jak bylo uvedeno v rámci odpovědi na první otázku, omezení převodu ztrát prostřednictvím fúze, která plynou z právní úpravy státu sídla dceřiné společnosti, nejsou relevantní, pokud mateřská společnost neprokázala, že ztráty nemohou být zohledněny třetí osobou, zejména po převodu, jehož cena by zahrнула jejich daňovou hodnotu.

31 Pokud je takový důkaz předložen a jsou také splněny další podmínky uvedené v bodě 55 rozsudku Marks & Spencer, musí mít daňové orgány za to, že ztráty dceřiné společnosti-nerezidenta jsou konečné, a je tedy nepřiměřené neumožnit mateřské společnosti, aby je sama

zohlednila.

32 V tomto ohledu nemá pro účely posouzení konečné povahy ztrát význam, zda ve státě sídla dceřiné společnosti, která se dostala do ztráty, existují jiné subjekty, na které by mohly být převedeny ztráty dceřiné společnosti prostřednictvím fúze, kdyby byla taková možnost poznána.

33 Na druhou otázku je tedy třeba odpovědět tak, že v případě, že by byla okolnost uvedená v první otázce relevantní, není třeba zohlednit skutečnost, že ve státě sídla dceřiné společnosti neexistuje žádný jiný subjekt, který by mohl odečíst tyto ztráty v případě fúze, kdyby byl takový odpčet povolen.

K nákladům řízení

34 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního 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 účastníky řízení se nenahrazují.

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

1) **Pro účely posouzení konečné povahy ztrát dceřiné společnosti-nerezidenta ve smyslu bodu 55 rozsudku ze dne 13. prosince 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763) není relevantní okolnost, že členský stát sídla dceřiné společnosti neumožňuje převést v případě fúze ztráty z jedné společnosti na jinou osobu povinnou k dani, přestože je takový převod upraven členským státem sídla mateřské společnosti v případě fúze mezi společnostmi-rezidenty, ledaže mateřská společnost prokáže, že nemůže využít tyto ztráty tak, aby byly zejména prostřednictvím převodu dceřiné společnosti daňově zohledněny toutéž osobou v budoucích zdaňovacích obdobích.**

2) **V případě, že by byla okolnost uvedená v první otázce relevantní, není třeba zohlednit skutečnost, že ve státě sídla dceřiné společnosti neexistuje žádný jiný subjekt, který by mohl odečíst tyto ztráty v případě fúze, kdyby byl takový odpčet povolen.**

Podpisy.

* Jednací jazyk: švédština.