

Prozatímní vydání

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

19. června 2019(*)

„Řízení o předběžné otázce – Korporační daň – Skupina společností – Svoboda usazování – Odpočet ztrát vzniklých nerezidentní dceřiné společnosti – Pojem ‚konečné ztráty‘ – Použití v případě vnukovské společnosti – Právní předpisy státu, jehož je mateřská společnost daňovým rezidentem, podle nichž musí být přímým vlastníkem dceřiné společnosti – Právní předpisy státu, jehož je dceřiná společnost daňovým rezidentem, omezující přiznatelnost ztrát a zakazující přiznat ztráty v roce, v němž dochází k likvidaci“

Ve věci C-608/17,

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

Holmen 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 M. Andersson Berg, jako zmocněnkyní,
- za Holmen AB H. Anderssonem, 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 puvodně T. Henzem a R. Kanitzem, a poté R. Kanitzem, jako zmocněnci,
- za nizozemskou vládu M. K. Bulterman a J. M. Hoogveldem, jako zmocněnci,
- za finskou vládu S. Hartikainenem, jako zmocněncem,

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

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 (daňová správa, Švédsko) a Holmen AB v otázce, zda si tato společnost může odpovízt pro účely korporační daně ztráty vzniklé vnukovské společnosti usazené v jiném členském státě.

Právní rámec

Švédské právo

3 Režim finančních převodů v rámci skupiny se řídí ustanoveními kapitol 35 a 35a Inkomstskattelag (1999: 1229) [zákon 1229:1999, o dani z příjmů].

4 Podle kapitoly 35 může ztrátová dceřiná společnost pro účely daní převést ztráty na přímou i nepřímou mateřskou společnost.

5 Tuto výhodu lze podle kapitoly 35a získat, jde-li o konečnou ztrátu ve smyslu bodu 55 rozsudku ze dne 13. prosince 2005, Marks & Spencer (C-446/03, dále jen „rozsudek ve věci Marks & Spencer“, EU:C:2005:763), týkající se 100% vlastněné dceřiné společnosti se sídlem v členském státu Evropského hospodářského prostoru (EHP), jde-li o přímou dceřinou společnost, která prošla likvidací, a mateřská společnost k datu likvidace nepokračuje ve státě dceřiné společnosti v činnosti prostřednictvím propojené společnosti.

Španělská právní úprava

6 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že španělská úprava daňové integrace umožňuje bez omezení kompenzovat zisky ztrátami subjektů ze stejné skupiny. Ztráty, které nejsou využity, lze bez omezení převést do pozdějšího období a započítat na budoucí zisky.

7 Od roku 2011 však lze ztráty z předchozích let započítat na zisky za zdaňovací období pouze řádkově. Ztráty, které nemohou být v důsledku tohoto omezení odečteny, lze převést do pozdějších zdaňovacích období stejným způsobem jako jiné nevyužité ztráty.

8 V případě zániku daňové skupiny v důsledku likvidace jedné nebo více společností skupiny se zbývající ztráty skupiny připadnou přímou společností, kterým vznikly.

9 Konečně v roce, v němž probíhá likvidace, může tyto ztráty využít pouze společnost, již vznikly.

Spor v povodním řízení a předběžné otázky

10 Společnost Holmen je mateřskou společností švédské skupiny společností. Ve Španělsku vlastní prostřednictvím dceřiné společnosti několik vnukovských společností, které působí v oblasti papírnictví a tisku a společně tvoří integrovanou daňovou skupinu. Jelikož jedna z

vnukovských společností od roku 2003 nahromadila ztráty ve výši přibližně 140 milionů eur, Holmen zvažuje ukončení činnosti ve Španělsku.

11 Holmen požádala Skatterättsnämnden (daňová komise, Švédsko) o výkladové stanovisko k otázce, zda po ukončení likvidace bude moci na základě judikatury vyplývající z rozsudku ve věci Marks & Spencer získat ve Švédsku pro skupinu úlevu za tyto ztráty, které by jinak ve Španělsku nebyly odpočitatelné, jelikož ztráty společnosti, která prošla likvidací, nelze po právní stránce převést v roce, v němž likvidace proběhla, a ve Švédsku by nebyly odpočitatelné z důvodu, že konečné ztráty musí vzniknout přímo vlastníké dceřiné společnosti.

12 Společnost Holmen si konkrétně vyžádala stanovisko daňové komise pro dva případy, první pro případ likvidace dceřiné společnosti a dvou španělských vnukovských společností a druhý pro případ obráceného sloučení dceřiné společnosti se ztrátovou vnukovskou společností ve Španělsku, po němž by následovala likvidace nového subjektu. V obou případech by již společnost Holmen v průběhu likvidace ani po ní neprobíhala ve Španělsku.

13 Výkladové stanovisko daňové komise bylo záporné pro první případ a kladné pro případ druhý.

14 Daňová komise uvedla, že záporné stanovisko k první možnosti sice omezuje svobodu usazování, avšak podle jejího názoru lze v souladu s judikaturou vyplývající z rozsudku ve věci Marks & Spencer toto omezení odvodnit za předpokladu, že bude dodržena zásada proporcionality, a že tedy v případě dotýkajících ztrát nejde o jednu ze situací uvedených v bodě 55 tohoto rozsudku, kdy jsou ztráty označovány za „konečné“.

15 Daňová správa i společnost Holmen napadly toto výkladové stanovisko u Högsta förvaltningsdomstolen (Nejvyšší správní soud, Švédsko).

16 Tento soud se domnívá, že judikatura Soudního dvora neuvádí, zda je předpokladem pro nárok na odpočet konečných ztrát to, že mateřská společnost vlastní dceřinou společnost přímo, a dále neupřesňuje, zda pro účely posouzení konečnosti ztrát dceřiné společnosti musí být zohledněno to, že právní úprava státu, v němž je dceřiná společnost daňovým rezidentem, umožňuje jiným právním subjektům tyto ztráty zohlednit, a pokud ano, jakým způsobem je třeba tuto právní úpravu zohlednit.

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

„1) Je třeba pro účely toho, aby měla mateřská společnost v jednom členském státě nárok – mj. v souladu s rozsudkem ve věci Marks & Spencer [...] – na základě článku 49 SFEU odpočíst konečné ztráty dceřiné společnosti v jiném členském státě, aby tato mateřská společnost vlastnila dceřinou společnost přímo?

2) Je třeba za konečnou ztrátu považovat takovou ztrátu, kterou nebylo možné v důsledku právní úpravy státu sídla dceřiné společnosti započíst na zisky dosažené v tomto státě v konkrétním roce, avšak kterou bylo možné převést do dalšího období, takže ji lze případně odečíst v následujících letech?

3) Musí být pro účely posouzení, zda se jedná o konečnou ztrátu, zohledněna skutečnost, že podle právní úpravy ve státě sídla dceřiné společnosti mají jiné subjekty, než je subjekt, kterému ztráta vznikla, omezenou možnost tuto ztrátu odečíst?

4) Je-li třeba zohlednit omezení uvedené ve třetí otázce, je nutno zohlednit, v jakém rozsahu

toto omezení fakticky vedlo k tomu, že na zisk dosažený jiným subjektem nebylo možné započíst část těchto ztrát“

K předběžným otázkám

18 Úvodem je třeba připomenout, že v bodech 43 až 51 rozsudku ve věci Marks & Spencer Soudní dvůr rozhodl, že omezení svobody usazování ve formě omezení nároku společnosti na odpočet ztrát vzniklých zahraniční dceřiné společnosti v případě, kdy lze tyto ztráty odpočíst u tuzemské dceřiné společnosti, je odvodneno potřebou zachovat vyvážené rozdělení daňové pravomoci mezi členské státy a zabránit riziku dvojího uplatnění ztrát a riziku daňových úniků.

19 V bodě 55 tohoto rozsudku však Soudní dvůr upřesnil, že se sice jedná o v zásadě odvodné omezení, avšak je nepřiměřené, aby stát, jehož je mateřská společnost daňovým rezidentem, upěl mateřské společnosti možnost zohlednit pro účely daně konečné ztráty nerezidentní dceřiné společnosti v situaci, kdy:

- dceřiná společnost-nerezident vyžádala možnosti zohlednit ztráty vzniklé ve státě, jehož je daňovým rezidentem, v rámci zdaňovacího období, kterého se týkala žádost o daňovou úlevu, jakož i v rámci předcházejících zdaňovacích období, případně prostřednictvím převodu těchto ztrát na této osobu nebo započtením uvedených ztrát na zisky realizované dceřinou společností během předcházejících zdaňovacích období, a

- neexistuje možnost, aby mohly být ztráty zahraniční dceřiné společnosti zohledněny ve státě, jehož je daňovým rezidentem, v rámci budoucích zdaňovacích období buď jí samotnou, nebo této osobou, zejména v případě převodu dceřiné společnosti na tuto této osobu.

K první otázce

20 Podstatou první otázky předkládajícího soudu jde, zda se pojem „konečné ztráty“ nerezidentní dceřiné společnosti ve smyslu bodu 55 rozsudku ve věci Marks & Spencer uplatní i pro vnukovské společnosti.

21 Tato otázka vyvstala v návaznosti na švédskou právní úpravu dotčenou ve věci v původním řízení, která jako podmínku pro to, aby bylo možné uplatnit daňovou úlevu pro skupinu v případě ztrát vzniklých nerezidentní dceřiné společnosti, stanoví, že o takovou úlevu musí žádat mateřská společnost, která je přímou mateřskou společností nerezidentní dceřiné společnosti, již vznikly ztráty.

22 Je třeba mít na paměti, že taková podmínka, která v některých případech vede k vyloučení daňové úlevy pro přeshraniční skupiny, může být odvodnena náležitými důvody obecného zájmu uvedenými v bodě 18 tohoto rozsudku.

23 Soudní dvůr totiž v bodech 45 až 52 rozsudku ve věci Marks & Spencer rozhodl, že zabezpečení rozdělení zdaňovací pravomoci 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, což se týká jak zisků, tak ztrát. Umožnit společně rozhodnout se, zda zohlední ztráty v členském státě, kde jsou usazeny, nebo v jiném členském státě, by z tohoto pohledu značně narušilo vyvážené rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členskými státy vzhledem k tomu, že by byl základ daně zvýšen v prvním státě a snížen ve druhém státě ve výši provedených ztrát. členské státy musí mít dále možnost zabránit vyloučením přeshraničních úlev riziku dvojího započtení ztrát a tomu, že budou skupiny společností organizovány převádět ztráty na společnosti usazené ve členských státech s vyššími daňovými sazbami, ve kterých je v důsledku toho daňová hodnota ztrát nejvyšší.

24 Ještě je však nezbytné, aby podmínka pro přiznání takové úlevy pro skupiny, jako je podmínka dotčená ve věci v původním řízení, byla vhodná k dosažení sledovaných cílů a nepřekračovala meze toho, co je nezbytné k jejich dosažení.

25 V tomto ohledu je třeba rozlišit dvě situace.

26 První se týká případu, kdy dceřiná společnost či dceřiné společnosti stojí mezi mateřskou společností, která žádá o daňovou úlevu pro skupinu, a vnukovskou společností, které vznikly ztráty, jež lze považovat za konečné, nejsou usazeny ve stejném členském státě.

27 V tomto případě nelze vyloučit, že by si skupina mohla vybrat členský stát, v němž využije konečné ztráty, a to buď stát mateřské zastávající společnosti, nebo stát, kde se případně nachází dceřiná společnost stojící mezi mateřskou a vnukovskou společností.

28 Možnost si takto vybrat by umožňovala strategickou optimalizaci zdanění skupiny, což by mohlo narušit vyvážené rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členské státy a vedlo by k riziku mnohaletného uplatnění ztrát.

29 Není proto nepřiměřené, aby členský stát stanovil pro přeshraniční daňovou úlevu podmínku přímé vazby mezi společnostmi, i kdyby nebylo možné ztráty zohlednit ve smyslu bodu 55 rozsudku ve věci Marks & Spencer, a to tím méně, že výjimka uvedená v tomto bodě v každém případě platí pro členský stát dceřiné společnosti, která je přímým vlastníkem vnukovské společnosti, jež byl požádán o přeshraniční daňovou úlevu za ztráty této vnukovské společnosti.

30 Druhý se týká případu, kdy dceřiná společnost či dceřiné společnosti stojí mezi mateřskou společností, která žádá o daňovou úlevu pro skupinu, a vnukovskou společností, které vznikly ztráty, jež lze považovat za konečné, jsou usazeny ve stejném členském státě. Tak tomu podle všeho je ve věci v původním řízení, neboť dceřiná i ztrátová vnukovská společnost společnosti Holmen mají sídlo ve Španělsku.

31 Za takových okolností je riziko optimalizace daňového zatížení skupiny plynoucí z možnosti vybrat si členský stát, v němž budou ztráty zohledněny, a z možného mnoholetného zohlednění ztrát několika členskými státy, stejným typem rizika, jaké Soudní dvůr popsal v bodech 45 až 52 rozsudku ve věci Marks & Spencer.

32 Bylo by proto nepřiměřené, aby členský stát v případě, že jsou splněny podmínky vymezené v bodě 55 rozsudku ve věci Marks & Spencer, stanovil takovou podmínku přímého vlastnictví, jako je podmínka stanovená ve věci v původním řízení.

33 Na první předběžnou otázku je proto třeba odpovědět tak, že pojem „konečné ztráty“

nerezidentní dceřiné společnosti ve smyslu bodu 55 rozsudku ve věci Marks & Spencer se nevztahuje na vnukovskou společnost, ledaže všechny společnosti stojící mezi mateřskou společností, která žádá o daňovou úlevu pro skupinu, a vnukovskou společností, které vznikly ztráty, jež lze považovat za konečné, jsou daňovými rezidenty téhož členského státu.

K třetí otázce

34 Podstatou třetí otázky předkládajícího soudu je zjistit, jaký význam je třeba při posuzování konečnosti ztrát nerezidentní dceřiné společnosti ve smyslu bodu 55 rozsudku ve věci Marks & Spencer přikládat tomu, že členský stát dceřiné společnosti neumožňuje převést ztráty jedné společnosti na jinou osobu povinnou k dani v roce likvidace, avšak povoluje téže společnosti převést takové ztráty do dalších zdaňovacích období.

35 Soudní dvůr se tak má vyjádřit k tomu, zda je taková situace, jakou popisuje společnost Holmen, kdy v roce likvidace členský stát nerezidentní společnosti umožňuje využít pro účely daně ztráty pouze společnosti, které vznikly, situací popsanou Soudním dvorem v bodě 55 druhé odrážky rozsudku ve věci Marks & Spencer, kdy ztráty zahraniční dceřiné společnosti nelze zohlednit ve státě, jejímž je daňovým rezidentem, v budoucích zdaňovacích obdobích.

36 V tomto ohledu přitom postačí připomenout, že odvodnění uvedené Soudním dvorem v bodě 55 druhé odrážky rozsudku ve věci Marks & Spencer výslovně počítá s tím, že nemožnost zohlednit ztráty, která je podmínkou pro konečnost ztrát, může znamenat, že třetí osoba nebude moci ztráty zohlednit v budoucích zdaňovacích obdobích zejména v případě, že na ni bude převedena dceřiná společnost.

37 Z toho vyplývá, že v takové situaci, jakou má na mysli společnost Holmen, a i v případě, že ztráty nelze zohlednit ve smyslu bodu 55 rozsudku ve věci Marks & Spencer, nemohou být ztráty považovány za konečné, jestliže je lze stále z hospodářského hlediska uplatnit tím, že budou převedeny na třetí osobu před skončením likvidace.

38 Jak totiž generální advokátka uvedla v bodech 57 až 63 svého stanoviska, nelze *a priori* vyloučit, že by třetí osoba mohla pro daňové účely využít ztráty dceřiné společnosti ve státě, kde je tato dceřiná společnost daňovým rezidentem, například po jejím převodu za cenu, která zahrnuje hodnotu daňové výhody ve formě odpisu ztrát v budoucnosti (v tomto smyslu rozsudek ze dne 21. února 2013, A, C-123/11, EU:C:2013:84, bod 52 a následující a Memira Holding, C-607/17, bod 26).

39 V takové situaci, jakou má na mysli společnost Holmen, proto v případě, že tato společnost neprokáže, že je vyloučena možnost zohlednit ztráty popsaná v předchozím bodě, nestačí pouhá skutečnost, že právo státu, jehož je dceřiná společnost daňovým rezidentem, neumožňuje převést ztráty vzniklé v roce, během něhož probíhá likvidace, k tomu, aby byly ztráty dceřiné společnosti považovány za konečné.

40 Z toho vyplývá, že odpověď na třetí otázku zní tak, že pro účely posouzení konečnosti ztrát nerezidentní dceřiné společnosti ve smyslu bodu 55 rozsudku ve věci Marks & Spencer není rozhodující skutečnost, že členský stát dceřiné společnosti neumožňuje převést ztráty jedné společnosti na jinou osobu povinnou k dani v roce, v němž probíhá likvidace, ledaže mateřská společnost prokáže, že tyto ztráty nemůže uplatnit mimo jiné tak, že je třetí osoba může prostřednictvím převodu zohlednit v budoucích zdaňovacích obdobích.

K druhé a čtvrté otázce

41 Podstatou druhé a čtvrté otázky předkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně a

na posledním místě, je, zda v případě, že je okolnost uvedená ve této otázce relevantní, je třeba zohlednit, že právní předpisy státu dceřiné společnosti, které vznikly ztráty, jež lze považovat za konečné, mají za následek, že část ztrát musí být převedena do dalšího období vzhledem k omezené možnosti přičítat ztráty témuž subjektu, nebo je nelze započíst na zisk jiného subjektu v rámci téže skupiny.

42 Jak bylo v této souvislosti uvedeno v odpovědi na této otázku, jakékoli omezení převodu ztrát na základě právních předpisů státu, v němž je dceřiná společnost daňovým rezidentem, není rozhodující, pokud mateřská společnost neprokázala, že tato osoba nemůže využít ztráty mimo jiné po převodu za cenu, která zahrnuje daňovou hodnotu ztrát.

43 Je-li takový důkaz předložen a jsou-li splněny další podmínky uvedené v bodě 55 rozsudku ve věci Marks & Spencer, mají daňové orgány povinnost považovat ztráty nerezidentní dceřiné společnosti za konečné, a je tedy nepřiměřené nedovolit mateřské společnosti je zohlednit.

44 Z tohoto hlediska není pro účely posouzení konečnosti ztrát relevantní, do jaké míry byla ztrátová společnost omezena v převodu ztrát do budoucna, nebo do jaké míry mohou být jiné subjekty téže skupiny, které se rovněž nachází ve státě, jehož je ztrátová dceřiná společnost daňovým rezidentem, omezeny v tom, aby na ně byly převedeny ztráty dceřiné společnosti.

45 Na druhou a čtvrtou otázku je proto třeba odpovědět tak, že v případě, že je relevantní okolnost popsána ve této otázce, není rozhodující, do jaké míry právní předpisy státu dceřiné společnosti, již vznikly ztráty, které lze považovat za konečné, vedly k tomu, že část těchto ztrát nemohla být započtena na běžný zisk ztrátové dceřiné společnosti nebo na zisk jiného subjektu téže skupiny.

K nákladům řízení

46 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 účastníků řízení se nenahrazují.

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

1) Pojem „konečné ztráty“ nerezidentní dceřiné společnosti ve smyslu bodu 55 rozsudku ze dne 13. prosince 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), se nevztahuje na vnukovskou společnost, ledaže všechny společnosti stojící mezi mateřskou společností, která žádá o daňovou úlevu pro skupinu, a vnukovskou společností, které vznikly ztráty, jež lze považovat za konečné, jsou daňovými rezidenty téhož členského státu.

2) Pro účely posouzení konečnosti ztrát nerezidentní dceřiné společnosti ve smyslu bodu 55 rozsudku ze dne 13. prosince 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), není rozhodující skutečnost, že členský stát dceřiné společnosti neumožňuje převést ztráty jedné společnosti na jinou osobu povinnou k dani v roce, v němž probíhá likvidace, ledaže mateřská společnost prokáže, že tyto ztráty nemůže uplatnit mimo jiné tak, že je tato osoba může prostřednictvím převodu zohlednit v budoucích daňových obdobích.

3) V případě, že bude relevantní okolnost popsána v bodě 2 tohoto výroku, není rozhodující, do jaké míry právní předpisy státu dceřiné společnosti, jíž vznikly ztráty, které lze považovat za konečné, vedly k tomu, že část těchto ztrát nemohla být započtena na běžný zisk ztrátové dceřiné společnosti nebo na zisk jiného subjektu téže skupiny.

Podpisy.

*– Jednací jazyk: švédština.