Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

21. února 2013 *

„Svoboda usazování — Článek 49 SFEU — Daňové právní předpisy — Fúze mateřské společnosti usazené v jednom členském státě s dceřinou společností usazenou v jiném členském státě — Možnost mateřské společnosti odečíst ztráty dceřiné společnosti pocházející z její činnosti — Vyloučení pro dceřiné společnosti-nerezidenty“

Ve věci C-123/11,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Korkein hallinto-oikeus (Finsko) ze dne 7. března 2011, došlým Soudnímu dvoru dne 9. března 2011, v řízení zahájeném

A Oy,

SOUDNÍ DVŮR (čtvrtý senát),

ve složení L. Bay Larsen, vykonávající funkci předsedy čtvrtého senátu, J.-C. Bonichot (zpravodaj), C. Toader, A. Prechal a E. Jarašiūnas, soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: L. Hewlett, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 7. června 2012,

s ohledem na vyjádření předložená:

— za A Oy A. Blomqvistem, asianajaja,

— za finskou vládu M. Pere, jako zmocněnkyní,

— za německou vládu K. Petersen, jako zmocněnkyní,

— za francouzskou vládu G. de Berguesem a J.-S. Pilczerem, jako zmocněnci,

— za italskou vládu G. Palmieri, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s M. Santorem, avvocato dello Stato,

— za švédskou vládu A. Falk a S. Johannesson, jako zmocněnkyněmi,

— za vládu Spojeného království C. Murrell, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s K. Baconem a R. Hillem, barristers,

* Jednací jazyk: finština.

— za Evropskou komisi R. Lyalem a I. Koskinenem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 19. července 2012,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 49 SFEU a 54 SFEU.

2 Tato žádost byla podána v rámci řízení zahájeného společností A Oy (dále jen „společnost A“), založenou podle finského práva, proti rozhodnutí keskusverolautakunta (Ústřední daňová komise), podle kterého nemá společnost A v rámci fúze se švédskou dceřinou společností právo provést daňový odpočet ztrát této dceřiné společnosti.

Právní rámec

Mezinárodní právo

3 Článek 7 odst. 1 dohody severských zemí o zamezení dvojího zdanění v oblasti daní z příjmu a z majetku, uzavřené v Helsinkách dne 23. září 1996 (SopS 26/1997), stanoví:

„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.“

Finské právo

4 Zákon č. 360/1968, o zdanění příjmů z podnikatelské činnosti [Laki elinkeinotulon verottamisesta (360/1968)], jehož účelem je zejména provést směrnici Rady 2009/133/ES ze dne 19. října 2009 o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, částečných rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států a při přemístění sídla evropské společnosti nebo evropské družstevní společnosti mezi členskými státy (Úř. věst. L 310, s. 34), stanoví právní rámec pro fúze a slučování společností.

5 Ustanovení § 52a bodu 2 tohoto zákona vymezuje pojem „fúze“ takto:

„Fúzí se rozumí operace, při které:

[…]

2) slučující se společnost zanikne bez likvidace a převede veškerý obchodní majetek, aktiva i pasiva, na přijímající společnost, která vlastní všechny akcie tvořící základní kapitál slučující se společnosti, nebo na akciovou společnost, která je takovou společností ze 100 % vlastněna.“

6 Zákon č. 1535/1992 ze dne 30. prosince 1992, o dani z příjmů [tuloverolaki (1535/1992)] (dále jen „zákon o dani z příjmu“), upravuje daňový režim ztrát společností.

7 Podle § 117 tohoto zákona se zjištěná ztráta z podnikatelské činnosti odečte od příjmů z této činnosti v dalších letech.

8 Podle § 119 odst. 1 a 2 tohoto zákona platí:

„Ztráta vzniklá ve zdaňovacím období z podnikatelské činnosti a ze zemědělství se odečte od výsledku z podnikatelské činnosti […] v následujících deseti zdaňovacích obdobích, ve kterých je dosaženo příjmů.

‚Ztrátou z podnikatelské činnosti' se rozumí ztrátový výsledek zjištěný podle [zákona č. 360/1968, o zdanění příjmů z podnikatelské činnosti] […]."

9 Ustanovení § 123 odst. 2 téhož zákona stanoví podmínky, za nichž může přijímající společnost daňově převzít ztráty slučující se společnosti, takto:

„V případě fúze společností […] má přijímající společnost právo provést od svého zdanitelného příjmu odpočet ztráty slučující se […] společnosti podle ustanovení § 119 a § 120, jestliže přijímající společnost nebo vlastníci jejích podílů či její členové anebo společnost a vlastníci jejích podílů či její členové společně od začátku ztrátového období vlastnili více než polovinu akcií nebo podílů slučující se či rozdělující se společnosti."

Spor v původním řízení a předběžné otázky

10 Společnost A je finský podnik specializovaný na obchod s nábytkem. Společnost A vlastní ze 100 % dceřinou společnost ve Švédsku (dále jen „společnost B"), která ve Švédsku vyvíjí podobnou činnost ve třech pronajatých obchodních prostorech. Samotná společnost A nemá další dceřiné společnosti či pobočky ve Švédsku.

11 V důsledku obchodních ztrát uzavřela společnost B všechny tři své prodejny – jednu v prosinci 2007, další dvě v březnu 2008. Společnost B neměla v úmyslu pokračovat v obchodní činnosti ve Švédsku, ale byla nadále vázána dlouhodobými nájemními smlouvami ke dvěma obchodním prostorům. Její ztráta za období let 2001 až 2007 dosáhla 44,8 milionů SEK.

12 Po ukončení činnosti společnosti B hodlala společnost A provést s touto dceřinou společností fúzi. Důvody pro takovou operaci jsou hospodářské, neboť díky ní by zejména mohly být nájemní smlouvy uzavřené společností B převedeny na společnost A. Kromě toho by šlo o transparentní a snadno proveditelnou proceduru, která by vedla ke zjednodušení struktury skupiny.

13 Při takové operaci mělo dojít k převodu zbývajících aktiv, pasiv a závazků společnosti B na společnost A, takže posléze by mateřská společnost již neměla ve Švédsku žádnou dceřinou společnost ani stálou provozovnu.

14 Společnost A požádala keskusverolautakunta o předběžné rozhodnutí o otázce, zda po takové operaci bude moci provést odpočet ztrát společnosti B podle § 123 odst. 2 zákona o dani z příjmu.

15 Předběžným rozhodnutím ze dne 25. března 2009 odpověděla keskusverolautakunta záporně a svou odpověď odůvodnila tím, že ztráty společnosti B byly zjištěny podle švédských daňových předpisů. Podle jejího názoru se tudíž na tyto ztráty nemůže vztahovat § 119 zákona o dani z příjmu.

16 Společnost A napadla toto rozhodnutí před Korkein hallinto-oikeus (nejvyšším správním soudem) a dovolávala se mimo jiné svobody usazování.

17 Předkládající soud konstatuje, že v případě, kdy se finská společnost sloučí se společností-rezidentem, může společnost-rezident provést odpočet ztrát slučující se společnosti za podmínek stanovených v § 119 a § 123 zákona o dani z příjmu, není-li jediným účelem takové operace získat daňové zvýhodnění.

18 Tento soud ovšem poukazuje na to, že finské právo neobsahuje žádné podmínky, za nichž by bylo možné provést takový odpočet v případě, že se slučující se společnost nachází v jiném členském státě.

19 Uvedený soud si proto klade otázku, zda finská právní úprava neobsahuje omezení svobody usazování, a pokud ano, zda lze takové omezení považovat za odůvodněné důvody obecného zájmu, které uvedly finské orgány a které vycházejí z potřeby členských států zachovat vyvážené rozdělení svých zdaňovacích pravomocí a předcházet nebezpečí dvojího zohlednění ztrát a daňového úniku.

20 Za těchto okolností se Korkein hallinto-oikeus rozhodl přerušit řízení a předložit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Stanoví články 49 SFEU a 54 SFEU, že přijímající společnost může v rámci svého zdaňování provést odpočet ztrát společnosti, která byla usazena v jiném členském státě a má se s ní sloučit, z činností tam vykonávaných v letech před fúzí, jestliže přijímací společnosti nezůstane žádná stálá provozovna ve státě, v němž má slučující se společnost sídlo, a může podle vnitrostátních právních předpisů provést odpočet ztrát slučující se společnosti pouze tehdy, jestliže slučující se společnost je tuzemskou společností nebo ztráty vznikly ve stálé provozovně usazené v tomto členském státě?

2) V případě kladné odpovědi na první otázku, jsou články 49 SFEU a 54 SFEU významné z hlediska otázky, zda je třeba výši odpočitatelné ztráty vypočítat podle daňového práva státu, v němž má přijímající společnost sídlo, nebo zda je za odpočitatelné ztráty třeba považovat ztráty zjištěné ve státě, v němž má sídlo slučující se společnost, podle právních předpisů tohoto státu?“

K první otázce

21 Podstatou první otázky předkládajícího soudu položené Soudnímu dvoru je, zda články 49 SFEU a 54 SFEU brání takové právní úpravě členského státu, která vylučuje možnost mateřské společnosti-rezidenta odečíst po fúzi s dceřinou společností usazenou v jiném členském státě od svých zdanitelných příjmů ztráty, které vznikly této dceřiné společnosti ve zdaňovacích obdobích předcházejících fúzi, přestože tato vnitrostátní právní úprava přiznává takovou možnost pro případ fúze s dceřinou společností-rezidentem.

22 Úvodem je třeba konstatovat, že se směrnice 2009/133 nezabývá otázkou přebírání případných ztrát slučující se společnosti v takové situaci.

23 Finská, italská a německá vláda, jakož i vláda Spojeného království mimoto uvádějí, že svoboda usazování se na případ, který je předmětem sporu v původním řízení, nevztahuje, jelikož slučující se společnost ukončila svou hospodářskou činnost před fúzí a předmětná restrukturalizace je ve skutečnosti vedena jen snahou dosáhnout daňového zvýhodnění spočívajícího v odpočtu ztrát slučující se dceřiné společnosti od zdanitelných příjmů přijímající mateřské společnosti.

24 V této souvislosti je předně třeba připomenout, že přeshraniční fúze, podobně jako jiné přeměny společností, odpovídají potřebám spolupráce a reorganizace společností usazených v různých členských státech. Nahlíží se na ně jako na zvláštní způsoby výkonu svobody usazování, které jsou důležité pro řádné fungování vnitřního trhu, a patří tedy k hospodářským činnostem, u nichž jsou členské státy povinny respektovat svobodu usazování upravenou v článku 49 SFEU (rozsudek ze dne 13. prosince 2005, SEVIC Systems, C-411/03, Sb. rozh. s. I-10805, bod 19).

25 Dále je třeba konstatovat, že za okolností věci v původním řízení je založení dceřiné společnosti B ve Švédsku společností A výsledkem výkonu práva společnosti A na svobodu usazování, v důsledku čehož je dána použitelnost článků 49 SFEU a 54 SFEU.

26 Konečně fakt, že jediným důvodem pro fúzi jsou daňová hlediska a že se prostřednictvím fúze snaží dotyčné společnosti ve skutečnosti zneužívajícím způsobem obejít své vnitrostátní právní předpisy, nemůže sám o sobě vést k vyloučení použitelnosti těchto ustanovení.

27 Otázka použití těchto článků totiž není totožná s otázkou, zda členský stát může přijmout opatření, která mají zamezit tomu, aby se s odvoláním na možnosti nabízené Smlouvou někteří z jeho státních příslušníků pokoušeli zneužívajícím způsobem obejít své vnitrostátní právní předpisy (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 9. března 1999, Centros, C-212/97, Recueil, s. I-1459, bod 18).

28 S ohledem na tyto skutečnosti je třeba mít za to, že svoboda usazování se na takovou situaci, jaká nastala v původním řízení, vztahuje.

K překážce svobody usazování

29 Vzhledem k tomu, že se na věc v původním řízení svoboda usazování vztahuje, je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury sice přímé daně spadají do pravomoci členských států, avšak členské státy musí při jejím výkonu dodržovat unijní právo (viz zejména rozsudek ze dne 13. prosince 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Sb. rozh. s. I-10837, bod 29 a citovaná judikatura).

30 Svoboda usazování, kterou článek 49 SFEU přiznává státním příslušníkům Unie, zahrnuje v souladu s článkem 54 SFEU pro společnosti založené podle právních předpisů některého členského státu, jež mají své sídlo, ústřední správu nebo hlavní provozovnu uvnitř Unie, právo vykonávat jejich činnosti v dotyčném členském státě prostřednictvím dceřiné společnosti, pobočky nebo zastoupení (viz zejména rozsudky ze dne 21. září 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Recueil, s. I-6161, bod 35, a ze dne 25. února 2010, X Holding, C-337/08, Sb. rozh. s. I-1215, bod 17).

31 V tomto ohledu možnost, poskytovaná finským právem mateřské společnosti-rezidentovi, zohlednit ztráty dceřiné společnosti-rezidenta v případě její fúze s mateřskou společností představuje pro mateřskou společnost daňové zvýhodnění.

32 Vyloučení takovéto výhody ve vztazích mezi mateřskou společností-rezidentem a její dceřinou společností usazenou v jiném členském státě může činit usazování v tomto jiném členském státě méně atraktivním, a tedy odrazovat mateřskou společnost od toho, aby v něm zřizovala dceřiné společnosti.

33 Aby takové rozdílné zacházení bylo slučitelné s ustanoveními Smlouvy o FEU týkajícími se svobody usazování, je třeba, aby se týkalo situací, které nejsou objektivně srovnatelné, anebo bylo odůvodněno naléhavým důvodem obecného zájmu (*per analogiam* k volnému pohybu kapitálu viz rozsudek ze dne 12. prosince 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Sb. rozh. s. I-11753, bod 167). Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že se srovnatelnost přeshraniční situace s vnitrostátní situací musí zkoumat s ohledem na cíl sledovaný dotčenými vnitrostátními ustanoveními (obdobně viz rozsudek ze dne 18. července 2007, Oy AA, C-231/05, Sb. rozh. s. I-6373, body 36 až 38).

34 V daňovém právu sice bydliště, sídlo či místo podnikání poplatníků představuje faktor, který může odůvodnit rozdílné zacházení mezi poplatníky-rezidenty a poplatníky-nerezidenty, avšak není tomu tak vždy. Připuštění toho, že by členský stát sídla mohl volně uplatňovat rozdílné zacházení pouze z toho důvodu, že se sídlo společnosti nachází v jiném členském státě, by totiž zbavilo článek 49 SFEU jeho smyslu (viz zejména výše uvedený rozsudek Marks & Spencer, bod 37).

35 V tomto ohledu situace mateřské společnosti-rezidenta, která hodlá provést fúzi s dceřinou společností-rezidentem a v tomto rámci využít možnosti daňového odpočtu ztrát dceřiné společnosti, je z hlediska cíle takových daňových právních předpisů, jako jsou předpisy dotčené ve věci v původním

řízení, jejichž účelem je umožnit mateřské společnosti využít daňového zvýhodnění v podobě možnosti daňového odpočtu ztrát vykázaných dceřinou společností, objektivně srovnatelná se situací mateřské společnosti-rezidenta, která hodlá provést tutéž operaci s dceřinou společností-nerezidentem.

36 Německá vláda a vláda Spojeného království ovšem namítají, že neumožnění provést daňový odpočet ztrát nepředstavuje omezení svobody usazování, neboť jak plyne ze zjištění předkládajícího soudu reprodukovaných v bodě 17 tohoto rozsudku, odpočet ztrát slučující se společnosti od zdanitelných příjmů by za týchž okolností byl odepřen i tehdy, pokud by došlo k fúzi s dceřinou společností-rezidentem, jelikož jediným účelem takové operace je získat daňové zvýhodnění.

37 Posoudit, zda tomu tak je ve věci v původním řízení, však přísluší jen vnitrostátnímu soudu. V případě kladné odpovědi by totiž společnost A nemohla namítat rozdílné zacházení mezi společnostmi-rezidenty a společnostmi-nerezidenty.

38 Vzhledem k tomu, že předkládací rozhodnutí neobsahuje další podrobnosti, Soudnímu dvoru v každém případě přísluší, aby se vyjádřil i k otázce, zda by rozdílné zacházení se společnostmi-nerezidenty v případě, že by odepření odpočtu bylo založeno na jiném důvodu, bylo odůvodněné naléhavým důvodem obecného zájmu.

39 K tomu je zapotřebí zjistit, zda je toto rozdílné zacházení způsobilé zaručit uskutečnění dotčeného cíle a zda nepřekračuje meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Marks & Spencer, bod 35).

K odůvodnění překážky

40 Vlády, které přednesly svá vyjádření před Soudním dvorem, jsou toho názoru, že rozdílné zacházení dotčené ve věci v původním řízení je odůvodněno nutností zajistit ochranu rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členskými státy a bránit dvojímu uplatňování ztrát a daňovým únikům.

41 K nutnosti zachovat vyvážené rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členskými státy je třeba uvést, že odůvodnit rozdílné zacházení může tehdy, pokud má přezkoumávaný systém za cíl předcházet jednáním, která mohou ohrozit právo členského státu uplatňovat svou zdaňovací pravomoc ve vztahu k činnostem vykonávaným na jeho území (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 29. března 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Sb. rozh. s. I-2647, bod 42, a výše uvedený rozsudek Oy AA, bod 54).

42 Zabezpečení rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členskými státy tak může způsobit, že na hospodářské činnosti společností se sídlem v jednom z těchto států bude nezbytné použít pouze daňová pravidla tohoto členského státu, co se týče jak zisků, tak ztrát (výše uvedený rozsudek Marks & Spencer, bod 45).

43 Poskytnutí společnostem možnosti volby zohlednit jejich ztráty v členském státě jejich sídla nebo v jiném členském státě by totiž značně narušilo vyvážené rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členskými státy (viz výše uvedený rozsudek Oy AA, bod 55), jelikož by základy daně byly v obou těchto státech upraveny o výši převedených ztrát.

44 Dále k nebezpečí dvojího uplatnění ztrát je třeba poznamenat, že takové nebezpečí skutečně existuje, má-li v rámci takové fúze, jako je fúze dotčená ve věci v původním řízení, mateřská společnost usazená v jiném členském státě možnost odečíst ztráty slučující se dceřiné společnosti od svých zdanitelných příjmů. Toto nebezpečí je odvráceno pravidlem vylučujícím takovou možnost (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Marks & Spencer, body 47 a 48).

45 Pokud se konečně jedná o nebezpečí daňového úniku, zahrnuje možnost převádět při fúzi ztráty dceřiné společnosti-nerezidenta na společnost-rezidenta nebezpečí, že k přípravě takového druhu reorganizace v rámci skupiny společností dojde proto, aby ztráty byly zohledněny v členských státech, které uplatňují nejvyšší daňové sazby a ve kterých je v důsledku toho daňová hodnota ztrát nejvyšší (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Marks & Spencer, bod 49).

46 S ohledem na tyto odůvodňující skutečnosti posuzované společně je třeba připustit, že právní předpisy členského státu, které v rámci takové fúze, jako je fúze dotčená ve věci v původním řízení, vylučují možnost mateřské společnosti usazené v tomto členském státě odečíst od svých zdanitelných příjmů ztráty slučující se dceřiné společnosti usazené v jiném členském státě, sledují legitimní cíle slučitelné se Smlouvou a představující naléhavé důvody obecného zájmu a jsou zároveň způsobilé zaručit uskutečnění těchto cílů (v tomto smyslu viz zejména výše uvedený rozsudek Marks & Spencer, bod 51).

47 Je třeba nicméně ještě ověřit, zda takové vnitrostátní předpisy nepřekračují meze toho, co je k dosažení těchto sledovaných cílů nezbytné (v tomto smyslu viz zejména výše uvedený rozsudek Marks & Spencer, bod 53).

48 K přiměřenosti překážky svobody usazování je třeba uvést, že skutečnost, že mateřské společnosti je v rámci přeshraniční fúze přiznána možnost zohlednit ztráty své dceřiné společnosti-nerezidenta, není *a priori* s to umožnit mateřské společnosti, aby z roku na rok volila daňový režim použitelný na ztráty jejích dceřiných společností (viz *a contrario* výše uvedený rozsudek X Holding, bod 31).

49 Z judikatury Soudního dvora kromě toho plyne, že takové omezující opatření, jako je opatření dotčené ve věci v původním řízení, překračuje meze toho, co je nezbytné k dosažení podstaty sledovaných cílů, pokud dceřiná společnost-nerezident vyčerpala možnosti zohlednit ztráty, které existují ve státě jejího sídla (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Marks & Spencer, bod 55). Že je tomu tak, musí prokázat mateřská společnost (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Marks & Spencer, bod 56).

50 Ve věci v původním řízení sice ze spisové dokumentace předložené Soudnímu dvoru plyne, že švédské právo stanoví pro účely výpočtu daňového základu možnost uplatnit ztráty osoby povinné k dani v budoucích zdaňovacích obdobích.

51 Společnost A ovšem namítá, že po dokončení fúze dojde k zániku společnosti B, takže již nebude mít ve Švédsku žádnou dceřinou společnost ani stálou provozovnu. Žádná z těchto společností proto zjevně nebude mít po fúzi možnost uplatnit ve Švédsku ztráty, které společnosti B vznikly v tomto členském státě před uvedenou operací.

52 Tyto zvláštní okolnosti nemohou nicméně samy o sobě prokázat, že neexistuje žádná možnost zohlednit ztráty existující ve státě sídla dceřiné společnosti.

53 Některé členské státy, které předložily v tomto řízení vyjádření, se právě naopak domnívají, že možnost zohlednit ztráty společnosti B ve Švédsku nezanikla. Německá vláda v této souvislosti uvádí, že tyto ztráty lze odečíst od příjmů, ač nevelkých, které společnost B ve Švédsku nadále inkasuje. Dodává, že tato společnost je stále vázána dlouhodobými nájemními smlouvami, které lze převést. Francouzská vláda také tvrdí, že švédské právo umožňuje společnostem uplatnit ztráty v předchozích zdaňovacích obdobích nebo při zdaňování kapitálových výnosů z aktiv a pasiv slučující se společnosti. Italská vláda uvádí, že Švédsko může ocenit převáděný majetek a uložit slučující se společnosti daň z takto dosaženého zisku.

54 Vnitrostátní soud tudíž musí zjistit, zda společnost A skutečně prokázala, že společnost B vyčerpala všechny možnosti zohlednit ztráty existující ve Švédsku.

55 Dospěje-li předkládající soud k závěru, že takový důkaz byl předložen, bylo by vyloučení možnosti společnosti A odečíst ztráty její dceřiné společnosti-nerezidenta v rámci fúze dotčené ve věci v původním řízení od svých příjmů zdanitelných ve státě svého sídla v rozporu s články 49 SFEU a 54 SFEU.

56 S ohledem na výše uvedené je třeba na první otázku odpovědět, že za okolností věci v původním řízení nebrání články 49 SFEU a 54 SFEU takovým vnitrostátním právním předpisům, které vylučují možnost mateřské společnosti fúzující s dceřinou společností usazenou v jiném členském státě, jež ukončila svou činnost, odečíst od svých zdanitelných příjmů ztráty, které této dceřiné společnosti vznikly v obdobích před fúzí, přestože tyto vnitrostátní právní předpisy přiznávají takovou možnost v případě fúze s dceřinou společností-rezidentem. Takové vnitrostátní právní předpisy jsou ovšem v rozporu s unijním právem, pokud mateřské společnosti neumožňují prokázat, že její dceřiná společnost-nerezident vyčerpala možnosti zohlednit tyto ztráty a že neexistují možnosti, aby je ve státě svého sídla uplatnila v budoucích zdaňovacích obdobích buď dceřiná společnost sama, anebo třetí osoba.

K druhé předběžné otázce

57 V rámci druhé předběžné otázky předkládající soud žádá Soudní dvůr, aby upřesnil, zda v případě, že by při uplatnění unijního práva měla mateřská společnost právo v rámci takové fúze, jako je fúze dotčená ve věci v původním řízení, zohlednit ztráty své dceřiné společnosti-nerezidenta, je třeba tyto ztráty určit podle práva členského státu sídla mateřské společnosti, nebo podle práva státu sídla dceřiné společnosti.

58 V této souvislosti je třeba předně konstatovat, že za současného stavu unijního práva zásadně neplyne ze svobody usazování použitelnost určitého práva na výpočet ztrát slučující se dceřiné společnosti, které v rámci takové operace, jako je fúze dotčená ve věci v původním řízení, přebírá mateřská společnost.

59 Unijní právo ovšem brání tomu, aby způsob tohoto výpočtu představoval překážku svobody usazování. Z toho vyplývá, že tento výpočet nesmí v zásadě vést k nerovnému zacházení ve srovnání s výpočtem, který by byl za stejných okolností proveden v případě převzetí ztrát dceřiné společnosti-rezidenta.

60 Tuto otázku ovšem nelze zkoumat abstraktně a hypoteticky, nýbrž musí být případně posuzována případ od případu.

61 Za těchto podmínek je třeba na druhou otázku odpovědět, že pravidla pro výpočet ztrát dceřiné společnosti-nerezidenta pro účely jejich převzetí mateřskou společností-rezidentem v rámci takové operace, jako je fúze dotčená ve věci v původním řízení, nemohou vést k nerovnému zacházení ve srovnání s pravidly výpočtu, která by se uplatnila v případě, že by k této fúzi došlo s dceřinou společností-rezidentem.

K nákladům řízení

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

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

1) **Články 49 SFEU a 54 SFEU nebrání za okolností věci v původním řízení takovým vnitrostátním právním předpisům, které vylučují možnost mateřské společnosti fúzující s dceřinou společností usazenou v jiném členském státě, jež ukončila svou činnost, odečíst od svých zdanitelných příjmů ztráty, které této dceřiné společnosti vznikly v obdobích před fúzí, přestože tyto vnitrostátní právní předpisy přiznávají takovou možnost v případě fúze s dceřinou společností-rezidentem. Takové právní předpisy jsou ovšem v rozporu s unijním právem, pokud mateřské společnosti neumožňují prokázat, že její dceřiná společnost-nerezident vyčerpala možnosti zohlednit tyto ztráty a že neexistují možnosti, aby je ve státě svého sídla uplatnila v budoucích zdaňovacích obdobích buď dceřiná společnost sama, anebo třetí osoba.**

2) **Pravidla pro výpočet ztrát dceřiné společnosti-nerezidenta pro účely jejich převzetí mateřskou společností-rezidentem v rámci takové operace, jako je fúze dotčená ve věci v původním řízení, nemohou vést k nerovnému zacházení ve srovnání s pravidly výpočtu, která by se uplatnila v případě, že by k této fúzi došlo s dceřinou společností-rezidentem.**

Podpisy.