Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (štvrtá komora)

z 21. februára 2013 *

„Sloboda usadiť sa — Článok 49 ZFEÚ — Daňová právna úprava — Zlúčenie materskej spoločnosti so sídlom v členskom štáte s dcérskou spoločnosťou so sídlom v inom členskom štáte — Možnosť materskej spoločnosti odpočítať straty dcérskej spoločnosti vyplývajúce z jej činnosti — Vylúčenie vzťahujúce sa na dcérske spoločnosti nerezidentov“

Vo veci C-123/11,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Korkein hallinto-oikeus (Fínsko) zo 7. marca 2011 a doručený Súdnemu dvoru 9. marca 2011, ktorý súvisí s konaním začatým na návrh:

A Oy,

SÚDNY DVOR (štvrtá komora),

v zložení: predseda štvrtej komory L. Bay Larsen, sudcovia J.-C. Bonichot (spravodajca), C. Toader, A. Prechal a E. Jarašiūnas,

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: L. Hewlett, hlavná referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní zo 7. júna 2012,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— A Oy, v zastúpení: A. Blomqvist, asianajaja,

— fínska vláda, v zastúpení: M. Pere, splnomocnená zástupkyňa,

— nemecká vláda, v zastúpení: K. Petersen, splnomocnená zástupkyňa,

— francúzska vláda, v zastúpení: G. de Bergues a J.-S. Pilczer, splnomocnení zástupcovia,

— talianska vláda, v zastúpení: G. Palmieri, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci M. Santoro, avvocato dello Stato,

— švédska vláda, v zastúpení: A. Falk a S. Johannesson, splnomocnené zástupkyne,

— vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: C. Murrell, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci K. Bacon a R. Hill, barristers,

* Jazyk konania: fínčina.

— Európska komisia, v zastúpení: R. Lyal a I. Koskinen, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 19. júla 2012,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 49 ZFEÚ a 54 ZFEÚ.

2 Tento návrh bol podaný v rámci konania začatého na podnet spoločnosti A Oy (ďalej len „A“) založenej podľa fínskeho práva proti rozhodnutiu Keskusverolautakunta (Centrálny výbor pre daňové veci), podľa ktorého si spoločnosť A nemôže na daňové účely v rámci zlúčenia so švédskou dcérskou spoločnosťou odpočítať jej straty.

Právny rámec

Medzinárodné právo

3 Článok 7 ods. 1 Dohody o zamedzení dvojitého zdanenia v oblasti daní z príjmov a z majetku, ktorú uzatvorili škandinávske krajiny 23. septembra 1996 v Helsinkách (SopS 26/1197), stanovuje:

„Zisky podniku jedného zmluvného štátu sa môžu zdaniť len v tomto štáte, okrem prípadu, že podnik svoju činnosť vykonáva v inom zmluvnom štáte prostredníctvom stálej prevádzkarne, ktorá sa tam nachádza. Ak podnik vykonáva svoju činnosť týmto spôsobom, zisky podniku môžu byť zdanené v tomto druhom štáte, avšak iba v takom rozsahu, v akom ich možno pripísať tejto stálej prevádzkarni.“

Fínske právo

4 Zákon 360/1968 o dani z príjmov z hospodárskej činnosti [Laki elinkeinotulon verottamisesta (360/1968)], ktorý predovšetkým preberá smernicu Rady 2009/133/ES z 19. októbra 2009 o spoločnom systéme zdaňovania, uplatniteľnom pri zlučovaní, rozdeľovaní, čiastočnom rozdeľovaní, prevode aktív a výmene akcií spoločností rôznych členských štátov a pri premiestnení sídla SE alebo SCE medzi členskými štátmi (Ú. v. EÚ L 310, s. 34), spresňuje právny rámec zlučovania spoločností.

5 § 52a bod 2 tohto zákona definuje pojem zlúčenie takto:

„Pod zlúčením sa rozumie úkon, ktorým:

…

2. zlúčená spoločnosť svojím zánikom bez likvidácie prevádza všetok svoj majetok, aktíva a pasíva na nadobúdajúcu spoločnosť, ktorá je 100 %-nou vlastníčkou akcií predstavujúcich základné imanie zlúčenej spoločnosti, alebo na akciovú spoločnosť, ktorá je v 100 %-nom vlastníctve takejto spoločnosti.“

6 Zákon 1535/1992 o dani z príjmov [tuloverolaki (1535/1992)] z 30. decembra 1992 (ďalej len „zákon o dani z príjmov“) spresňuje daňový režim z hľadiska strát spoločností.

7 § 117 tohto zákona stanovuje, že zistená strata vyplývajúca z hospodárskej činnosti sa odpočíta zo zisku z hospodárskej činnosti v nasledujúcich rokoch.

8 § 119 ods. 1 a 2 uvedeného zákona spresňuje:

„Strata, ktorá vznikla z hospodárskej a poľnohospodárskej činnosti v zdaniteľnom období, sa odpočíta z výsledku hospodárskej činnosti… počas desiatich zdaniteľných období nasledujúcich po období, v ktorom bol zisk dosiahnutý.

Pod ‚stratou z hospodárskej činnosti' sa podľa zákona o dani z príjmov z hospodárskej činnosti rozumie zistený schodok podľa [zákona 360/1968 o dani z príjmov z hospodárskej činnosti]…"

9 V prípade zlúčenia spoločností § 123 ods. 2 tohto zákona stanovuje podmienky, za ktorých nadobúdajúca spoločnosť môže na daňové účely prevziať straty zlúčenej spoločnosti, a to takto:

„Pri zlúčení spoločností… má nadobúdajúca spoločnosť podľa § 119 a 120 právo si od svojho zdaniteľného príjmu odpočítať stratu zlúčenej… spoločnosti, ak spoločnosť alebo jej akcionári či členovia, prípadne spoločnosť spolu s jej akcionármi alebo členmi, vlastnili na začiatku stratového roka viac ako polovicu akcií alebo podielov zlúčenej alebo rozdelenej spoločnosti."

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

10 Spoločnosť A je fínsky podnik zameraný na predaj nábytku. Táto spoločnosť vlastní dcérsku spoločnosť vo Švédsku (ďalej len „B"), pričom je 100 %-nou vlastníčkou jej základného imania, ktorá vykonáva vo Švédsku podobnú činnosť v troch obchodných prevádzkach, ktoré si prenajíma. Samotná spoločnosť A nevlastní ďalšie dcérske spoločnosti ani pobočky vo Švédsku.

11 Po obchodných stratách spoločnosť B zatvorila svoje tri predajne – jednu v decembri 2007, dve ďalšie v marci 2008. Spoločnosť B už nechcela pokračovať vo svojej obchodnej činnosti, ale v prípade dvoch obchodných priestorov bola viazaná dlhodobými nájomnými zmluvami. Jej schodok dosiahol 44,8 milióna SEK za obdobie rokov 2001 až 2007.

12 Po skončení činností spoločnosti B sa spoločnosť A rozhodla zlúčiť s touto dcérskou spoločnosťou. Táto transakcia bola z ekonomického hľadiska oprávnená a umožňovala predovšetkým previesť na spoločnosť A nájomné zmluvy, ktoré uzavrela spoločnosť B. Okrem toho išlo o transparentný a ľahko vykonateľný postup, ktorý umožňoval zjednodušiť štruktúru obchodného zoskupenia.

13 Na základe tejto transakcie mali byť finančné prostriedky, dlhy a pasíva spoločnosti B prevedené na spoločnosť A a materská spoločnosť by už vo Švédsku nevlastnila nijakú dcérsku spoločnosť ani stálu prevádzkareň.

14 Spoločnosť A predložila Keskusverolautakunta žiadosť o predbežné rozhodnutie v súvislosti s otázkou, či si v prípade uskutočnenia tejto transakcie môže odpočítať straty spoločnosti B v súlade s § 123 ods. 2 zákona o dani z príjmov.

15 Predbežným rozhodnutím z 25. marca 2009 odpovedal Keskusverolautakunta záporne z dôvodu, že straty spoločnosti B boli zistené podľa švédskej daňovej právnej úpravy. Domnieva sa, že tieto straty preto nespadajú do pôsobnosti § 119 zákona o dani z príjmu.

16 Spoločnosť A toto rozhodnutie napadla na Korkein hallinto-oikeus (Najvyšší správny súd) s odvolaním sa najmä na slobodu usadiť sa.

17 Vnútroštátny súd konštatuje, že v prípade, že sa spoločnosť rezident zlúči s fínskou spoločnosťou, môže si na daňové účely odpočítať straty zlúčenej spoločnosti za podmienok uvedených v § 119 a 123 zákona o dani z príjmov pod podmienkou, že transakcia nebola uskutočnená len s cieľom dosiahnuť daňovú výhodu.

18 Tento súd zdôrazňuje, že fínske právo neuvádza podmienky, za ktorých možno takéto odpočítanie uplatniť, ak sa zlúčená spoločnosť nachádza v inom členskom štáte.

19 Uvedený súd sa preto pýta, či fínska právna úprava neobsahuje prekážku slobody usadiť sa, a v prípade kladnej odpovede, či toto obmedzenie možno považovať za odôvodnené dôvodmi všeobecného záujmu, na ktoré poukazujú fínske orgány a ktoré sa zakladajú na nevyhnutnosti členského štátu zachovať vyvážené rozdelenie ich právomoci v daňovej oblasti a predchádzať nebezpečenstvu dvojitého uplatnenia strát a daňového úniku.

20 Za týchto podmienok Korkein hallinto-oikeus rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Vyžadujú články 49 ZFEÚ a 54 ZFEÚ, aby si nadobúdajúca spoločnosť v rámci svojho zdanenia mohla odpočítať straty z činnosti vykonávanej pred zlúčením v inom členskom štáte zlúčenou spoločnosťou, ktorá má v tomto štáte sídlo, ak už nadobúdajúca spoločnosť nemá v štáte sídla zlúčenej spoločnosti nijakú stálu prevádzkareň a podľa vnútroštátnych predpisov si nadobúdajúca spoločnosť môže odpočítať straty zlúčenej spoločnosti len v prípade, že zlúčená spoločnosť je spoločnosťou tohto štátu alebo že straty vznikli v stálej prevádzkarni nachádzajúcej sa na území tohto štátu?

2. V prípade kladnej odpovede na prvú otázku: sú články 49 ZFEÚ a 54 ZFEÚ relevantné pre odpoveď na otázku, či treba výšku odpočítateľnej straty vypočítať podľa daňového práva štátu sídla nadobúdajúcej spoločnosti alebo či sa straty zistené podľa práva štátu, v ktorom sídli zlúčená spoločnosť, považujú za odpočítateľné straty?“

O prvej otázke

21 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd Súdneho dvora v podstate pýta, či články 49 ZFEÚ a 54 ZFEÚ bránia takej vnútroštátnej právnej úprave členského štátu, ktorá nepripúšťa, aby si materská spoločnosť rezident mohla po zlúčení s dcérskou spoločnosťou usadenou na území iného členského štátu odpočítať zo svojho zdaniteľného zisku straty, ktoré dosiahla dcérska spoločnosť v zdaniteľných obdobiach pred zlúčením, hoci túto možnosť pripúšťa, ak ide o zlúčenie uskutočnené s dcérskou spoločnosťou rezidentom.

22 V prvom rade treba konštatovať, že smernica 2009/133 neupravuje otázku prevzatia prípadných strát zlúčenej spoločnosti za takýchto okolností.

23 Okrem toho nemecká, fínska a talianska vláda a vláda Spojeného kráľovstva tvrdia, že slobodu usadiť sa nemožno uplatniť na prípad, o aký ide v spore vo veci samej, pretože zlúčená spoločnosť skončila svoju hospodársku činnosť pred zlúčením a dôvodom tejto reštrukturalizácie je výlučne dosiahnutie daňovej výhody, ktorá spočíva v odpočítaní strát zlúčenej dcérskej spoločnosti zo zdaniteľného zisku nadobúdajúcej materskej spoločnosti.

24 V tejto súvislosti treba predovšetkým pripomenúť, že cezhraničné fúzie, ako aj iné transformácie spoločností zodpovedajú potrebám spolupráce a prestavby spoločností so sídlom v rôznych členských štátoch. Považujú sa preto za osobitné spôsoby výkonu slobody usadiť sa dôležité pre riadne

fungovanie vnútorného trhu, a teda patria medzi hospodárske činnosti, v súvislosti s ktorými sú členské štáty povinné rešpektovať slobodu usadiť sa stanovenú v článku 49 ZFEÚ (rozsudok z 13. decembra 2005, SEVIC Systems, C-411/03, Zb. s. I-10805, bod 19).

25 Ďalej treba konštatovať, že za okolností konania vo veci samej založenie dcérskej spoločnosti B vo Švédsku spoločnosťou A vyplýva z výkonu práva spoločnosti A na slobodu usadiť sa, čo má za následok uplatnenie článkov 49 ZFEÚ a 54 ZFEÚ.

26 Napokon samotná skutočnosť, že zlúčenie bolo odôvodnené len na daňové účely a prostredníctvom neho sa dotknuté spoločnosti v skutočnosti snažili neoprávnene obísť uplatnenie vnútroštátnej právnej úpravy, nemôže svojou povahou vylúčiť uplatnenie týchto ustanovení.

27 Otázka uplatnenia týchto článkov je totiž odlišná od otázky, či členský štát môže prijať opatrenia, aby zabránil tomu, že pri využití možností daných Zmluvou sa budú niektorí jeho štátni príslušníci snažiť neoprávnene obísť uplatnenie svojej vnútroštátnej právnej úpravy (pozri v tomto zmysle rozsudok z 9. marca 1999, Centros, C-212/97, Zb. s. I-1459, bod 18).

28 Vzhľadom na tieto skutočnosti treba konštatovať, že sloboda usadiť sa je uplatniteľná na takú situáciu, o akú ide vo veci samej.

O prekážke slobody usadiť sa

29 Keďže sa sloboda usadiť sa uplatňuje na prípad, o aký ide vo veci samej, je potrebné pripomenúť, že aj keď podľa ustálenej judikatúry priame dane patria do právomoci členských štátov, členské štáty ich musia uplatňovať v súlade s právom Únie (pozri najmä rozsudok z 13. decembra 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Zb. s. I-10837, bod 29 a citovanú judikatúru).

30 Sloboda usadiť sa, ktorú článok 49 ZFEÚ priznáva štátnym príslušníkom Únie, zahŕňa v súlade s článkom 54 ZFEÚ aj právo spoločností, ktoré sú založené podľa právnej úpravy členského štátu a majú sídlo, ústredie alebo hlavné miesto podnikateľskej činnosti v rámci Únie, vykonávať svoju činnosť v dotknutom členskom štáte prostredníctvom dcérskej spoločnosti, organizačnej zložky alebo obchodného zastúpenia (pozri najmä rozsudky z 21. septembra 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Zb. s. I-6161, bod 35, a z 25. februára 2010, X Holding, C-337/08, Zb. s. I-1215, bod 17).

31 V tejto súvislosti možnosť, ktorú fínske právo ponúka materskej spoločnosti rezidentovi, a to zohľadniť straty dcérskej spoločnosti v prípade jej zlúčenia s touto spoločnosťou, predstavuje pre materskú spoločnosť daňovú výhodu.

32 Vylúčenie takejto výhody vo vzťahoch medzi materskou spoločnosťou rezidentom a jej dcérskou spoločnosťou usadenou v inom členskom štáte môže urobiť usadenie sa v tomto inom štáte menej atraktívnym, a teda odrádzať od zakladania dcérskych spoločností v tomto štáte.

33 Na to, aby bolo takéto rozdielne zaobchádzanie zlučiteľné s ustanoveniami Zmluvy o FEÚ týkajúcimi sa slobody usadiť sa, je nevyhnutné, aby sa vzťahovalo na situácie, ktoré nie sú objektívne porovnateľné, alebo aby bolo odôvodnené naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu (analogicky s voľným pohybom kapitálu pozri rozsudok z 12. decembra 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Zb. s. I-11753, bod 167). Z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že pri posudzovaní porovnateľnosti cezhraničnej situácie s vnútroštátnou situáciou sa musí zohľadňovať cieľ, ktorý sledujú dotknuté vnútroštátne predpisy (pozri analogicky rozsudok z 18. júla 2007, Oy AA, C-231/05, Zb. s. I-6373, body 36 až 38).

34 V daňovom práve predstavuje sídlo daňovníkov faktor, ktorý môže odôvodniť rozdiely v zaobchádzaní medzi daňovníkmi rezidentmi a daňovníkmi nerezidentmi, ale neplatí to vždy. Pripustiť, že členský štát usadenia by mohol uplatňovať rozdielne zaobchádzanie v každom prípade len na základe skutočnosti, že sídlo spoločnosti sa nachádza v inom členskom štáte, by totiž zbavilo článok 49 ZFEÚ jeho podstaty (pozri najmä rozsudok Marks & Spencer, už citovaný, bod 37).

35 V tomto ohľade na jednej strane situácia materskej spoločnosti rezidenta, ktorá sa chce zlúčiť so svojou dcérskou spoločnosťou rezidentom a získať v tejto súvislosti možnosť odpočítať v rámci zdanenia jej straty, a na druhej strane situácia materskej spoločnosti rezidenta, ktorá chce uskutočniť rovnakú transakciu s dcérskou spoločnosťou nerezidentom, sú z hľadiska cieľa daňovej právnej úpravy, o akú ide vo veci samej, ktorá poskytuje materskej spoločnosti daňovú výhodu spočívajúcu v možnosti, aby si odpočítala straty dosiahnuté dcérskou spoločnosťou, objektívne porovnateľné.

36 Nemecká vláda a vláda Spojeného kráľovstva však tvrdia, že možnosť nepripustiť daňové odpočítanie strát nie je prekážkou slobody usadiť sa, pretože odpočítanie straty zlúčenej spoločnosti zo zdaniteľného zisku, ako vyplýva aj z konštatovaní vnútroštátneho súdu uvedených v bode 17 tohto rozsudku, by bolo odmietnuté aj v prípade, ak by k zlúčeniu došlo s dcérskou spoločnosťou rezidentom, keďže dôvodom transakcie je len dosiahnutie daňovej výhody.

37 Len vnútroštátnemu súdu však prináleží posúdiť, či vo veci samej ide o taký prípad. V prípade kladnej odpovede by totiž spoločnosť A skutočne nemohla poukazovať na rozdielne zaobchádzanie so spoločnosťami rezidentmi a so spoločnosťami, ktoré nie sú rezidentmi.

38 Keďže v rozhodnutí vnútroštátneho súdu chýbajú ďalšie spresnenia, Súdnemu dvoru v každom prípade prislúcha rozhodnúť aj o otázke, či v prípade, že by sa odmietnutie odpočítania strát zakladalo na inom dôvode, možno rozdielne zaobchádzanie so spoločnosťami nerezidentmi odôvodniť naliehavým dôvodom všeobecného záujmu.

39 Na tieto účely treba preskúmať, či toto rozdielne zaobchádzanie môže samo osebe zabezpečiť dosiahnutie uvedeného cieľa a či nejde nad rámec toho, čo je na dosiahnutie tohto cieľa nevyhnutné (pozri v tomto zmysle rozsudok Marks & Spencer, už citovaný, bod 35).

O odôvodnení prekážky

40 Vlády štátov, ktoré predložili pripomienky Súdnemu dvoru, zastávajú názor, že dotknuté rozdielne zaobchádzanie vo veci samej je odôvodnené nevyhnutnosťou zachovať rozdelenie daňovej právomoci medzi členskými štátmi a zamedziť nebezpečenstvu dvojitého uplatnenia strát, ako aj nebezpečenstvu daňového úniku.

41 Pokiaľ ide predovšetkým o nevyhnutnosť zachovať rozdelenie daňovej právomoci medzi členskými štátmi, táto potreba môže odôvodniť rozdielne zaobchádzanie v prípade, ak je cieľom skúmaného režimu predchádzanie konaniu, ktoré by mohlo ohroziť právo členského štátu vykonávať svoju daňovú právomoc vo vzťahu k činnostiam uskutočňovaným na jeho území (pozri v tomto zmysle rozsudky z 29. marca 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Zb. s. I-2647, bod 42, a Oy AA, už citovaný, bod 54).

42 Zachovanie rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi si teda vyžaduje, aby sa na hospodársku činnosť spoločností usadených v jednom z týchto štátov uplatňovali len daňové normy tohto štátu, a to aj v súvislosti s príjmami, aj v súvislosti so stratami (rozsudok Marks & Spencer, už citovaný, bod 45).

43 Ak by sa totiž spoločnostiam dala možnosť zvoliť si zohľadnenie svojich strát v členskom štáte ich usadenia alebo v inom členskom štáte, vyvážené rozdelenie daňovej právomoci medzi členskými štátmi by sa tým citeľne ohrozilo (pozri rozsudok Oy AA, už citovaný, bod 55), keďže by v týchto dvoch štátoch došlo k zmenám daňových základov až do výšky presunutých strát.

44 Ďalej, pokiaľ ide o nebezpečenstvo dvojitého uplatnenia strát, treba uviesť, že takéto nebezpečenstvo skutočne nastane, ak má materská spoločnosť so sídlom v inom členskom štáte v rámci zlúčenia, o aké ide vo veci samej, možnosť odpočítať si zo svojho zdaniteľného zisku straty zlúčenej spoločnosti. Tomuto nebezpečenstvu bráni pravidlo nepripúšťajúce túto možnosť (pozri v tomto zmysle rozsudok Marks & Spencer, už citovaný, body 47 a 48).

45 Pokiaľ ide napokon o nebezpečenstvo daňového úniku, možnosť presunúť straty dcérskej spoločnosti nerezidenta na spoločnosť rezidenta v rámci zlúčenia zahŕňa nebezpečenstvo spočívajúce v tom, že tento spôsob reštrukturalizácie by bol organizovaný v rámci zoskupenia spoločností s cieľom zohľadniť straty v členských štátoch, ktoré uplatňujú najvyššiu daňovú sadzbu, čiže v štátoch, v ktorých je daňová hodnota strát najvyššia (pozri v tomto zmysle rozsudok Marks & Spencer, už citovaný, bod 49).

46 Vzhľadom na tieto odôvodňujúce skutočnosti, posudzované spoločne, treba pripustiť, že právna úprava členského štátu, ktorá v rámci zlúčenia, o aké ide vo veci samej, nepripúšťa možnosť, aby si materská spoločnosť so sídlom v tomto členskom štáte odpočítala zo svojho zdaniteľného zisku straty zlúčenej spoločnosti usadenej v inom členskom štáte, jednak sleduje legitímne ciele zlučiteľné so Zmluvou a vyplývajúce z naliehavých dôvodov všeobecného záujmu a jednak sama osebe zaručuje dosiahnutie týchto cieľov (pozri v tomto zmysle najmä rozsudok Marks & Spencer, už citovaný, bod 51).

47 Treba však ešte preskúmať, či takáto právna úprava nejde nad rámec toho, čo je na dosiahnutie týchto cieľov nevyhnutné (pozri v tomto zmysle najmä rozsudok Marks & Spencer, už citovaný, bod 53).

48 Pokiaľ ide o primeranosť prekážky slobody usadiť sa, treba na jednej strane uviesť, že keď sa materskej spoločnosti umožní zohľadniť straty svojej dcérskej spoločnosti nerezidenta v rámci cezhraničnej fúzie, a *priori* jej to neumožňuje z roka na rok si voľne vyberať daňový režim uplatniteľný na straty jej dcérskych spoločností (pozri *a contrario* rozsudok X Holding, už citovaný, bod 31).

49 Na druhej strane z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že obmedzujúce opatrenie, o aké ide vo veci samej, ide nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie podstaty sledovaných cieľov, v situácii, keď dcérska spoločnosť nerezident vyčerpala možnosti zohľadnenia strát, ktoré existujú v štáte, ktorého je rezidentom (pozri v tomto zmysle rozsudok Marks & Spencer, už citovaný, bod 55). Materskej spoločnosti prináleží preukázať, že ide o taký prípad (pozri v tomto zmysle rozsudok Marks & Spencer, už citovaný, bod 56).

50 Pokiaľ ide o vec samu, z niektorých skutočností obsiahnutých v spise predloženom Súdnemu dvoru vyplýva, že švédske právo na účely výpočtu základu dane umožňuje uplatniť straty v rámci budúcich zdaniteľných období.

51 Spoločnosť A však tvrdí, že po tom, ako dôjde k zlúčeniu, bude spoločnosť B v likvidácii a že ona už nebude vo Švédsku vlastniť ani dcérsku spoločnosť, ani stálu prevádzkareň. Zdá sa teda, že ani jedna, ani druhá z týchto spoločností nebude mať po zlúčení možnosť uplatniť vo Švédsku straty spoločnosti B, ktoré jej v tomto členskom štáte vznikli pred touto transakciou.

52 Napriek tomu tieto osobitné okolnosti nemôžu samy osebe postačovať na preukázanie neexistencie akejkoľvek možnosti zohľadnenia strát, ktoré existujú v štáte sídla dcérskej spoločnosti.

53 Viaceré členské štáty, ktoré vstúpili do konania, sa teda domnievajú, že možnosť zohľadnenia strát spoločnosti B vo Švédsku stále existuje. Nemecká vláda v tejto súvislosti uvádza, že tieto straty možno odpočítať z príjmov, ktoré spoločnosť B – hoci v minimálnej miere – naďalej dostáva vo Švédsku.

Dodáva, že táto spoločnosť má stále záväzok v rámci nájomných zmlúv, ktorý možno postúpiť. Francúzska vláda sa tiež domnieva, že švédske právo umožňuje spoločnostiam uplatniť straty v rámci neskorších zdaniteľných období alebo pri príležitosti zdanenia zisku dosiahnutého z aktív a pasív zlúčenej spoločnosti. Talianska vláda tvrdí, že Švédsko má právo ohodnotiť prevedený majetok a zdaniť zlúčenú spoločnosť zo zisku, ktorý týmto spôsobom dosiahla.

54 Vnútroštátnemu súdu preto prislúcha zistiť, či spoločnosť A skutočne preukázala, že spoločnosť B vyčerpala všetky možnosti na zohľadnenie strát, ktoré existujú vo Švédsku.

55 Za predpokladu, že vnútroštátny súd dospeje k záveru, že sa táto skutočnosť preukázala, článkom 49 ZFEÚ a 54 ZFEÚ odporuje vylúčenie možnosti, aby si spoločnosť A v rámci zlúčenia, o aké ide vo veci samej, vo svojom štáte sídla odpočítala zo svojho zdaniteľného zisku straty, ktoré vznikli jej dcérskej spoločnosti nerezidentovi.

56 Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy treba na prvú položenú otázku odpovedať, že články 49 ZFEÚ a 54 ZFEÚ za okolností, o aké ide vo veci samej, nebránia vnútroštátnej úprave, ktorá nepripúšťa, aby si materská spoločnosť, ktorá sa zlúči s dcérskou spoločnosťou usadenou v inom členskom štáte, mohla zo svojho zdaniteľného zisku odpočítať straty, ktoré vznikli tejto dcérskej spoločnosti v zdaniteľných obdobiach pred zlúčením, hoci túto možnosť pripúšťa, ak ide o zlúčenie s dcérskou spoločnosťou rezidentom. Takáto právna úprava je však nezlučiteľná s právom Únie, ak materskej spoločnosti neumožňuje preukázať, že jej dcérska spoločnosť nerezident alebo tretia osoba vyčerpala všetky možnosti na zohľadnenie týchto strát a že neexistuje možnosť ich zohľadnenia v nasledujúcich zdaniteľných obdobiach v štáte, v ktorom je usadená.

O druhej prejudiciálnej otázke

57 Svojou druhou prejudiciálnou otázkou vnútroštátny súd žiada Súdny dvor o spresnenie, či by v prípade, ak uplatnenie práva Únie povoľuje materskej spoločnosti zohľadniť straty svojej dcérskej spoločnosti nerezidenta v rámci zlúčenia, o aké ide vo veci samej, mali byť tieto straty vymedzené podľa práva členského štátu, ktorého rezidentom je materská spoločnosť, alebo podľa práva členského štátu, ktorého rezidentom je dcérska spoločnosť.

58 V tejto súvislosti treba v prvom rade konštatovať, že za súčasného stavu práva Únie sloboda usadiť sa v zásade nepredvída uplatnenie konkrétneho práva na výpočet strát dcérskej spoločnosti zlúčenej s materskou spoločnosťou v prípade transakcie, o akú ide vo veci samej.

59 Právo Únie však bráni tomu, aby mohli tieto spôsoby výpočtu svojou povahou predstavovať prekážku slobody usadiť sa. Z toho vyplýva, že tento výpočet v zásade nemôže viesť k rozdielnemu zaobchádzaniu v porovnaní s výpočtom, ktorý by sa za rovnakých okolností uplatnil na zahľadenie strát dcérskej spoločnosti rezidenta.

60 Nad takouto otázku sa však nemožno zamýšľať abstraktne a hypoteticky, ale musí byť, keď je to potrebné, predmetom analýzy konkrétnych prípadov.

61 Za týchto podmienok treba na druhú otázku odpovedať, že pravidlá výpočtu strát dcérskej spoločnosti nerezidenta na účely ich zohľadnenia materskou spoločnosťou rezidentom v rámci transakcie, o akú ide vo veci samej, nemôžu predstavovať rozdielne zaobchádzanie v porovnaní s pravidlami výpočtu uplatniteľnými v prípade, ak by išlo o zlúčenie s dcérskou spoločnosťou rezidentom.

O trovách

62 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (štvrtá komora) rozhodol takto:

1. **Články 49 ZFEÚ a 54 ZFEÚ za okolností, o aké ide vo veci samej, nebránia vnútroštátnej úprave, ktorá nepripúšťa, aby si materská spoločnosť, ktorá sa zlúči s dcérskou spoločnosťou usadenou v inom členskom štáte, mohla zo svojho zdaniteľného zisku odpočítať straty, ktoré vznikli tejto dcérskej spoločnosti v zdaniteľných obdobiach pred zlúčením, hoci túto možnosť pripúšťa, ak ide o zlúčenie s dcérskou spoločnosťou rezidentom. Takáto právna úprava je však nezlučiteľná s právom Únie, ak materskej spoločnosti neumožňuje preukázať, že jej dcérska spoločnosť nerezident alebo tretia osoba vyčerpala všetky možnosti na zohľadnenie týchto strát v nasledujúcich zdaniteľných obdobiach v štáte, v ktorom je usadená.**

2. **Pravidlá výpočtu strát dcérskej spoločnosti nerezidenta na účely ich zohľadnenia materskou spoločnosťou rezidentom v rámci transakcie, o akú ide vo veci samej, nemôžu predstavovať rozdielne zaobchádzanie v porovnaní s pravidlami výpočtu uplatniteľnými v prípade, ak by išlo o zlúčenie s dcérskou spoločnosťou rezidentom.**

Podpisy