Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
přednesené dne 19. dubna 2012 [1]

Věc C-18/11

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

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Upper Tribunal, Tax and Chancery Chamber (Spojené království)]

„Svoboda usazování — Vnitrostátní daňové předpisy — Korporační daň — Snížení daní skupiny — Vyloučení převodu ztrát stálé provozovny — rezidenta společnosti, která není rezidentem, na společnost-rezidenta propojenou prostřednictvím konsorcia"

I – Úvod

1. Soudní dvůr se potřetí zabývá daňovou úpravou snížení daní skupiny („group relief") ve Spojeném království Velké Británie a Severního Irska. Tato úprava umožňuje převod ztrát mezi různými skupinami v rámci koncernu nebo konsorcia. Ztráty je možné přesouvat, a sice tam, kde je lze z daňového hlediska nejlépe „zužitkovat". Ve výsledku má být s koncernem nebo konsorciem z daňového hlediska zacházeno jako s jediným podnikem.

2. Potřetí se Soudní dvůr zabývá také otázkou, zda je vyloučení určitých daňových poplatníků z této úpravy slučitelné se svobodou usazování. Soudní dvůr se již potud zabýval vyloučením zahraničních dceřiných společností [2], jakož i tuzemských holdingových společností, které převážně vykonávají správu nad zahraničními dceřinými společnostmi [3].

3. V projednávané věci se jedná o konsorcium s účastí britských a nizozemských společností. Pobočka nizozemské společnosti usazená ve Spojeném království chce převést své ztráty na britskou společnost. Britská daňová správa nechce tento převod připustit, neboť ztráty sice vznikly ve Spojeném království, ale z daňového hlediska mohou být rovněž zohledněny v nizozemském sídle společnosti.

II – Právní rámec

4. Ve Spojeném království je vybírána korporační daň. Ve vztahu k rokům 2001 až 2004, které jsou předmětem sporu, je korporační daň upravena v Income and Corporation Taxes Act 1988 (dále jen „ICTA").

1 — Původní jazyk: němčina.

2 — Rozsudek ze dne 13. prosince 2005, Marks & Spencer (C-446/03, Sb. rozh. s. I-10837).

3 — Rozsudek ze dne 16. července 1998, ICI (C-264/98, Recueil, s. I-4695).

5. Korporační dani podléhají společnosti usazené ve Spojeném království se svým celkovým ziskem. Společnosti se sídlem mimo Spojené království podléhají korporační dani pouze v rozsahu, v němž stálá provozovna usazená ve Spojeném království dosáhla zisků.

6. Tato úprava odpovídá smlouvě o zamezení dvojího zdanění, uzavřené mezi Spojeným královstvím a Nizozemským královstvím, která ve svém článku 7 stanoví:

„(1) Zisky podniku jednoho ze smluvních států jsou zdanitelné pouze v tomto státě, pokud podnik nevykonává svou činnost ve druhém státě prostřednictvím stálé provozovny, která se tam nachází. Vykonává-li podnik svou činnost výše popsaným způsobem, pak lze zisky tohoto podniku zdanit ve druhém státě, ale pouze v rozsahu, v jakém je lze připisovat této provozovně.“

7. Ztráty vzniklé ve Spojeném království mohou jak tuzemské společnosti, tak také stálé provozovny zahraničních společností převádět do předcházejících nebo následujících daňových období.

8. Oddíl 402(1) ICTA navíc obsahuje úpravu převodu ztrát mezi různými daňovými poplatníky prostřednictvím tzv. snížení daní skupiny:

„(1) Podle ustanovení této kapitoly, jakož i čl. 492 odst. 8 mohou být obchodní ztráty a jiné částky odpočitatelné ze základu korporační daně v případech uvedených v odstavcích 2 a 3 převedeny společností (dále jen ‚převádějící společnost‘) a na žádost jiné společnosti (dále jen ‚žádající společnost‘) lze této žádající společnosti přiznat snížení základu korporační daně, nazývané ‚snížení daní skupiny‘ “.

9. Snížení daní skupiny lze uplatnit v závislosti na vztahu převádějící a žádající společnosti buď prostřednictvím žádosti koncernu, nebo žádosti konsorcia.

10. Pro případ, že převádějící společnost nemá sídlo ve Spojeném království, obsahuje oddíl 403D ve vztahu ke snížení daní skupiny následující zvláštní úpravu:

„(1) Při stanovení výše ztrát a jiných částek, jež společnost-nerezident může převádět v rámci snížení daní skupiny za dané účetní období, lze pro účely této kapitoly považovat ztráty nebo jiné částky za převoditelné pouze tehdy, pokud

a) jsou spojené s činnostmi této společnosti, z nichž plynoucí příjmy a kapitálové zisky, které jsou nebo by (případně) měly být brány v úvahu pro výpočet zisku společnosti konstatovaného v daném účetním období a podléhajícího korporační dani;

b) neplynuly z činností společnosti, které jsou v daném účetním období osvobozeny od korporační daně na základě dohod o zamezení dvojího zdanění, a

c) žádná část

(i) ztrát nebo jiných částek, nebo

(ii) jiné částky zohledněné při jejich výpočtu,

neodpovídá nebo nepředstavuje částku, kterou lze pro účely zahraniční daně (v jakémkoli účetním období) odečíst nebo přičíst ziskům, jež byly dosaženy v zahraničí společností nebo jinou osobou.

[…]

(3) V tomto článku se uvedenými ‚zisky dosaženými v zahraničí‘rozumí bez ohledu na osobu, ke které se vztahují, částky, které

a) jsou pro účely zahraniční daně považovány za zisk, příjem nebo kapitálové zisky, z nichž tato osoba (po provedení případných odpočtů) odvede uvedenou daň, a

b) neodpovídají a nejsou započteny do celkových zisků (této nebo jiné osoby) za dané účetní období,

nebo částky započtené pro účely stanovení těchto částek.

[…]

(9) V tomto oddíle označuje výraz ‚zahraniční daň' daň uloženou podle práva platného na území mimo Spojené království, a které

a) podléhají příjmy a která odpovídá dani z příjmu ve Spojeném království, nebo které

b) podléhají příjmy či zdanitelné kapitálové zisky či obojí a která odpovídá korporační dani ve Spojeném království;

[…]"

III – Skutkový stav a předběžné otázky

11. Předmětem původního řízení je korporační daň, kterou dluží společnost Philips Electronics UK Ltd (dále jen „daňový poplatník") ve Spojeném království za roky 2001 až 2004.

12. Pro tyto roky podal daňový poplatník-rezident v rámci svých daňových přiznání různé žádosti konsorcia na snížení daní skupiny, naposledy dne 9. července 2009. Tím měly být ztráty jiné společnosti v celkové výši okolo 64 milionů GBP převedeny na daňového poplatníka a odečteny tak od daňového základu jeho korporační daně. Tyto ztráty vznikly pobočce nizozemské společnosti LG Philips Displays Netherlands BV (dále jen „LG.PD Netherlands") usazené ve Spojeném království.

13. Společnost LG.PD Netherlands je součástí koncernu, který je konsorciem nizozemské a jihokorejské společnosti. Nizozemská společnost je mateřskou společností daňového poplatníka. V původním řízení je nutné vycházet z toho, že toto spojení mezi společností LG.PD Netherlands a daňovým poplatníkem v zásadě opravňuje ke snížení daní skupiny [4].

14. Převod ztrát pobočky LG.PD Netherlands ve Spojeném království na daňového poplatníka sjednaly obě společnosti ve smlouvě, která stanoví pro společnost LG.PD Netherlands odměnu. Dne 27. ledna 2006 bylo proti společnosti LG.PD Netherlands zahájeno konkurzní řízení.

15. V původním řízení je sporné, zda daňová správa Spojeného království může odmítnout snížení daní skupiny s odůvodněním, že ztráty, které mají být převedeny, se v zásadě zohlední v rámci nizozemského zdanění společnosti LG.PD Netherlands, a není tak splněna podmínka uvedená v oddílu 403D(1)(c) ICTA. Daňový poplatník zastává v této otázce názor, že toto ustanovení je v rozporu se svobodou usazování.

4 — Podle oddílu 406(2) ICTA není spojení sice dostatečné, neboť žádná ze společností, která je členem konsorcia, nemá sídlo ve Spojeném království. Soud ve stupni, který předcházel původnímu řízení, však považuje toto ustanovení za nepoužitelné, neboť tvoří zakázané omezení svobody usazování. Toto konstatování již v původním řízení – z důvodu opravného prostředku, který byl proti rozsudku soudu prvního stupně podán – není sporné.

16. Za těchto podmínek Upper Tribunal, Tax and Chancery Chamber položil Soudnímu dvoru k rozhodnutí o předběžné otázce následující otázky:

„1) Jedná se o omezení svobody státního příslušníka členského státu usadit se ve Spojeném království zaručené článkem 49 SFEU (dříve článek 43 ES), v situaci, kdy členský stát (jako je Spojené království) zahrnuje do svého základu daně zisky a ztráty společnosti, která byla založena v jiném členském státě, v němž je daňovým rezidentem (jako je Nizozemsko), a to v rozsahu, v němž jsou zisky připisatelné obchodní činnosti vykonávané nizozemskou společností ve Spojeném království prostřednictvím stálé provozovny usazené ve Spojeném království, jestliže Spojené království brání převodu obchodních ztrát vzniklých ve Spojeném království stálé provozovně usazené v tomto členském státě, která patří společnosti, jež je nerezidentem ve Spojeném království, na společnost usazenou ve Spojeném království prostřednictvím snížení daní skupiny v kontextu, ve kterém veškeré ztráty nebo část těchto ztrát či jakákoliv částka zohledněná při jejich výpočtu „odpovídá nebo je vyjádřena v částce, kterou lze pro účely zahraniční daně tak či onak (a v jakémkoliv účetním období) odečíst nebo započítat vůči zahraničním ziskům dosaženým v zahraničí společností nebo jinou osobou, tj. pokud je převod ztrát vzniklých ve Spojeném království v případě stálé provozovny usazené ve Spojeném království přípustný pouze tehdy, pokud nejsou v době podání žádosti pochybnosti o tom, že nikdy nemůže dojít k odpočtu nebo započtení těchto ztrát v jiném státě než je Spojené království (včetně jiného členského státu jako je Nizozemsko), přičemž nepostačuje, že nárok na snížení daní skupiny dostupné mimo Spojené království nebyl skutečně uplatněn, a pokud v případě převodu ztrát vzniklých ve Spojeném království společnosti, která je daňovým rezidentem ve Spojeném království, žádná rovnocenná podmínka neplatí?

2) V případě kladné odpovědi, lze toto omezení odůvodnit:

   a) pouze na základě potřeby zamezit dvojímu zohlednění ztrát, nebo

   b) pouze na základě potřeby zachovat vyvážené rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členské státy, nebo

   c) na základě potřeby zachovat vyvážené rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členské státy a potřeby zamezit dvojímu zohlednění ztrát?

3) V případě kladné odpovědi, je omezení přiměřené důvodu nebo důvodům tohoto omezení?

4) Pokud není omezení práv společnosti usazené v Nizozemsku odůvodněno nebo toto omezení není přiměřené odůvodnění tohoto omezení, ukládá unijní právo Spojenému království, aby napravilo situaci společnosti usazené ve Spojeném království například tím, že jí přizná právo požádat ve vztahu ke svým ziskům o snížení daní skupiny?“

17. Daňový poplatník, dánská vláda, vláda Spojeného království, jakož i Evropská komise předložili písemná vyjádření a zúčastnili se jednání.

IV – Právní posouzení

18. Otázky předkládajícího soudu se vztahují k výkladu svobody usazování. Základ mého přezkumu tvoří článek 43 ES, neboť článek 49 SFEU se na skutkový stav původního řízení nepoužije[5]. Mimoto budu otázky předkládajícího soudu chápat v tom smyslu, že se vztahují také k použití článku 48 ES, který staví některé společnosti na roveň fyzickým osobám, na které se vztahuje článek 43 ES.

5 — Článek 49 SFEU vstoupil v platnost dne 1. prosince 2009. Snížení daní skupiny sporné v původním řízení bylo však žádáno pro období od 1. července 2001 do 31. prosince 2004, a poslední z těchto žádostí byla podána dne 9. července 2009.

19. Otázky týkající se výkladu právě svobody usazování jsou oprávněné. Svoboda usazování je v projednávané věci rozhodující svobodou. Soudní dvůr již rozhodl, že věcná působnost článku 43 je dotčena v případě, že společnost zřídí a ovládá stálou provozovnu nacházející se v jiném členském státě[6]. V projednávané věci se jedná o nizozemskou společnost a právo na převod ztrát pobočky, kterou provozuje ve Spojeném království. Taková pobočka spadá z hlediska daňového práva pod pojem stálé provozovny[7].

20. Dále je tak nutné objasnit, zda svoboda usazování brání omezení práva zahraniční společnosti na převod ztrát její tuzemské stálé provozovny (ve formě pobočky).

A – *K první otázce: Omezení svobody usazování*

21. V souladu s předběžnými otázkami je nutné nejprve přezkoumat, zda právní úprava jako je oddíl 403D(1)(c) ICTA omezuje svobodu usazování. Podle tohoto ustanovení není převod tuzemských ztrát stálé provozovny zahraniční společnosti prostřednictvím snížení daní skupiny možný, pokud ztráty mohou být pro účely zahraničního zdanění započteny vůči tamním ziskům.

22. Podle ustálené judikatury sice přímé daně spadají do pravomoci členských států, tyto členské státy však musí při výkonu této pravomoci dodržovat unijní právo[8]. Za těchto podmínek je nutné zdůraznit, že členské státy nejsou podle unijního práva v zásadě povinné stanovit, v rámci svých právních předpisů upravujících korporační daň, snížení daní skupiny na základě ztrát, jak jej v projednávané věci přiznává právo Spojeného království. Úprava daňového systému je totiž věcí jednotlivých členských států[9]. Pokud ovšem členský stát takové právo stanoví, musí být upraveno v souladu se základními svobodami unijního práva, v projednávané věci zejména se svobodou usazování.

23. Svoboda usazování je společnostem přiznána články 43 ES a 48 ES. Soudní dvůr z obsahu těchto ustanovení v souhrnu vyvodil, že společnosti se sídlem v členském státě Společenství mají právo vykonávat svou činnost v jiném členském státě prostřednictvím dceřiné společnosti, pobočky nebo zastoupení[10].

24. Vzhledem k tomu, že článek 43 pododst. 1 druhá věta ES navíc hospodářským subjektům výslovně ponechává možnost svobodně zvolit právní formu vhodnou k výkonu jejich činností v jiném členském státě, nesmí být tato svobodná volba omezena v hostitelském státě diskriminačními daňovými ustanoveními[11]. Svoboda zvolit vhodnou právní formu pro výkon činností v jiném členském státě tak má za cíl zejména umožnit společnostem se sídlem v jednom členském státě otevřít pobočku v druhém členském státě, aby tam vykonávaly své činnosti za stejných podmínek, jako jsou ty, které se použijí na dceřiné společnosti[12].

25. Tato judikatura ve výsledku znamená, že zahraniční společnosti mohou vykonávat výdělečnou činnost v hostitelském členském státě za stejných podmínek jako tuzemské společnosti. Hostitelský členský stát se navíc nemůže odvolávat na to, že zahraniční společnost se může vyhnout případnému

6 — Rozsudek ze dne 15. května 2008, Lidl Belgium (C-414/06, Sb. rozh. s. I-3601, bod 15).

7 — Viz čl. 5 bod 1 písm. b) návrhu směrnice Rady o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob (CCCTB) ze dne 3. října 2011 (COM(2011) 121 final/2).

8 — Rozsudky ze dne 14. února 1995, Schumacker (C-279/93, Recueil, s. I-225, bod 21), a ze dne 8. prosince 2011, Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (C-157/10, Sb. rozh. s. I-13023, bod 28).

9 — Viz rozsudek ze dne 28. ledna 1992, Bachmann (C-204/90, Recueil, s. I-249, bod 23).

10 — Viz mimo jiné rozsudky ze dne 28. ledna 1986, Komise v. Francie (270/83, Recueil, s. 273, bod 18); ze dne 21. září 1999, Saint-Gobain ZN (C-307/97, Recueil, s. I-6161, bod 35); ze dne 25. února 2010, X Holding (C-337/08, Sb. rozh. s. 1215, bod 17), a ze dne 26. října 2010, Schmelz (C-97/09, Sb. rozh. s. I-10465, bod 36),

11 — Viz mimo jiné rozsudek Komise v. Francie (citovaný v poznámce pod čarou 10, bod 22), a rozsudek ze dne 18. července 2007, Oy AA (C-231/05, Sb. rozh. s. I-6373, bod 40), jakož i usnesení ze dne 4. června 2009, KBC Bank a Beleggen, Risicokapitaal, Beheer (C-439/07 a C-499/07, Sb. rozh. s. I-4409, bod 77).

12 — Rozsudek ze dne 23. února 2006, CLT-UFA (C-253/03, Sb. rozh. s. I-1831, bod 15).

znevýhodňujícímu nerovnému zacházení tím, že si zvolí jinou právní formu své činnosti v hostitelském členském státě, například namísto pobočky dceřinou společnost [13].

1. Znevýhodňující nerovné zacházení

26. V projednávané věci je nutné konstatovat nerovné zacházení s tuzemskými a zahraničními společnostmi při výkonu jejich samostatné výdělečné činnosti ve Spojeném království.

27. Vláda Spojeného království sama tvrdí, že daňová úprava snížení daní skupiny s tuzemskými společnostmi a zahraničními společnostmi, které mají stálou provozovnu usazenou v tuzemsku, zachází rozdílně. Zvláštní podmínky uvedené v oddílu 403D(1) ICTA platí pouze pro společnosti se sídlem v zahraniční.

28. Jednou z podmínek podle písmena c) uvedeného oddílu je, že zahraniční společnosti mohou převádět ztráty stálé provozovny usazené ve Spojeném království pouze v případě, že tyto ztráty nelze zohlednit pro účely zahraniční daně. Pro společnosti se sídlem ve Spojeném království taková podmínka neplatí.

29. Nerovným zacházením vznikají zahraničním společnostem nejméně dvě nevýhody. Jednak bude pro ně obtížnější vytvořit se společnostmi Spojeného království konsorcium. Takové společnosti budou vzhledem k tomu, že za určitých okolností neexistuje převoditelnost ztrát stálých provozoven, které patří zahraničním společnostem a které jsou usazeny ve Spojeném království, provádět obchodní transakce spíše v rámci konsorcia vytvořeného se společnostmi-rezidenty, které těmto omezením nepodléhají. Zahraniční společnosti jsou navíc přímo znevýhodněny z důvodu odmítnutí převodu ztrát. Zahraniční společnosti je odepírána – jako v projednávané věci – možnost získat od společnosti, na kterou jsou ztráty převáděny, odměnu za tento převod.

30. Jak již bylo uvedeno, z judikatury navíc vyplývá, že hostitelský stát se nemůže odvolávat na skutečnost, že zahraniční společnosti se mohou vyhnout znevýhodnění tím, že svou výdělečnou činnost budou v hostitelském státě vykonávat ve formě dceřiné společnosti namísto pobočky. Převod ztrát dceřiné společnosti LG.PD Netherlands by tak ve Spojeném království nepodléhal žádným omezením. Zahraniční společnosti mají ovšem možnost vykonat své právo usazování ve Spojeném království prostřednictvím pobočky nebo dceřiné společnosti.

2. Objektivní srovnatelnost

31. Vláda Spojeného království naproti tomu uvádí, že se tuzemská společnost a zahraniční společnost s pobočkou usazenou ve Spojeném království nenacházejí s ohledem na jejich zdanění v objektivně srovnatelné situaci. Zatímco v případě tuzemské společnosti jsou zdaňovány její celkové příjmy, v případě zahraniční společnosti jsou tak zdaňovány pouze příjmy její stálé provozovny ve Spojeném království.

32. Podle ustálené judikatury může totiž diskriminace nastat pouze používáním rozdílných pravidel na srovnatelné situace nebo používáním téhož pravidla na rozdílné situace [14]. Proto je nerovné zacházení slučitelné s ustanoveními Smlouvy týkajícími se svobody usazování v případě, že se dotýká situací, které nejsou objektivně srovnatelné. Objektivní srovnatelnost je přitom nutné zkoumat s přihlédnutím k cíli sledovanému spornými vnitrostátními ustanoveními [15].

13 — Viz rozsudek Oy AA (citovaný v poznámce pod čarou 11, bod 40).

14 — Rozsudek ze dne 1. prosince 2011, Komise v. Maďarsko (C-253/09, Sb. rozh. s. I-12391, bod 50 a tam uvedená judikatura).

15 — Rozsudek X Holding (citovaný v poznámce pod čarou 10, body 20 a 22).

33. Podle ustálené judikatury se rezidenti a nerezidenti zpravidla nenacházejí s ohledem na přímé daně ve srovnatelné situaci [16]. Soudní dvůr však již v rozsudku Marks & Spencer konstatoval, že v každém jednotlivém případě je nutné zkoumat, zda se použití daňového zvýhodnění pouze na tuzemské plátce daně opírá o objektivní kritéria [17]. Omezení tudíž existuje v případě, že ve vztahu ke sporné dani neexistuje žádný objektivní rozdíl, který by mohl odůvodnit rozdílné zacházení mezi různými kategoriemi daňových poplatníků [18].

34. Soudní dvůr tak již několikrát rozhodl, že společnost-rezident a společnost-nerezident, která vykonává obchodní činnost v tuzemsku prostřednictvím stálé provozovny, se při tuzemském zdanění mohou nacházet ve srovnatelné situaci [19].

35. V rozsudku Royal Bank of Scotland k tomu Soudní dvůr konstatoval, že takové společnosti se nacházely v objektivně srovnatelné situaci, neboť vyměřovací základ korporační daně byl zjištěn pro obě společnosti stejným způsobem. Za těchto podmínek bylo pro Soudní dvůr bezvýznamné, že společnosti-rezidenti byly zdaňovány na základě svých celosvětových příjmů a zahraniční společnosti pouze na základě příjmu dosaženého v tuzemsku [20]. V důsledku toho nejsou takové rozdíly s ohledem na daňovou suverenitu členských států, jak uvedla vláda Spojeného království, významné v rámci objektivní srovnatelnosti situací, ale nanejvýše při přezkumu odůvodnění této rozdílnosti [21].

36. Mimoto Soudní dvůr v rozsudku Saint Gobain ZN uznal srovnatelnou situaci společností-rezidentů a společností-nerezidentů především proto, že k jejich rozdílnému zacházení docházelo teprve na úrovni sporného daňového zvýhodnění [22]. Soud ve stupni předcházejícím původnímu řízení k tomu konstatoval, že s tuzemskými společnostmi a stálými provozovnami nacházejícími se v tuzemsku je u zisků a ztrát dosažených ve Spojeném království pro účely korporační daně zacházeno zcela rovným způsobem, ovšem – v projednávané věci – s výjimkou sporného snížení daní skupiny [23].

37. Omezení svobody usazování tudíž nelze odmítnout s odůvodněním, že se tuzemská společnost a zahraniční společnost s pobočkou usazenou ve Spojeném království nenacházejí, pokud jde o jejich zdanění, v objektivně srovnatelné situaci. Proto je zahraničním společnostem u jejich stálých provozoven dovolen zejména převod ztrát do předcházejících nebo následujících zdaňovacích období, stejně jako tuzemským společnostem. Právo Spojeného království tak zjevně situace v případě ztrát považuje v zásadě za srovnatelné.

3. Dílčí závěr

38. Na první otázku je tudíž nutné odpovědět, že zvláštní podmínky, které stanoví oddíl 403D(1)(c) ICTA pro snížení daní skupiny, co se týče společností se sídlem v jiném členském státě než je Spojené království, představují omezení svobody usazování.

16 — Rozsudek Schumacker (citovaný v poznámce pod čarou 8, bod 31) a ze dne 22. prosince 2008, Truck Center (C-282/07, Sb. rozh. s. I-10767, bod 38).

17 — Viz rozsudek Marks & Spencer (citovaný v poznámce pod čarou 2, body 37 a 38).

18 — K volnému pohybu služeb viz rozsudek ze dne 17. listopadu 2009, Presidente del Cosiglio dei Ministri (C-169/08, Sb. rozh. s. I-10821, bod 35).

19 — Poprvé v rozsudku Komise v. Francie (citovaný v poznámce pod čarou, bod 20).

20 — Rozsudek ze dne 29. dubna 1999, Royal Bank of Scotland (C-311/97, Recueil, s. I-2651, body 27 až 29).

21 — Viz rovněž rozsudek X Holding (citovaný v poznámce pod čarou 10, bod 38).

22 — Viz rozsudek Saint-Gobain ZN (citovaný v poznámce pod čarou 10, bod 49).

23 — First-tier tribunal, rozhodnutí ze dne 27. července 2009, [2009] UKFTT 226(TC), č. 21.

B – *K druhé předběžné otázce: Důvod omezení*

39. Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda pro omezení svobody usazování existuje odůvodnění. Podle judikatury lze omezení svobody usazování připustit pouze tehdy, je-li odůvodněno naléhavými důvody obecného zájmu [24]. Předkládající soud v projednávané věci uvádí jako možné důvody vyváženost rozdělení zdaňovacích pravomocí mezi členské státy, nebezpečí dvojího zohlednění ztrát, jakož i kombinaci těchto dvou důvodů.

40. Tento druh otázky má svůj původ ve zjevně přetrvávající nejistotě ohledně výkladu rozsudku Marks & Spencer. V uvedené věci Soudní dvůr uvedl jako důvody vyváženost rozdělení zdaňovacích pravomocí mezi členské státy, nebezpečí dvojího zohlednění ztrát, jakož i nebezpečí daňových úniků a všechny tyto tři důvody použil společně k odůvodnění omezení svobody usazování [25].

41. Již ve svém stanovisku ve věci Oy AA jsem uvedla, že jádrem těchto tří prvků je zachování rozdělení zdaňovacích pravomocí [26]. Soudní dvůr v příslušném rozsudku rovněž uznal, že odůvodnění prostřednictvím prvku zachování rozdělení zdaňovacích pravomocí mezi členské státy prvku zamezení vyhýbání se daňové povinnosti je možné [27]. Později v rozsudku Lidl Belgium také připustil odůvodnění pouze na základě rozdělení zdaňovacích pravomocí mezi členské státy a nebezpečí dvojího zohlednění ztrát [28].

42. Z toho vyplývá, že pro odůvodnění je nakonec rozhodující skutečnost, že vnitrostátní úprava sleduje cíl zachování rozdělení zdaňovacích pravomocí. Cíle zamezení dvojímu zohlednění ztrát a daňových úniků nejsou v tomto ohledu samoúčelné, ale mají význam pouze v rozsahu, v němž slouží zachování rozdělení zdaňovacích pravomocí mezi členské státy [29]. Proto Soudní dvůr naposledy v rozsudku National Grid Indus přezkoumal a potvrdil pouze tento důvod jako takový, tedy bez toho, že by uplatnil hlediska zamezení dvojímu zohlednění ztrát nebo zamezení daňovým únikům [30].

43. Tento poznatek má v projednávané věci zvláštní význam. Jak totiž následně ukážu, zachování rozdělení zdaňovacích pravomocí neodůvodňuje projednávané omezení svobody usazování, ačkoliv má zabránit dvojímu zohlednění ztrát.

1. Rozdělení zdaňovací pravomoci

44. Zachování rozdělení zdaňovacích pravomocí mezi členské státy je Soudním dvorem v ustálené judikatuře uznaným důvodem [31].

45. Rozdělení zdaňovacích pravomocí je přitom věcí členských států. Unijní právo nestanoví za svého současného stavu v zásadě žádná obecná kritéria pro rozdělení zdaňovacích pravomocí mezi členské státy [32]. Členské státy vymezily své pravomoci podle mezinárodní daňové praxe zpravidla tak, že stát má zdaňovací pravomoc jak ve vztahu k celosvětovým příjmům tuzemských společností, tak také ve

24 — Rozsudky ze dne 12. září 2006 Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, Sb. rozh. s. I-7995, bod 47), ze dne 27. listopadu 2008, Papillon (C-418/07, Sb. rozh. s. I-8947, bod 33), a ze dne 13. října 2011, Waypoint Aviation (C-9/11, Sb. rozh. s. I-9697, bod 27).

25 — Rozsudek Marks & Spencer (citovaný v poznámce pod čarou 2, bod 51).

26 — Stanovisko ze dne 12. září 2006, Oy AA (C-231/05, Sb. rozh. s. I-6373, bod 48).

27 — Rozsudek Oy AA (citovaný v poznámce pod čarou 11, bod 60).

28 — Rozsudek Lidl Belgium (citovaný v poznámce pod čarou 6, bod 42).

29 — Viz moje stanovisko ze dne 10. září 2009, SGI (C-311/08, Sb. rozh. s. I-487, bod 59).

30 — Rozsudek ze dne 29. listopadu 2011, National Grid Indus (C-371/10, Sb. rozh. s. I-12273, body 45 až 49); viz do té míry již rozsudek ze dne 7. září 2006, N (C-470/04, Sb. rozh. s. I-7409, bod 42).

31 — Viz mimo jiné rozsudky Marks & Spencer (citovaný v poznámce pod čarou 2, bod 45), Lidl Belgium (citovaný v poznámce pod čarou 6, bod 31) a National Grid Indus (citovaný v poznámce pod čarou 30, bod 45).

32 — Viz rozsudek ze dne 16. července 2009, Damseaux (C-128/08, Sb. rozh. s. I-6823, body 30 a 33, jakož i tam uvedená judikatura).

vztahu k příjmům dosažených v tuzemsku stálými provozovnami zahraničních společností. Dvojímu zdanění příjmů stálých provozoven, jež z toho vyplývá, je zpravidla zamezeno tím, že stát sídla společnosti osvobodí tyto příjmy od daně nebo započte daň splatnou v jiném státě vůči dani, kterou vybírá v rámci zdanění společnosti [33].

46. Za podmínek této mezinárodní daňové praxe mohou členské státy za účelem zachování rozdělení jejich zdaňovacích pravomocí přijmout opatření k zajištění výkonu své zdaňovací příslušnosti ve vztahu k činnostem vykonávaným na jejich území [34].

47. V projednávané věci jsou zdaňovací pravomoci upraveny podle uvedené mezinárodní daňové praxe. Podle článku 7 britsko-nizozemské smlouvy o zamezení dvojího zdanění má Spojené království zdaňovací pravomoc jak ve vztahu k příjmům tuzemských společností, tak také ve vztahu k příjmům v tuzemsku usazených stálých provozoven, které patří zahraničním společnostem.

48. Vyvstává tak tedy otázka, zda jsou tyto zdaňovací pravomoci Spojeného království oslabeny, jestliže ztráty stálé provozovny-rezidenta, která patří zahraniční společnosti (LG.PD Netherlands), mohou být odečteny od základu korporační daně tuzemské společnosti (daňového poplatníka), ačkoliv je v zásadě lze odečíst také v Nizozemsku.

49. Podle mého názoru tomu tak není. Zdaňovací pravomoc Spojeného království v případě příjmů daňového poplatníka není převodem ztrát oslabena. Převod se totiž týká pouze ztrát, které vznikly rovněž v rámci zdaňovací pravomoci Spojeného království. Všechny operace, o které se v projednávané věci jedná, podléhají daňové suverenitě Spojeného království: tuzemské ztráty tuzemského daňového subjektu (LG.PD Netherlands ve vztahu k její stálé provozovně ve Spojeném království) mají být započteny vůči tuzemským ziskům jiného tuzemského daňového subjektu (daňového poplatníka).

50. Pro zachování zdaňovací pravomoci Spojeného království je irelevantní, zda mohou být ztráty, které mají být převedeny, zohledněny také v Nizozemsku. Zohlednění v Nizozemsku totiž nemá žádný vliv na zdaňovací pravomoc Spojeného království. Tato pravomoc může být oslabena pouze zohledněním ztrát, které vznikly v rámci výlučné zdaňovací pravomoci jiného členského státu. Takové ztráty by totiž snížily daňové výnosy Spojeného království, třebaže zisky z příslušné činnosti nelze zdanit.

51. Soudní dvůr proto důvod zamezení dvojímu zohlednění ztrát přezkoumal téměř výlučně v případech, ve kterých členský stát odmítl zohlednit ztráty, které vznikly v jiném členském státě [35]. Vzhledem k tomu, že v jednom případě šlo jen o tuzemské ztráty, odmítl Soudní dvůr v rozsudku Papillon odvolání se na cíl zamezení dvojímu zohlednění ztrát s odůvodněním, že se jednalo o zohlednění ztrát dosažených v jednom a témže členském státě [36].

52. V projednávané věci podléhají zisky z tuzemské činnosti stálé provozovny společnosti LG.PD Netherlands zdaňovací pravomoci Spojeného království. Spojené království tudíž nemůže odmítnout zohlednění ztráty z téže činnosti s odkazem na zachování rozdělení zdaňovacích pravomocí. Tento

33 — Viz stanovisko generálního advokáta Geelhoeda ze dne 23. února 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, Sb. rozh. s. I-11673, body 49 až 51).

34 — Viz rozsudek Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas (citovaný v poznámce pod čarou 24, bod 56), rozsudek ze dne 29. března 2007, Rewe Zentralfinanz (C-347/04, Sb. rozh. s. I-2647, bod 42), rozsudek Oy AA (citovaný v poznámce pod čarou 11, bod 54), rozsudek ze dne 4. prosince 2008, Jobra (C-330/07, Sb. rozh. s. I-9099, bod 33), a National Grid Indus (citovaný v poznámce pod čarou 30, bod 46).

35 — Viz rozsudky Marks & Spencer (citovaný v poznámce pod čarou 2), Oy AA (citovaný v poznámce pod čarou 11) a Lidl Belgium (citovaný v poznámce pod čarou 6).

36 — Rozsudek Papillon (citovaný v poznámce pod čarou 24, bod 39).

důvod má totiž pouze – jak vyjádřil Soudní dvůr v rozsudku Lidl Belgium – nastolit symetrii mezi právem na zdanění zisků a možností odečíst ztráty [37]. Nebo, jak se vyjádřila sama vláda Spojeného království ve věci Marks & Spencer: zisky a ztráty jsou dvě strany téže mince [38].

53. Tomu nebrání také výše uvedený argument Spojeného království, podle něhož se tuzemská společnost a pobočka zahraniční společnosti v otázce zdanění nenacházejí v objektivně srovnatelné situaci; tímto se chci v projednávané věci ještě jednou zabývat.

54. Soudní dvůr v rozsudku X Holding k odůvodnění rozdělení zdaňovací pravomoci konstatoval, že z pohledu státu původu společnosti se její stálé provozovny v jiném členském státě a její dceřiné společnosti-nerezidenti nenacházejí ve srovnatelné situaci. Dceřiná společnost má totiž v jiném členském státě neomezenou daňovou povinnost, zatímco stálá provozovna podléhá v zásadě a v omezeném rozsahu nadále daňové suverenitě státu původu [39].

55. Jak jsem již ovšem uvedla ve svém stanovisku ve věci X Holding, existují při rozdělování zdaňovací pravomoci různé povinnosti pro členský stát původu a hostitelský členský stát [40]. Členský stát původu smí se zahraničními stálými provozovnami a dceřinými společnostmi tuzemské společnosti zacházet rozdílně. Členský stát původu má totiž právo zdanění – zpravidla druhořadé – pouze u zahraničních stálých provozoven, a nikoliv u zahraničních dceřiných společností.

56. V případě hostitelského členského státu je tomu však jinak. Hostitelský členský stát má zpravidla právo zdanění ve vztahu k oběma formám usazení. Hostitelský členský stát je proto povinen s oběma těmito formami usazení společnosti se sídlem v jiném členském státě zacházet při výběru daně také rovným způsobem [41].

57. Z těchto důvodů se Spojené království jako hostitelský členský stát nemůže odvolávat na důvod zachování rozdělení zdaňovací pravomoci, pokud pobočkám usazeným v tuzemsku za určitých podmínek odepírá, na rozdíl od tuzemských společností, snížení daní skupiny.

2. Dvojí zohlednění ztrát

58. Zbývá přezkoumat, zda cíl zamezení dvojímu zohlednění ztrát může představovat samostatný důvod.

59. Podle zjištění v původním řízení může společnost LG.PD Netherlands v nizozemském daňovém řízení sama, resp. v rámci daňové jednotky, uplatnit alespoň z části ztráty, které vznikly její stálé provozovně usazené ve Spojeném království. Jak již vyplynulo z věci X Holding, mohou ztráty zahraniční stálé provozovny společnosti usazené v Nizozemsku vést k přechodnému snížení tamní daně společnosti [42]. V projednávané věci tak existuje nebezpečí – alespoň dočasného – dvojího zohlednění ztrát ve Spojeném království a Nizozemsku.

60. V rozsudku Lidl Belgium ovšem Soudní dvůr uznal, že je slučitelné se svobodou usazování, pokud společnost nemůže odečíst ztráty stálé provozovny nacházející se v jiném členském státě, stanoví-li smlouva o zamezení dvojího zdanění, že se její příjmy zdaní v jiném členském státě a v tomto státě mohou být zohledněny také ztráty pro budoucí zdaňovací období. Jestliže členský stát, kde se nachází stálá provozovna, zohledňuje z daňového hlediska jak zisky, tak i ztráty, může tedy členský stát společnosti z daňového hlediska opomíjet ztráty takové stálé provozovny. Nizozemské království tedy nevykonává své pravomoci, které mu přísluší na základě této judikatury.

37 — Rozsudek Lidl Belgium (citovaný v poznámce pod čarou 6, bod 33).

38 — Rozsudek Marks & Spencer (citovaný v poznámce pod čarou 2, bod 43).

39 — Rozsudek X Holding (citovaný v poznámce pod čarou 10, bod 38).

40 — Stanovisko ze dne 19. listopadu 2009, X Holding (C-337/08, Sb. rozh. s. I-1215, body 51 až 62).

41 — Stanovisko X Holding (citované v poznámce pod čarou 40, bod 62).

42 — Viz rozsudek X Holding (citovaný v poznámce pod čarou 10, bod 35) a moje stanovisko X Holding (citované v poznámce pod čarou 40, bod 39).

61. Na druhé straně není takové zohlednění ztrát zahraniční stálé provozovny také v rozporu se svobodou usazování [43]. Členské státy mohou tudíž ztráty zahraničních stálých provozoven zohlednit při zdanění svých zahraničních společností, avšak nemají k tomu zpravidla podle unijního práva povinnost [44].

62. Jestliže členský stát, kde má společnost své sídlo, přesto zohledňuje ztráty zahraniční stálé provozovny, ve výsledku z toho vyplývá – alespoň dočasné – dvojí zohlednění ztrát zahraniční stálé provozovny. V takovém případě není ovšem zjevné, proč by členský stát, ve kterém se nachází stálá provozovna, měl být oprávněn vyloučit zohlednění ztráty s odůvodněním, že tato ztráta je již zohledněna v členském státě sídla společnosti. Zdaňovací pravomoc členského státu, ve kterém se stálá provozovna nachází, tím totiž není, jak je patrné, dotčena. Jeho daňové výnosy zůstávají stejné bez ohledu na to, zda jsou ztráty stálé provozovny zohledněny také ve státě sídla společnosti.

63. Současné mezinárodní vymezení daňových pravomocí ostatně dokonce může dvojí zohlednění ztrát vyžadovat. Tomu je tak vždy v případě, pokud jsou z daňového hlediska zohledňovány také příjmy ze dvou různých států. Dojde-li ke střetu dvojího zdanění příjmů zahraniční stálé provozovny s postupem zápočtu ve státě sídla společnosti, zdaní se jejich příjmy jak ve státě, v němž se nachází stálá provozovna, tak také ve státě sídla společnosti. Dvojí zohlednění ztrát je v takových případech logickým důsledkem dvojího zdanění zdroje příjmů.

64. Zamezení dvojímu zohlednění ztrát nemůže být za těchto podmínek samoúčelné. V případě zamezení dvojímu zohlednění ztrát, jak bylo dosud uplatňováno v judikatuře, jde pouze o otázku, zda je členský stát v rámci vyváženého rozdělení zdaňovacích pravomocí oprávněn nezohlednit ztrátu pro účely zdanění daňového poplatníka. Tato pravomoc může vyplývat z toho, že ztráta se zohlední v jiném členském státě, do jehož daňové suverenity spadá také zdanění zisků z příslušné činnosti. Ztráta je připisována tomuto jinému členskému státu, neboť tento stát zdaňuje odpovídající zisky. Zohlednění v jiném členském státě, který zisky nezdaňuje, by bylo rovněž „dvojí“.

65. Do té míry musí Spojené království ztráty stálé provozovny, jejíž zisky zdaňuje, zohlednit nikoliv „dvakrát“, ale „jednou“. Jediné zdanění v zásadě stanoví také právo Spojeného království, když stanoví možnost převést ztráty stálé provozovny do předcházejících nebo následujících zdaňovacích období.

66. Z tohoto důvodu by ostatně daňové předpisy ve Spojeném království – i kdybychom chtěli uznat zamezení dvojímu zohlednění ztrát jako samostatný důvod – každopádně nebyly vhodné k tomu, aby takovému dvojímu zohlednění zabránily. Soudní dvůr již totiž poukázal na skutečnost, že vnitrostátní právní úprava je vhodná k zaručení uskutečnění dovolávaného cíle pouze tehdy, když opravdu odpovídá snaze dosáhnout jej soudržným a systematickým způsobem [45].

67. Ve Spojeném království tomu tak s ohledem na dvojí zohlednění ztrát v tuzemsku usazených stálých provozoven, které patří zahraničním společnostem, zjevně není. Podmínka upravená v oddílu 403D(1)(c) ICTA platí pouze pro snížení daní skupiny. Převod a zpětný převod ztrát do různých zdaňovacích období je ovšem stálým provozovnám zdaňovaným ve Spojeném království umožněn zcela nezávisle na tom, zda jsou takové ztráty zohledněny také v členském státě společnosti. Daňová úprava odpočtu ztrát tak celkově nesleduje soudržným způsobem cíl zamezení dvojímu zohlednění ztrát.

3. Dílčí závěr

68. Druhou otázku je tudíž nutné zodpovědět tak, že omezení nelze odůvodnit zachováním rozdělení zdaňovacích pravomocí, a to ani ve spojení s hlediskem zamezení dvojímu zohlednění ztrát. Nelze je rovněž odůvodnit pouze zamezením dvojímu zohlednění ztrát, které nepředstavuje samostatný důvod.

43 — Viz rozsudek ze dne 23. října 2008, Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, Sb. rozh. s. I-8061).

44 — Viz moje stanovisko X Holding (citované v poznámce pod čarou 40, bod 50).

45 — Rozsudky ze dne 10. března 2009, Hartlauer (C-169/07, Sb. rozh. s. I-1721, bod 55) a – pokud jde o volný pohyb služeb – ze dne 8. července 2010, Sjöberg (C-447/08 a C-448/08, Sb. rozh. s. I-6921, bod 40).

C – Ke třetí předběžné otázce: Přiměřenost omezení

69. Kdyby Soudní dvůr přesto dospěl k závěru, že zamezení dvojímu zohlednění ztrát představuje samostatný důvod a sporná právní úprava je přesto vhodná k dosažení tohoto cíle, bylo by přesto nutné odmítnout odůvodnění omezení v projednávané věci.

70. Přitom i v případě, že by pro omezení svobody usazování existovalo odůvodnění, nesmí jít omezení této svobody nad rámec toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné [46].

71. Je nutné zdůraznit, že v projednávané věci se přezkum nezbytnosti právní úpravy, která je předmětem sporu v původním řízení, nemůže řídit kritérii rozsudku Marks & Spencer, jak bylo předmětem diskuze vedené mezi některými zúčastněnými. Uvedený rozsudek se totiž vztahuje na situaci, ve které vnitrostátní právní úprava slouží zachování rozdělení zdaňovací pravomoci. K tomuto účelu však právní úprava, která je předmětem sporu v projednávané věci, právě – jak již bylo uvedeno výše – neslouží. Kdyby ovšem bylo nutné pro tuto právní úpravu uznat samostatný důvod ve formě zamezení dvojímu zohlednění ztrát, musela by se kritéria nezbytnosti takové úpravy přizpůsobit právě tomuto důvodu.

72. Za těchto podmínek mám za to, že úprava obsažená v oddílu 403D(1)(c) ICTA jde v mnoha ohledech nad rámec toho, co by bylo k zamezení dvojímu zohlednění ztrát nezbytné.

73. Zaprvé je podle této právní úpravy převod ztrát vyloučen již v případě, že pouze část dotčených ztrát lze započíst pro účely zahraniční daně. Jestliže je pouze část ztrát vzniklých ve Spojeném království zohledněna v jiném členském státě, převod ztrát pro druhou část se odmítne, ačkoliv není nutné se do té míry obávat dvojího zohlednění ztrát.

74. Zadruhé právní úprava nerozlišuje podle toho, jakým způsobem se zohlední ztráty pro účely zahraniční daně, zda trvale, nebo pouze přechodně. Zohlední-li jiný členský stát ztráty zahraniční stálé provozovny, která patří tuzemské společnosti pouze dočasně tak, že toto zohlednění v případě pozdějších zisků stálé provozovny opět zruší [47], může se poté zohlednění ztrát zpětně vyrovnat. Pro takový případ však právo týkající se korporační daně Spojeného království nestanoví podle informací, které jsou v projednávané věci k dispozici, žádnou dodatečnou možnost snížení daní skupiny.

75. Zatřetí, vyloučení snížení daní skupiny podle oddílu 403D(1)(c) ICTA již v případě, že existuje pouze možnost zohlednit ztráty v jiném členském státě „v jakémkoliv účetním roce“, jde podle mého názoru nad rámec to, co je nezbytné. Tuto možnost nelze vyloučit ani v případě, že proti dotčené zahraniční společnosti – jako je tomu v projednávané věci – bylo zahájeno konkurzní řízení. Existuje tak například možnost odpočtu ztrát z příjmů za předcházející období nebo pokračování v provozování podniku v důsledku konkurzního řízení.

76. Z důvodu těchto mnohočetných omezení se mi zdá, že úprava obsažená v oddílu 403D(1)(c) ICTA v podstatě směřuje k tomu, aby snížení daní skupiny bylo přípustné pouze v případě, že zohlednění ztrát britské stálé provozovny není v členském státě zahraniční společnosti *obecně* stanoveno. Okolnosti konkrétního případu jsou naproti tomu téměř irelevantní.

77. V každém případě by proto bylo nutné na třetí otázku odpovědět tak, že právní úprava jde celkově nad rámec toho, co je pro účely zamezení dvojímu zohlednění ztrát nezbytné.

46 — Viz mimo jiné rozsudky ze dne 31. března 1993, Kraus (C-19/92, Recueil, s. I-1663, bod 32), ze dne 11. března 2004, Lasteyrie du Saillant (C-9/02, Recueil, s. I-2409, bod 49), a National Grid Indus (citovaný v poznámce pod čarou 30, bod 42).

47 — Viz k tomuto pravidlu kompenzace v Nizozemsku viz moje stanovisko X Holding (citované v poznámce pod čarou 40, body 39 a 48).

D – *Ke čtvrté předběžné otázce: Právní důsledky zákazu omezení*

78. Prostřednictvím čtvrté předběžné otázky se chce předkládající soud nakonec dozvědět, jaký význam by mělo porušení zásady usazování pro původní řízení. Vzhledem k tomu, že taková právní úprava, jaká je obsažena v oddílu 403D(1)(c) ICTA, je v rozporu se zásadou usazování[48], je nutné tuto otázku zodpovědět.

79. Tato otázka vyvstala na základě skutečnosti, že v projednávané věci využila samotná společnost LG.PD Netherlands svobody usazovaní zaručené články 43 ES a 48 ES. Svoboda usazování daňového poplatníka, který v původním řízení uplatňuje právo na snížení daní skupiny, není naproti tomu omezena. Daňový poplatník je spíše dotčen tím, že je na základě daňové úpravy Spojeného království omezena svoboda usazování jeho smluvního partnera, od kterého chce za úplatu převzít ztráty. Může mít daňový poplatník v původním řízení přesto prospěch ze zákazu stanoveného v článku 43 ES?

80. Vláda Spojeného království k tomu uvedla, že svoboda usazování je individuálním právem. Mimoto uvedla ustálenou judikaturu, podle níž nesmějí být procesní podmínky soudních řízení určených k zajištění ochrany práv, která jednotlivcům vyplývají z unijního práva, méně příznivé než ty, které se týkají obdobných řízení na základě vnitrostátního práva (zásada rovnocennosti), a nesmějí v praxi znemožňovat nebo nadměrně ztěžovat výkon práv přiznaných právním řádem Unie (zásada efektivity)[49]. Posouzení otázky, jaké účinky má dodržování těchto zásad v původním řízení, přísluší vnitrostátnímu soudu.

81. Podle mého názoru je uvedená judikatura v projednávané věci zcela irelevantní, neboť se týká pouze úpravy procesních podmínek uplatnění práv přiznaných unijním právem. Pro původní řízení je však rozhodující, zda má hmotněprávní obsah úpravy svobody usazování takový rozsah, že se ochrana článku 43 ES vztahuje také na daňového poplatníka v původním řízení. To je proto nutné následně přezkoumat:

82. Článek 43 SFEU má přímý účinek[50]. Vnitrostátní soud proto nesmí považovat za použitelné jakékoliv vnitrostátní právo, jestliže je v rozporu s tímto ustanovením[51].

83. Článek 43 pododst. 1 první věta ES zakazuje omezení svobody usazování. V tomto řízení není nutné objasnit, zda je tento zákaz upraven jako čistě individuální právo, nebo zda má objektivní normativní obsah, který je nezávislý na osobě, která podle tohoto ustanovení vykonává své právo usazování. Soudní dvůr totiž v každém případě několikrát v souvislosti s různými základními svobodami zdůraznil, že také jiné osoby než osoby přímo oprávněné ze základní svobody mohou mít z dané svobody prospěch, pokud základní svoboda nemůže mít jinak svůj plný účinek[52].

84. V projednávané věci je podle mého názoru zjevné, že svoboda usazování může mít svůj plný účinek pouze tehdy, pokud také daňový poplatník v původním řízení může uplatnit rozpor vnitrostátního ustanovení se zásadou usazování.

85. Projednávané omezení převodu ztrát je zakázáno článkem 43 ES. Jak je patrné, spočívá omezení svobody usazování společnosti LG.PD Netherlands v tom, že jejímu smluvnímu partnerovi – v projednávané věci daňovému poplatníkovi – je odepíráno zvýhodnění, čímž je znevýhodněna sama

48 — Viz výše části A, B a C.

49 — Rozsudek ze dne 8. září 2011, Rosado Santana (C-177/10, Sb. rozh. s. I-7907, bod 89, a tam uvedená judikatura).

50 — Rozsudek ze dne 13. dubna 2010, Wall (C-91/08, Sb. rozh. s. I-2815, bod 68).

51 — Viz mimo jiné rozsudky ze dne 9. března 1978, Simmenthal (C-106/77, Recueil, 629), a ze dne 8. září 2010, Winner Wetten (C-409/06, Sb. rozh. s. I-8015, bod 55).

52 — Viz rozsudky ze dne 7. července 1992, Singh (C-370/90, Recueil, s. I-4265, bod 23); ze dne 7. května 1998, Clean Car Autoservice (C-350/96, Recueil, s. I-2521, bod 20), a ze dne 11. ledna 2007, ITC (C-208/05, Sb. rozh. s. I-181, bod 26); obdobně rozsudek ze dne 12. dubna 1994, Halliburton Services (C-1/93, Recueil, s. I-1137, bod 20).

společnost LG.PD Netherlands [53]. Svoboda usazování společnosti LG.PD Netherlands tak může být zaručena pouze tím, že se jejímu smluvnímu partnerovi poskytne daňová výhoda. Výhodu spočívající v převodu ztrát, totiž snížení vyměřovacího základu žádající společnosti – v projednávané věci daňového poplatníka – může ovšem uplatnit pouze tato společnost v rámci zdanění.

86. Plný účinek svobody usazování nelze naproti tomu zaručit tím, že by společnost LG.PD Netherlands, která v projednávané věci vykonala své právo usazování, mohla za určitých okolností uplatnit náhradu škody, jak uvedla vláda Spojeného království. Zaprvé by náklady s tím spojené nadále představovaly zásah do svobody usazování společnosti LG.PD Netherlands. Navíc by tím nemohlo být odstraněno znevýhodnění vyplývající z toho, že společnosti Spojeného království by za určitých okolností z důvodu neexistující převoditelnosti ztrát nechtěly vytvořit konsorcium s účastí společnosti LG.PD Netherlands.

87. Jiný pohled by členským státům ostatně umožnil přijmout diskriminační úpravu v nepřímé formě. Sankcionováni by tak mohli být pouze smluvní partneři společnosti, která využívá svobody usazování. Zahraniční společnost by mohla za určitých okolností uplatnit náhradu škody proti dotčenému členskému státu. Škodu by však bylo v mnoha případech obtížné prokázat, jestliže by smluvní partneři byli již prostřednictvím sankce odrazováni od navázání obchodních vztahů se zahraniční společností.

88. Pro účely zaručení svobody usazování se proto musí přímý účinek článků 43 ES a 48 ES v každém případě vztahovat také na smluvního partnera v případě, že jeho znevýhodnění jsou příčinou omezení svobody usazování.

89. Za těchto podmínek je irelevantní, že samotný daňový poplatník v původním řízení nevykonává právo usazování. Články 43 ES a 48 ES vyžadují také v tomto původním řízení, aby se sporné ustanovení oddílu 403D(1)(c) ICTA považovalo za nepoužitelné.

V – Závěry

90. S ohledem na veškeré tyto úvahy navrhuji Soudnímu dvoru, aby na otázky položené Upper Tribunal, Tax and Chancery Chamber odpověděl následovně:

„1) Členským státem stanovený zákaz převodu ztrát stálé provozovny-rezidenta, která patří zahraniční společnosti-nerezidentovi, vzniklých v tomto členském státě, na společnost-rezidenta prostřednictvím snížení daní skupiny, pokud jakákoliv část těchto ztrát je pro účely zahraniční daně v jakémkoliv účetním roce odpočitatelná od zahraničních zisků společnosti nebo jiné osoby, nebo pokud ji lze jakýmkoliv způsobem započítat vůči těmto ziskům, je omezením svobody usazování zaručené články 43 ES a 48 ES.

2) Toto omezení nelze odůvodnit zachováním rozdělení zdaňovacích pravomocí mezi členské státy, ani zamezením dvojímu zohlednění ztrát ani kombinací obou cílů.

3) Členský stát je v situaci, jako je situace dotčená v původním řízení, povinen také ve prospěch daňového poplatníka, který uplatňuje snížení daní skupiny, považovat ustanovení, které je v rozporu s články 43 ES a 48 ES, za nepoužitelné.“

53 — Viz výše bod 29.