STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY JULIANE KOKOTT

přednesené dne 19. listopadu 2009 [1]

I – Úvod

1. Nizozemské daňové právo umožňuje společnostem usazeným v tuzemsku vytvořit daňovou jednotku s jejími dceřinými společnostmi usazenými v tuzemsku. To má za následek zejména to, že zisky a ztráty společností začleněných do daňové jednotky jsou konsolidovány na úrovni mateřské společnosti a u transakcí uskutečněných v rámci skupiny je zachována daňová neutralita. Dceřiné společnosti usazené v jiném členském státě nemohou být začleněny do daňové jednotky.

2. Hoge Raad pochybuje o tom, zda je takové rozdílné zacházení s dceřinými společnostmi usazenými v tuzemsku a v zahraničí odůvodněno důvody rozvedenými v rozsudku Marks & Spencer [2] a v navazujících rozhodnutích [3], zejména důvodem ochrany vyváženého rozdělení daňové pravomoci mezi členskými státy.

3. Členské státy účastnící se řízení pokládají nizozemskou právní úpravu týkající se daňové jednotky za slučitelnou se svobodou usazování. X Holding B.V. (dále jen „X Holding“) a Komise jsou opačného názoru. Poukazují na to, že nizozemské právo umožňuje začlenit do daňové jednotky provozovny nizozemské společnosti nacházející se v zahraničí. Proto by totéž mělo být možné také u dceřiných společností se sídlem v jiném členském státě.

II – Právní rámec

4. Dohoda o zamezení dvojího zdanění ze dne 5. června 2001 [4] uzavřená mezi Nizozemskem a Belgií (dále jen „dohoda o zamezení dvojího

1 — Původní jazyk: němčina.

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

3 — Viz zejména rozsudky ze dne 7. září 2006, N (C-470/04, Sb. rozh. s. I-7409), ze dne 18. července 2007, Oy AA (C-231/05, Sb. rozh. s. I-6373), a ze dne 15. května 2008, Lidl Belgium (C-414/06, Sb. rozh. s. I-3601).

4 — *Trb.* 2001, 136.

zdanění“) stanoví ve svém čl. 7 odst. 1 v souladu se vzorovou smlouvou vypracovanou OECD, že

„Zisky podniku smluvního státu mohou být zdaněny pouze v tomto státě, ledaže tento podnik vykonává činnost v jiném smluvním státě prostřednictvím stálé provozovny, která se zde nachází. Vykonává-li podnik svou činnost tímto způsobem, pak lze zisky tohoto podniku zdanit v jiném státě, ale pouze pokud je lze připsat této provozovně“.

5. Pobírá-li daňový poplatník usazený v Nizozemsku příjmy, které musí být podle článku 7 dohody zdaněny v Belgii, Nizozemsko je osvobodí od daně podle čl. 23 odst. 2 dohody o zamezení dvojího zdanění tak, že přizná snížení jeho daní, které je v nizozemských právních předpisech stanoveno za účelem zamezení dvojího zdanění [5].

6. Článek 15 odst. 1 Wet op de vennootschapsbelasting 1969, ve znění z roku 2003 (zákon o dani z příjmů právnických osob, dále jen „Wet“), upravuje daňovou jednotku takto:

„Disponuje-li daňový poplatník (mateřská společnost) vlastnictvím v právním a hospodářském smyslu minimálně k 95 % podílů na splaceném základním kapitálu jiného daňového poplatníka (dceřiné společnosti), vybere se na žádost obou daňových poplatníků od nich daň takovým způsobem, jako by se jednalo o *jednoho* daňového poplatníka v tom smyslu, že činnosti a majetek dceřiné společnosti jsou součástí činností a majetku mateřské společnosti. Daň se vybere od mateřské společnosti. Součástí jedné daňové jednotky může být více dceřiných společností.“

7. Podle čl. 15 odst. 3 písm. c) Wet mohou daňovou jednotku tvořit pouze daňoví poplatníci usazení v Nizozemsku. Článek 15 odst. 4 z toho činí výjimku pro společnosti usazené v Evropské unii, pokud mají v Nizozemsku stálou provozovnu, jejíž příjmy podléhají zdanění v Nizozemsku na základě dohody o zamezení dvojího zdanění.

8. Podle vysvětlení podaného předkládajícím soudem mají pravidla týkající se daňové jednotky za následek, že zisky a ztráty

5 — K tomu viz ustanovení pojednaná v bodech 10 a 11 tohoto stanoviska obsažená v Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 (nařízení o zamezení dvojího zdanění z roku 2001).

různých společností náležejících k daňové jednotce mohou být v témže daňovém roce navzájem započteny. Převod aktiv mezi dvěma společnostmi náležejícími k daňové jednotce a služby poskytnuté v rámci této jednotky si kromě toho zachovají daňovou neutralitu.

9. Není-li dceřiná společnost začleněna do daňové jednotky, nemohou být ztráty této společnosti započteny se zisky mateřské společnosti. Podíly na této dceřiné společnosti jsou pro mateřskou společnost majetkovou účastí. Podle čl. 13 odst. 1 Wet se při výpočtu výše zisku nepřihlíží k (pozitivním či negativním) výsledkům dosaženým prostřednictvím výnosů z majetkové účasti. Ztráta z majetkové účasti (ztráta na základě snížení hodnoty) tedy v zásadě nemůže být odečtena ze zdanitelného zisku mateřské společnosti. Článek 13d Wet ovšem za určitých podmínek umožňuje odečíst od zisku ztrátu realizovanou při zániku majetkové účasti.

10. Ve vztahu k daňovému zacházení s příjmy zahraničních provozoven článek 33 Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 (nařízení o zamezení dvojího zdanění z roku 2001) stanoví, že tyto příjmy budou připočteny k daňovému základu hlavní společnosti v Nizozemsku. Současně jsou od daně osvobozeny tím způsobem, že se od daňového dluhu odečte částka odpovídající tuzemské dani z příjmů právnických osob připadající na daný podíl.

11. Vedla-li ztráta zahraniční stálé provozovny ke snížení nizozemského základu daně, platí podle článku 35 tohoto nařízení, že budoucí pozitivní výsledky stálé provozovny mohou být osvobozeny teprve tehdy, pokud přesáhnou předtím odečtené ztráty (pravidlo kompenzace ztrát).

III – Skutkový stav, předběžné otázky a řízení

12. X Holding B.V. je kapitálovou společností se sídlem v Nizozemsku. Je držitelkou všech podílů ve společnosti F N.V. usazené v Belgii. Posledně uvedená společnost nemá v Nizozemsku stálou provozovnu a krom toho v něm nepodléhá dani z příjmů právnických osob.

13. V roce 2003 X Holding a F požádaly, aby byly uznány za jednu daňovou jednotku. Finanční správa tento návrh odmítla, protože F nemá sídlo v Nizozemsku. Po neúspěšném napadení tohoto odmítnutí v řízení před soudem prvního stupně X Holding podala kasační opravný prostředek k Hoge Raad. Opírá jej o porušení svobody usazování zaručené v článcích 43 ES a 48 ES.

14. Hoge Raad předložil Soudnímu dvoru k rozhodnutí tuto předběžnou otázku:

„Má být článek 43 ES ve spojení s článkem 48 ES vykládán v tom smyslu, že brání tomu, aby prostřednictvím vnitrostátní právní úpravy členského státu […], podle které si mateřská společnost a její dceřiná společnost mohou zvolit, že jimi dlužná daň bude vybrána od mateřské společnosti usazené v tomto členském státu tak, jako by se jednalo o jednoho daňového poplatníka, byla tato možnost volby vyhrazena společnostem, které, pokud jde o zdanění jejich zisků, podléhají daňové pravomoci dotčeného členského státu?“

15. V řízení před Soudním dvorem předložily svá vyjádření X Holding, nizozemská, německá, španělská, francouzská, portugalská a švédská vláda, vláda Spojeného království, jakož i Komise Evropských společenství.

IV – Právní posouzení

16. Předkládající soud žádá o výklad článku 43 ES ve spojení s článkem 48 ES s ohledem na slučitelnost nizozemské právní úpravy týkající se daňové jednotky se svobodou usazování.

17. Do oblasti svobody usazování spadají ustanovení vnitrostátního práva, která jsou použitelná pouze na účasti umožňující vykonávat nepochybný vliv na rozhodování společnosti a určování její činnosti [6]. Proto se právní předpisy, jež upravují pouze vztahy uvnitř skupiny podniků, týkají převážně svobody usazování [7].

18. Předpokladem vytvoření daňové jednotky podle právní úpravy, která se použije v původním sporu, je, že daňový poplatník (mateřská společnost) disponuje vlastnictvím v právním a hospodářském smyslu minimálně k 95 % podílů na splaceném základním kapitálu jiného daňového poplatníka (dceřiné společnosti).

19. Proto se nizozemské právní předpisy týkající se daňové jednotky vztahují pouze na situace, kdy má určitý subjekt podíl s rozhodujícím vlivem na společnost. Takové situace tedy spadají do oblasti svobody usazování.

20. Mimoto není třeba provádět zvláštní přezkum podle kritérií obsažených v ustanoveních o volném pohybu kapitálu, a to i když

6 — Viz rozsudky ze dne 13. dubna 2000, Baars (C-251/98, Recueil, s. I-2787, bod 21), Oy AA (citovaný v poznámce pod čarou 3, bod 20), ze dne 2. října 2008, Heinrich Bauer Verlag (C-360/06, Sb. rozh. s. I-7333, bod 27), a ze dne 22. prosince 2008, Truck Center (C-282/07, Sb. rozh. s. I-10767, bod 25).

7 — V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 12. prosince 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, Sb. rozh. s. I-11753, bod 118), a Oy AA (citovaný v poznámce pod čarou 3, bod 23).

příslušné operace lze v zásadě pokládat i za výkon této svobody [8].

A – *Omezení svobody usazování*

21. Se svobodou usazování je pro společnosti založené podle právních předpisů některého členského státu, které mají sídlo, vedení nebo hlavní organizační složku v Evropském společenství, spojeno právo vykonávat činnost v ostatních členských státech prostřednictvím jejich dceřiné společnosti, pobočky nebo zastoupení [9].

22. I když podle svého znění směřují ustanovení Smlouvy týkající se svobody usazování k zajištění práva na tuzemské zacházení v hostitelském členském státě, rovněž zakazují, aby stát původu bránil některému ze svých státních příslušníků nebo společnosti založené podle jeho právních předpisů v usazení v jiném členském státě nebo činil toto usazení méně atraktivním [10].

23. Právní úprava týkající se daňové jednotky umožňuje pouze začlenění dceřiných společností usazených v tuzemsku. Nizozemské společnosti a jejich dceřiné společnosti, které mají sídlo v jiném členském státě, tak musí být zdaněny nezávisle na sobě. Z vylíčení X Holding ovšem vyplývá, že oddělené zdanění jednotlivých společností příslušejících k jedné skupině podniků má čtyři nevýhody ve srovnání se situací, kdy by s nimi bylo zacházeno jako s daňovou jednotkou:

– všechny společnosti musí podat samostatné daňové přiznání, což s sebou přináší větší zátěž než jednotné daňové přiznání podané za celou skupinu;

– zisky a ztráty společností nemohou být přímo vzájemně započteny;

8 — V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 12. září 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, Sb. rozh. s. I-7995, bod 33), Oy AA (citovaný v poznámce pod čarou 3, bod 24), a ze dne 18. června 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, Sb. rozh. s. I-5145, bod 35).

9 — Rozsudky ze dne 21. září 1999, Saint-Gobain ZN (C-307/97, Recueil, s. I-6161, bod 35), Marks & Spencer (citovaný v poznámce pod čarou 2, bod 30), a Aberdeen Property Fininvest Alpha (citovaný v poznámce pod čarou 8, bod 37).

10 — Viz rozsudky ze dne 16. července 1998, ICI (C-264/96, Recueil, s. I-4695, bod 21), Marks & Spencer (citovaný v poznámce pod čarou 2, bod 31), a ze dne 27. listopadu 2008, Papillon (C-418/07, Sb. rozh. s. I-8947, bod 16).

– není možné provést restrukturalizaci v rámci skupiny podniků (např. převádět aktiva), aniž by to zůstalo bez následků v daňové oblasti;

– u transakcí uskutečněných mezi společnostmi není zachována daňová neutralita. Tím dochází ke zvýšení administrativního zatížení, neboť je třeba vést dokumentaci o účtování vnitropodnikových cen.

24. Jak potvrzuje i předkládající soud, vytvoření daňové jednotky je tedy výhodné. Z daňového hlediska je tato organizační forma koncernu rozděleného na několik společností postavena na roveň integrovanému podniku s více provozovnami. Případné nevýhody způsobené spojením v daňovou jednotku, jako například to, že nižší daňová sazba u zisků do 22 689 eur se použije jen jednou, jsou ve srovnání s uvedenými výhodami nedůležité.

25. Této možnosti volby přinášející výhody v daňové oblasti však mohou mateřské společnosti usazené v Nizozemsku využít, jen pokud jde o jejich dceřiné společnosti usazené v tuzemsku. Toto rozdílné zacházení v závislosti na místě sídla dceřiné společnosti je způsobilé ztížit nebo činit méně atraktivním založení, získání nebo držení rozhodujících majetkových podílů na společnostech v jiném členském státě. Představuje tedy omezení svobody usazování.

26. Nizozemská, německá a portugalská vláda ovšem namítají, že případ dceřiné společnosti usazené v tuzemsku není srovnatelný s případem dceřiné společnosti se sídlem v jiných členských státech, neboť naposled uvedená společnost nepodléhá daňové pravomoci státu, kde má sídlo mateřská společnost. Proto nemůže být začleněna do daňové jednotky, jejíž celkové příjmy jsou zdaňovány v místě sídla mateřské společnosti. Rozdílné zacházení s těmito situacemi tedy nepředstavuje zakázanou diskriminaci a podle nizozemské vlády ani omezení svobody usazování.

27. V tomto ohledu je třeba poukázat na ustálenou judikaturu, podle níž slouží sídlo společnosti ve smyslu článku 48 ES, podobně jako státní příslušnost fyzických osob, k určení jejich vazby s právním řádem některého členského státu. V daňovém právu může sídlo společnosti představovat faktor, který může odůvodnit vnitrostátní pravidla, která zakládají rozdílné zacházení mezi poplatníky-rezidenty a poplatníky-nerezidenty. Přesto však sídlo není vždy důvodným faktorem pro odlišení. Připuštění toho, že by členský stát na

sídla mohl volně uplatňovat rozdílné zacházení z pouhého důvodu, že se sídlo společnosti nachází v jiném členském státě, by totiž zbavilo článek 43 ES jeho smyslu [11].

28. V souladu s tím nevede ani daňová pravomoc určená na základě sídla k tomu, že čistě vnitrostátní situace a situace týkající se jiného členského státu budou od počátku oproštěny od jakéhokoli srovnávání.

29. Naopak je třeba v každé konkrétní situaci zkoumat, zda omezení uplatnění daňového zvýhodnění na poplatníky-rezidenty je odůvodněno relevantními objektivními skutečnostmi, které mohou odůvodnit rozdílné zacházení [12]. V tomto ohledu lze v rámci přezkumu odůvodnění přihlížet podle konkrétních okolností případu zejména k ochraně rozdělení daňové pravomoci [13].

B – *Odůvodnění*

30. Omezení svobody usazování lze připustit pouze tehdy, je-li odůvodněno naléhavými důvody obecného zájmu. V tomto případě musí však kromě toho omezení být způsobilé zaručit uskutečnění dotčeného cíle a nesmí překročit meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné [14].

31. V rozsudku Marks & Spencer uznal Soudní dvůr jak známo zachování rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členskými státy jakožto naléhavý důvod obecného zájmu, který může odůvodnit omezení základní svobody [15]. Přitom uvedl původně jakožto s tím spojené skutečnosti zabránění dvojímu uplatnění ztrát a zabránění vyhýbání se daňovým povinnostem [16], [17]. Následně Soudní dvůr uznal zachování vyváženého rozdělení

11 — V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 28. ledna 1986, Komise v. Francie (270/83, Recueil, s. 273, bod 18), ze dne 13. července 1993, Commerzbank (C-330/91, Recueil, s. I-4017, bod 13), a ze dne 8. března 2001, Metallgesellschaft a další (C-397/98 a C-410/98, Recueil, s. I-1727, bod 42), Marks & Spencer (citovaný v poznámce pod čarou 2, bod 37), Oy AA (citovaný v poznámce pod čarou 3, bod 30) a Papillon (citovaný v poznámce pod čarou 10, bod 26).

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

13 — Srov. mé stanovisko ze dne 12. září 2006, Oy AA (C-231/05, Sb. rozh. s. I-6373, bod 27).

14 — Srov. rozsudky Marks & Spencer (citovaný v poznámce pod čarou 2, bod 35), Lidl Belgium (citovaný v poznámce pod čarou 3, bod 27) a Aberdeen Property Fininvest Alpha (citovaný v poznámce pod čarou 8, bod 57).

15 — Rozsudek Marks & Spencer (citovaný v poznámce pod čarou 2, bod 45).

16 — [Tato poznámka pod čarou se netýká českého znění.]

17 — Rozsudek Marks & Spencer (citovaný v poznámce pod čarou 2, body 47, 49 a 51).

zdaňovací pravomoci jakožto odůvodnění i tehdy, když nebyly oba tyto další důvody naplněny [18].

32. Uznáním tohoto důvodu zohledňuje Soudní dvůr skutečnost, že vybírání přímých daní v podstatě spadá do působnosti členských států [19]. Z důvodu neexistence harmonizačních opatření v rámci Společenství vyplývá z pravomoci členských států vymezit prostřednictvím dohod o zamezení dvojího zdanění nebo jednostrannými opatřeními kritéria rozdělení jejich daňové pravomoci [20]. Jak rovněž konstatoval Soudní dvůr, není přitom nepřiměřené, aby se členské státy inspirovaly mezinárodní praxí a zejména vzorovými dohodami vypracovanými OECD [21].

33. Zatímco ve věcech Marks & Spencer, Oy AA a Lidl šlo předně o převádění ztrát, respektive zisků mezi společnostmi nebo provozovnami usazenými v tuzemsku a v zahraničí, pravidla týkající se daňové jednotky jdou dále. X Holding tak uvádí celkem čtyři výhody související s vytvořením daňové jednotky, které jí jsou, pokud jde o dceřiné společnosti v zahraničí, odepřeny (viz výše bod 23).

34. V rozsahu, ve kterém X Holding uvádí, že je možné podat daňové přiznání za celou daňovou jednotku, je třeba již na tomto místě upozornit, že odpovídající usnadnění zjevně nepřichází v přeshraničním případě v úvahu. Společnosti usazené v různých členských státech musí příslušným orgánům daňové správy podat samostatná daňová přiznání, aby mohly být zdaněny v souladu s rozdělením daňové pravomoci ve státě, v němž mají sídlo. Lze uvažovat nanejvýš o tom, že výsledky v zahraničí usazené dceřiné společnosti nizozemské společnosti se v případě vytvoření přeshraniční daňové jednotky zohlední *dodatečně* v daňovém přiznání mateřské společnosti. To by ale sotva znamenalo ulehčení pro dceřinou společnost, neboť ta kromě toho musí podat vlastní daňové přiznání ve státě, v němž má své sídlo.

35. Je však třeba přezkoumat, zda je v případě přeshraničních účastí odůvodněné nepřiznat ostatní výhody daňové jednotky, konkrétně možnost konsolidace výsledků před zdaněním mateřské a dceřiné společnosti.

18 — Rozsudky Oy AA (citovaný v poznámce pod čarou 3, bod 60) a Lidl Belgium (citovaný v poznámce pod čarou 3, bod 40).

19 — Viz rozsudky Marks & Spencer (citovaný v poznámce pod čarou 2, bod 29), Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas (citovaný v poznámce pod čarou 8, bod 40) a Aberdeen Property Fininvest Alpha (citovaný v poznámce pod čarou 8, bod 24).

20 — Viz rozsudky ze dne 12. května 1998, Gilly (C-336/96, Recueil, s. I-2793, body 24 a 30), a ze dne 23. února 2006, Van Hilten-Van der Heijden (C-513/03, Sb. rozh. s. I-1957, bod 47) a Oy AA (citovaný v poznámce pod čarou 3, bod 52).

21 — Rozsudky Gilly (citovaný v poznámce pod čarou 20, bod 31), van Hilten-van der Heijden (citovaný v poznámce pod čarou 20, bod 48) a Lidl Belgium (citovaný v poznámce pod čarou 3, bod 22).

1. K vyloučení konsolidace zisků a ztrát

36. Členské státy zúčastněné na řízení se domnívají, že vyhrazení režimu daňové jednotky pouze pro společnosti usazené v tuzemsku je odůvodněno ochranou vyváženého rozdělení daňové pravomoci.

– Ochrana vyváženého rozdělení daňové pravomoci

37. Členské státy zdůrazňují, že Nizozemsko není podle dohody o zamezení dvojího zdanění oprávněno zdaňovat zisky společnosti, která je usazena v Belgii. V souladu s daňovou pravomocí rozdělenou na základě zásady teritoriality přísluší zdaňovací právo týkající se příjmů F Belgii jakožto státu sídla této společnosti. Proto nelze F začlenit do jedné daňové jednotky spolu se společností X Holding, která je daňovým poplatníkem v Nizozemsku.

38. X Holding ani Komise nepopírají, že zisky dceřiné společnosti usazené v zahraničí nepodléhají daním v Nizozemsku. Poukazují však na to, že vytvoření daňové jednotky v tuzemsku vede k tomu, že dceřiné společnosti jsou z hlediska daní postaveny na roveň provozovnám. Analogicky s tím požadují, aby s dceřinými společnostmi usazenými v zahraničí bylo v rámci přeshraniční daňové jednotky zacházeno jako s provozovnami v zahraničí. X Holding uvádí, že v praxi se takto dříve postupovalo a že Hoge Raad to potvrdil ještě v rozsudku z roku 2002 [22].

39. Ztráty provozovny v zahraničí by podle nich mohly být započteny se zisky hlavní společnosti v témže zdaňovacím období. Podle takzvaného pravidla kompenzace ztrát nejsou zisky provozoven v Nizozemsku v navazujících letech osvobozeny od daně tak dlouho, dokud nedojde k vyrovnání převedených ztrát. Tím podle nich není narušeno rozdělení daňové pravomoci, nýbrž pouze zabráněno znevýhodnění v oblasti hotovostního toku, který vzniká, když je ztráty provozoven možné započíst teprve v pozdějším zdaňovacím období s vlastními zisky ve státě jejich usazení.

40. V tomto ohledu je třeba připomenout, že ochrana dělby zdaňovací pravomoci mezi členské státy může způsobit, že na hospo-

22 — Rozsudek ze dne 24. května 2002 (č. 37220, BNB 2002/320).

dářské činnosti společností usazených v jednom z těchto států bude nezbytné použít pouze daňová pravidla tohoto členského státu, a to jak na zisky, tak ztráty [23]. To přikazuje zásada symetrie daňového zacházení se zisky a ztrátami [24].

41. Alternativní řešení, které navrhují X Holding a Komise, podle něhož se má v plném rozsahu použít režim daňové jednotky, ale právě směřuje k izolovanému zohlednění ztrát v místě sídla mateřské společnosti.

42. Z judikatury vyplývá, že kdyby společnostem byla poskytnuta možnost volby ohledně zohledňování jejich ztrát v členském státě jejich usazení nebo v jiném členském státě, narušila by se tím ve značné míře vyvážená dělba zdaňovací pravomoci mezi členské státy, neboť základ daně by byl v prvním státě zvýšen a ve druhém státě snížen ve výši převedených ztrát [25].

43. Komise v této souvislosti namítá, že na rozdíl od právní úpravy týkající se ryze převádění ztrát (group relief), tak jak ji bylo třeba zkoumat ve věci Marks & Spencer, začlenění dceřiných společností usazených v zahraničí do daňové jednotky neumožňuje svévolně přesouvat ztráty mezi jednotlivými členskými státy. Daňová jednotka, které by mohly být připsány všechny ztráty, je daňovým poplatníkem vždy v místě sídla mateřské společnosti.

44. Tato okolnost uvedená Komisí ovšem neodstraní zásah do rozdělení daňové pravomoci, který by hrozil, byla-li by připuštěna existence přeshraniční daňové jednotky ve smyslu požadovaném společností X Holding.

45. Jelikož se daňový poplatník může libovolně sloučit do daňové jednotky nebo ji opět rozpustit, mohl by si koncern svobodně volit právní režimy použitelné na ztráty dceřiné společnosti a místo zohlednění těchto ztrát. Pokud by společnost F nebyla začleněna do daňové jednotky, byly by její ztráty zohledněny výlučně v místě jejího sídla v Belgii. Pokud by naopak X Holding a F mohly vytvořit daňovou jednotku popsaným způsobem, ztráty F by snížily zisk X Holding, který podléhá dani v Nizozemsku.

46. Okolnost, že převádění ztrát podle schématu, který prosazuje X Holding a Komise, je

23 — Srov. rozsudky Marks & Spencer (citovaný v poznámce pod čarou 2, bod 45), Oy AA (citovaný v poznámce pod čarou 3, bod 54) a Lidl Belgium (citovaný v poznámce pod čarou 3, bod 31).

24 — K tomu viz rozsudky Lidl Belgium (citovaný v poznámce pod čarou 3, bod 33) a ze dne 23. října 2008, Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, Sb. rozh. s. I-8061, body 42 a 44).

25 — Srov. rozsudky Marks & Spencer, (citovaný v poznámce pod čarou 2, bod 46) a Oy AA (citovaný v poznámce pod čarou 3, bod 55).

možné takřka jen v jednom směru, a sice ze dceřiné společnosti usazené v zahraničí na mateřskou společnost usazenou v Nizozemsku, nic nemění na tom, že dojde k popsanému zásahu do rozdělení daňové pravomoci. I ve věci Lidl měl Soudní dvůr posoudit jen zacházení se ztrátami zahraničních provozoven v rámci zdanění tuzemské hlavní společnosti. Jak známo, Soudní dvůr se nedomníval, že je nutno zohlednit ztráty z důvodu rozdělení daňové pravomoci [26].

47. Je ale třeba zkoumat, zda není absolutní vyloučení dceřiných společností se sídlem v jiném členském státě ze systému konsolidace výsledků dosažených daňovou jednotkou nepřiměřené z toho důvodu, že jde nad rámec toho, co je nezbytné pro zajištění ochrany rozdělení daňové pravomoci.

48. V tomto ohledu je třeba zohlednit, že pravidla o započtení ztrát zahraničních provozoven mají na základě pravidla kompenzace ztrát pouze přechodný účinek. Použití těchto pravidel na dceřiné společnosti usazené v zahraniční by tedy mohlo představovat mírnější prostředek, než je absolutní vyloučení převádění ztrát. Tak by tomu bylo v případě, kdyby taková právní úprava méně narušovala svobodu usazování, ale ještě by přiměřeně respektovala rozdělení zdaňovací pravomoci.

49. Soudní dvůr však v rozsudku Lidl v rozporu s návrhy obsaženými ve stanovisku generální advokátky Sharpston [27] nepokládal za nezbytné, aby se za účelem zabránění znevýhodnění v oblasti hotovostního toku použila přechodná právní úprava týkající se ztrát ve spojení s právní úpravou o dodatečném zdanění.

50. Tím samozřejmě není dotčeno právo členských států použít obdobně příznivá pravidla na provozovny se sídlem v jiném členském státě [28]. Svoboda usazování je k tomu ale nezavazuje. Členský stát se totiž tím, že akceptuje přechodné započtení ztrát zahraniční provozovny se zisky tuzemského podniku, vzdává okamžitého zdanění těchto zisků. Zohledněním zahraničních ztrát tedy počítá se znevýhodněním v oblasti hotovostního toku, přestože podle dohody o zamezení dvojího zdanění musí kladné příjmy provozoven osvobodit od daně [29]. Až do dodatečného

26 — Rozsudek Lidl Belgium (citovaný v poznámce pod čarou 3, body 31 až 34).

27 — Stanovisko ze dne 14. února 2008, Lidl (C-414/06, Sb. rozh. s. I-3601, body 23 a násl.).

28 — Odpovídající právní úpravu Soudní dvůr totiž také považoval v rozsudku Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (citovaném v poznámce pod čarou 23, bod 43) za soudržnou.

29 — V tomto ohledu je třeba zdůraznit, že situace posuzovaná v projednávané věci není srovnatelná se situací, jež byla výchozím bodem rozsudku ze dne 29. března 2007, Rewe Zentralfinanz (C-347/04, Sb. rozh. s. I-2647). V něm Soudní dvůr kritizoval znevýhodnění v oblasti hotovostního toku vyvolané různými pravidly odpisů týkajícími se hodnoty tuzemských a zahraničních podílů. Vždy tedy šlo o vlastní ztráty mateřské společnosti, které měly být z daňového hlediska zohledněny ve státě jejich sídla (srov. bod 48 rozsudku Rewe). V projednávaném případě mají být naopak zohledněny ztráty dceřiné společnosti, která je daňovým poplatníkem v jiném členském státě, v místě sídla mateřské společnosti.

ného zdanění zisků podle pravidla kompenzace ztrát tedy není zabezpečena symetrie zdanění zisků a ztrát [30].

51. Pokud se členský stát rozhodne připustit předběžné započtení ztrát zahraniční provozovny v místě hlavního sídla podniku, neznamená to, že dopad tohoto zvýhodnění musí rozšířit i na dceřiné společnosti usazené v zahraničí. Provozovny a dceřiné společnosti usazené v jiném členském státě se totiž nenacházejí ve srovnatelné pozici, pokud jde o rozdělení daňové pravomoci.

52. V tomto ohledu je třeba mít na paměti, že daňová pravomoc se obecně určí na základě dvou kritérií: sídla podniku a místa jeho hospodářské činnosti. Společnost je ve státě, v němž má své sídlo, povinna odvádět daně z veškerých celosvětově dosažených příjmů. Současně musí v omezené míře odvádět daně v těch státech, kde provádí svou hospodářskou činnost, aniž by tam měla své sídlo, pokud jde o příjmy dosažené v těchto státech.

53. Jelikož dceřiná společnost je samostatná právnická osoba, podléhá ve státě, kde má své sídlo, neomezené daňové povinnosti. Členský stát, kde má sídlo mateřská společnost, nemá zdaňovací pravomoc, pokud jde o nerozdělené zisky dceřiné společnosti-nerezidenta. Provozovna naopak není samostatnou právnickou osobou. Její příjmy jsou pokládány za příjmy společnosti, která ji provozuje, a je třeba je neomezeně zdanit v místě hlavního sídla této společnosti. Současně má členský stát, v němž se příslušná provozovna nachází, omezenou daňovou pravomoc, pokud jde o tyto příjmy.

54. V souladu s tím rozděluje daňovou pravomoc čl. 7 odst. 1 dohody o zamezení dvojího zdanění. S cílem zamezit dvojímu zdanění příjmů provozoven čl. 23. odst. 2 dohody o zamezení dvojího zdanění ukládá státu, v němž má společnost hlavní sídlo, aby tyto příjmy osvobodil od daně. I když se tím tento členský stát za účelem zamezení dvojího zdanění vzdá své daňové pravomoci, pokud jde o tyto příjmy podniku, daňová pravomoc přesto nadále trvá v latentní podobě. To je zřejmé zejména tehdy, když se za účelem zamezení dvojímu zdanění zvolí namísto metody osvobození od daně metoda započtení.

55. Založením dceřiné společnosti v zahraničí tedy mateřská společnost takřka opouští oblast daňové pravomoci státu, v němž má své sídlo, a podrobuje dceřinou společnost neomezené daňové povinnosti v hostitelském členském státě. Zřízením provozovny se

30 — To uznává i generální advokátka Sharpston. Nakonec ale dává přednost svobodě usazování před přechodným narušením rozdělení daňové pravomoci [stanovisko Lidl (citované výše v poznámce pod čarou 27, body 24 a 25)].

podnik také sice vydává daňové pravomoci hostitelského členského státu, avšak *bez toho*, aby tato část podniku byla zcela vyjmuta z daňové pravomoci členského státu původu.

56. Odpovídající použití těchto pravidel o daňovém zacházení se zahraničními provozovnami na dceřiné společnosti usazené v zahraničí by tedy způsobilo rozšíření daňové pravomoci státu, v němž má mateřská společnost své sídlo [31].

57. Proti tomu X Holding namítá, že toto rozšíření daňové pravomoci není na úkor státu, ve kterém má dceřiná společnost své sídlo, pokud se bude týkat pouze přechodného započtení ztrát dceřiné společnosti se zisky mateřské společnosti. Proti tomu je nutno namítnout, že izolované zohlednění ztrát dceřiné společnosti-nerezidenta narušuje právo státu, ve kterém má mateřská společnost své sídlo, zdanit její zisky a odporuje myšlence symetrického zdanění zisků a ztrát.

58. Článek 43 první pododstavec druhá věta ES výslovně ponechává hospodářským subjektům možnost svobodně zvolit právní formu vhodnou k výkonu jejich činností v druhém členském státě. Tato svobodná volba nesmí být omezena diskriminačními daňovými ustanoveními [32].

59. Pokud jde o povinnosti členského státu původu, Soudní dvůr ale uvedl, že daňová autonomie, kterou mají členské státy za současného stavu harmonizace daňového práva Společenství, znamená, že členské státy mají volnost ohledně stanovení podmínek a výše zdanění různých organizačních forem, které pro své usazení v zahraničí využívají tuzemské společnosti vykonávající činnost v zahraničí, pokud s nimi nezachází diskriminačně oproti srovnatelným tuzemským organizačním formám [33].

60. Soudní dvůr proto pokládá za srovnávací kritérium pro daňové zacházení se zahraničními aktivitami tuzemského podniku pouze pravidla uplatňovaná na odpovídající organizační formu usazení v tuzemsku. Tuzemské provozovny je třeba srovnávat se zahraničními provozovnami, stejně jako dceřiné společnosti usazené v tuzemsku se dceřinými

31 — Takové rozšíření daňové pravomoci státu, kde má společnost své sídlo, na zisky jejích dceřiných společností usazených v zahraničí ovšem není z hlediska právních předpisů Společenství zcela vyloučeno. Lze je připustit z důvodů potírání zneužívání ve velmi úzce vymezených případech [srov. rozsudek Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas (citovaný v poznámce pod čarou 8, bod 59)]. Taková výjimečná situace ale není v projednávané věci dána.

32 — Srov. rozsudky Komise v. Francie (citovaný v poznámce pod čarou 11, bod 22) a ze dne 23. února 2006 CLT-UFA (C-253/03, Sb. rozh. s. I-1831, bod 14), a Oy AA, (citovaný v poznámce pod čarou 3, bod 40) a usnesení ze dne 4. června 2009, KBC Bank (C-439/07 a C-499/07, Sb. rozh. s. I-4409, bod 77).

33 — Rozsudek ze dne 6. prosince 2007, Columbus Container Services (C-298/05, Sb. rozh. s. I-10451, body 51 a 53), a usnesení KBC Bank (citované v poznámce pod čarou 32, bod 80).

společnostmi usazenými v zahraničí. Právní předpisy Společenství naopak nevylučují možnost, aby členský stát původu uplatňoval na zahraniční provozovny jiný daňový režim než na dceřiné společnosti usazené v zahraničí.

61. Tyto závěry týkající se povinností hostitelského členského státu na straně jedné a členského státu původu na straně druhé si neodporují, ale korespondují s rozdílným rozsahem daňových pravomocí.

62. Jelikož hostitelský členský stát zpravidla podrobuje daňové povinnosti každou hospodářskou činnost prováděnou na svém území, ať už ji provádí dceřiná společnost (usazený daňový poplatník) nebo provozovna společnosti s (hlavním) sídlem v jiném členském státě (neusazený daňový poplatník), nesmí s těmito organizačními formami usazení zacházet při vybírání daní rozdílně. Členskému státu původu naopak přísluší pouze právo zdanit zahraniční provozovnu, nikoli ale právo zdanit dceřinou společnost usazenou v jiném členském státě. Proto tento členský stát původu není při vybírání daní povinen zacházet stejně s oběma těmito formami usazení v zahraničí.

63. Jako dílčí výsledek je tedy třeba konstatovat, že omezení svobody usazování způsobené tím, že dceřiná společnost se sídlem v jiném členském státě nemůže být podle nizozemských právních předpisů za účelem konsolidace výsledků začleněna do daňové jednotky, je odůvodněno ochranou rozdělení daňové pravomoci mezi členskými státy.

– Nebezpečí dvojího zohlednění ztrát

64. Soudní dvůr dále uznal, že členské státy musí mít možnost zabránit nebezpečí dvojího zohlednění ztrát [34].

65. Podle názoru předkládajícího soudu a vlád zúčastněných na řízení toto nebezpečí existuje, kdyby bylo možné započítat ztráty F v rámci daňové jednotky v Nizozemsku se zisky X Holding. Je představitelné, že ztráty F budou zohledněny současně v Belgii, například v případě začlenění do tamní daňové jednotky, převodem na třetí osobu anebo převodem ztrát do dřívějších nebo pozdějších zdaňovacích období.

34 — Rozsudky Marks & Spencer (citovaný v poznámce pod čarou 2, bod 47), Rewe Zentralfinanz (citovaný v poznámce pod čarou 29, bod 47) a Lidl Belgium (citovaný v poznámce pod čarou 3, bod 35).

66. X Holding k tomu uvádí, že pravidlo kompenzace ztrát vylučuje, aby bylo v rámci daňové jednotky možné několikrát využít ztráty započtené v Nizozemsku s pomocí převodu ztrát F. Kromě toho belgický právní řád nepřipouští žádnou z možností rozsáhlejšího využití ztrát, které zmínil Hoge Raad. Komise dodává, že započtení ztrát v Nizozemsku lze podmiňovat tím, že ztráta už nebyla jinak zohledněna ve státě, v němž má sídlo dceřiná společnost.

67. Za podmínek vylíčených předkládajícím soudem a vládami zúčastněnými na řízení by ztráty skutečně mohly být započteny v tomtéž zdaňovacím období jak v místě sídla mateřské společnosti, tak i v místě sídla dceřiné společnosti [35].

68. Vyloučení dceřiných společností usazených v zahraničí z možnosti začlenit se do nizozemské daňové jednotky je způsobilé odstranit toto nebezpečí dvojího zohlednění ztrát, ale mohlo by jít nad rámec toho, co je nezbytné.

69. Příslušná vnitrostátní úprava totiž nepřipouští možnost začlenění dceřiné společnosti usazené v zahraničí do daňové jednotky ani tehdy, když podniky prokážou, že dvojí zohlednění ztrát je vyloučeno z důvodu koncepce daňového práva ve státě, kde má dceřiná společnost své sídlo. Jak navrhuje Komise, do úvahy by kromě toho přicházelo jako méně tíživé opatření zohlednění zahraničních ztrát, pokud by daňový poplatník mohl prokázat, že ztráty už skutečně nebyly jinak využity ve státě, v němž má dceřiná společnost sídlo [36]. Stát, v němž se nachází sídlo mateřské společnosti, by ovšem musel mít možnost tyto údaje také přezkoumat, například na základě směrnice Rady 77/799/EHS [37] ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní a daní z pojistného [38].

70. Není ovšem třeba zaujímat definitivní stanovisko k této otázce, neboť je v každém případě za účelem ochrany rozdělení daňové

35 — K nebezpečí dvojího zohlednění ztrát v případě přeshraničních skupin podniků viz také rozsudek Papillon (citovaný v poznámce pod čarou 10, body 46 a násl.).

36 — V tomto smyslu viz rozsudek Papillon (citovaný v poznámce pod čarou 10, body 55 a násl.).

37 — Úř. věst. L 336, s. 15; Zvl. vyd. 09/01, s. 63, naposled změněná směrnicí Rady 2006/98/ES ze dne 20. listopadu 2006 (Úř. věst. L 363, s. 129).

38 — V případě třetích států, včetně států Evropského hospodářského prostoru, uvedená směrnice neplatí. Zde by ale případně mohly výměnu informací nezbytnou pro provádění kontrol zabezpečit ustanovení o podávání informací obsažená v dohodách o zamezení dvojího zdanění (k tomu viz mé stanovisko ze dne 16. července 2009, Komise v. Itálie (C-540/07, Sb. rozh. s. I-10983, body 75 a násl.).

pravomoci odůvodněné vyloučit vytváření přeshraničních daňových jednotek pro účely započtení ztrát. Toto odůvodnění se uplatní i tehdy, když současně neexistuje nebezpečí dvojího zohlednění ztrát, respektive když lze toto nebezpečí odstranit jinak [39].

– Nebezpečí daňových úniků

71. Pokud jde konečně o třetí prvek trojice důvodů obsažených v rozsudku Marks & Spencer, a sice nebezpečí daňových úniků [40], poukázala jsem již ve svém stanovisku ve věci Oy AA na to, že tento prvek vedle ochrany rozdělení daňové pravomoci nepokládám za samostatné odůvodnění, pokud jde o to, aby byly vyloučeny přeshraniční převody zisku [41]. Toto platí i v případě započtení ztrát dceřiné společnosti usazené v zahraničí při zdanění tuzemské mateřské společnosti.

72. Pokud se pod pojmem daňových úniků rozumí to, že podnik si může v rozporu s rozdělením daňové pravomoci zvolit, ve kterém státě podrobí své příjmy daňové povinnosti, pak je tento důvod relevantní i v projednávané věci. Pokud by totiž koncern mohl libovolně začleňovat dceřiné společnosti usazené v zahraničí do daňové jednotky, respektive je z tohoto konsolidačního kruhu zase vyjmout, mohly by společnosti řídit zohledňování ztrát a ovlivňovat daňový základ v místě daňové jednotky [42].

2. Daňově neutrální restrukturalizace a převádění aktiv

73. X Holding dále uvádí, že kromě započtení ztrát je vyloučena i daňově neutrální restrukturalizace společností, pokud by nemohly tvořit daňovou jednotku. Především nelze převádět aktiva mezi nizozemskou mateřskou společností a její dceřinou společností se sídlem v jiném členském státě, aniž by se to obešlo bez následků v daňové oblasti.

74. Z předchozího přezkumu již vyplývá, že právní úprava týkající se daňové jednotky v každém případě nemusí být za účelem zachování svobody usazování v podstatných částech rozšířena na přeshraniční skupiny podniků. Předkládající soud ovšem uvažuje o tom, že by bylo možné použít jen jednotlivé dílčí prvky této právní úpravy v přeshraničním

39 — Viz výše, bod 32 tohoto stanoviska, s dalšími odkazy. Ve věci Lidl Belgium příznačně ani nebyl tento prvek odůvodnění samostatně uplatněn.

40 — Srov. Marks & Spencer (citovaný v poznámce pod čarou 2, bod 49).

41 — Stanovisko Oy AA (citované v poznámce pod čarou 13, body 62 a 63).

42 — Viz shora body 42 a 45 tohoto stanoviska.

případě. Zdá se však sporné, zda lze daňově neutrálním způsobem provádět restrukturalizace nebo převádět aktiva mezi podniky, když současně nelze konsolidovat jejich zisky a ztráty.

75. Pokud by to podle názoru předkládajícího soudu přece připadalo v úvahu, pak je nejprve třeba upozornit na to, že daňové následky přeshraničních restrukturalizací byly harmonizovány směrnicí Rady 90/434/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států [43]. Případné překážky výkonu svobody usazování v souvislosti s operacemi spadajícími do oblasti působnosti této směrnice, k jejichž existenci však v konkrétním případě nebylo nic uvedeno, jsou tedy ve velké míře odstraněny.

76. Právní předpisy Společenství ale blíže neupravují otázku, jak je třeba z daňového hlediska nakládat se skrytými rezervami v případě přeshraničního převodu aktiv nebo podílů, k nimž nedochází při některé z transakcí, na něž se vztahuje směrnice 90/434. Pokud je s takovými transakcemi zacházeno méně příznivě než s převody mezi tuzemskými společnostmi, například protože skryté rezervy musí být v daném okamžiku odkryty a zdaněny, zatímco u tuzemských převodů tomu tak není, pak by v tomto mohlo spočívat omezení svobody usazování.

77. Toto omezení je ale možná odůvodněné ochranou rozdělení daňové pravomoci mezi členskými státy.

78. K tomu je třeba poznamenat, že převod aktiv mezi tuzemskými podniky se nedotýká daňové pravomoci dotčeného státu. Když při nich dojde k přechodu skrytých rezerv, tento stát je stále může zdanit. V případě pozdější realizace zde lze zisky nadále zdaňovat.

79. Vycházíme-li z toho, že latentní zisk z určitého aktiva zásadně podléhá dani ve státě, ve kterém vznikl [44], pak může pře-

43 — Úř. věst. L 225, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 142, naposled změněná směrnicí Rady 2006/98/ES ze dne 20. listopadu 2006, kterou se z důvodu přistoupení Bulharska a Rumunska upravují některé směrnice v oblasti daní (Úř. věst. L 363, s. 129).

44 — Srov. v tomto smyslu rozsudek ze dne 7. září 2006, N (C-470/04, Sb. rozh. s. I-7409, bod 46), a bod 97 mého stanoviska ze dne 30. března 2006 k této věci.

hraniční převádění aktiv nepříznivě zasahovat do rozdělení daňové pravomoci. Pokud jsou do jiného členského státu přesunuty skryté rezervy, pak už tento stát, na jehož území byly vybudovány, nemůže bez dalšího zdanit zisky realizované prostřednictvím uvolnění rezerv.

80. Právní předpisy, které mají zamezit takovému zásahu do rozdělení daňové pravomoci, však musí být způsobilé zaručit uskutečnění dotčeného cíle a nesmí překročit meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné [45].

81. V případě potřeby přísluší předkládajícímu soudu přezkoumat, v jaké míře těmto zásadám odpovídají vnitrostátní pravidla týkající se převádění aktiv a daňového zacházení se skrytými rezervami, ohledně nichž nemá Soudní dvůr žádné informace.

45 — Viz shora bod 30 a zde citovaná judikatura.

3. Neutralizace obchodů v rámci daňové jednotky

82. Závěrem poukazuje X Holding ještě na to, že obchody uskutečňované mezi tuzemskými podniky, které jsou sloučeny do daňové jednotky, zůstávají daňově neutrální, zatímco odpovídající přeshraniční transakce mezi spojenými podniky, které nemohou vytvořit daňovou jednotku, se při zdanění zohlední.

83. Aby bylo zabráněno přesouvání daňového substrátu z jednoho členského státu do jiného v rámci přeshraničních obchodů, je nezbytné realizovat tyto obchody v souladu s tržními podmínkami a zaúčtovat je v daňových bilancích [46]. Zátěž navíc spojená s dokumentací o účtování vnitropodnikových cen sice ztěžuje uskutečňování obchodů mezi spojenými podniky se sídlem v různých členských státech. Vnitrostátní pravidla týkající se účtování vnitropodnikových cen jsou však v rozsahu, ve kterém představují omezení svobody usazování, odůvodněné ochranou rozdělení daňové pravomoci, a to za předpokladu, že jsou v souladu se zásadou proporcionality.

46 — Podrobněji k vnitrostátním právním úpravám, které mají zajistit dodržování zásady tržního odstupu, viz mé stanovisko ze dne 10. září 2009, SGI (C-311/08, probíhající před Soudním dvorem).

V – Závěry

84. Vzhledem k předcházejícím úvahám navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na předběžnou otázku položenou Hoge Raad následujícím způsobem:

„Článek 43 ES ve spojení s článkem 48 ES nebrání vnitrostátní právní úpravě, která tuzemské společnosti a její dceřiné společnosti nebo dceřiným společnostem usazeným v tuzemsku umožňuje vytvořit daňovou jednotku s následkem, že jimi dlužná daň bude vybrána od mateřské společnosti tak, jako by se jednalo o jednoho daňového poplatníka, ale která nepřipouští, aby do daňové jednotky byly začleněny dceřiné společnosti usazené v jiném členském státě."