STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY ELEANOR SHARPSTON

přednesené dne 14. února 2008 [1]

1. Podstatou otázky položené v projednávané věci Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud) (Německo) Soudnímu dvoru je, zda je slučitelné s články 43 ES a 56 ES, když německý podnik s příjmy z živnostenské činnosti nemůže při zjišťování zisku odečíst ztráty stálé provozovny umístěné v jiném členském státě, protože podle příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění nepodléhají příslušné příjmy z činnosti stálých provozoven německému zdanění.

Skutečnosti předcházející původnímu řízení

2. Podle smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi Německem a Lucemburskem (dále jen „SDZ“) [2] podléhá zisk vytvořený v jednom státě stálou provozovnou společnosti se sídlem v jiném státě zdanění v prvně jmenovaném státě. Pokud má společnost sídlo v Německu, příjmy podléhající zdanění v Lucembursku jsou vyňaty ze zdanitelných příjmů v Německu. Bundesfinanzhof uvádí, že vykládá uvedené ustanovení v tom smyslu, že ztráta i zisk stálé provozovny v Lucembursku jsou vyňaty ze zdanitelných příjmů společnosti v Německu. Takto vykládanou SDZ budu dále označovat jako „sporné opatření“.

3. Lidl Belgium GmbH & Co. KG (dále jen „Lidl“) je společnost se sídlem v Německu, která vykonávala svou obchodní činnost, mimo jiné, prostřednictvím stálé provozovny umístěné v Lucembursku. V roce 1999, tedy v předmětném roce, dosáhla při této činnosti ztráty ve výši 163 382 DEM (83 536 eur), kterou nejprve při zjišťování celkových příjmů odečetla. Finanzamt (daňový úřad)

1 — Původní jazyk: angličtina.

2 — Smlouva mezi Lucemburským velkovévodstvím a Spolkovou republikou Německo o zamezení dvojího zdanění a o vzájemné správní a právní pomoci v oblastech zdanění příjmů a kapitálu a zdanění podniků a nemovitostí, podepsaná v Lucembursku dne 23. srpna 1958 (BGBl. 1959 II, s. 1270).

odpočet zamítl. Věc byla předložena Bundesfinanzhof, který položil výše uvedenou předběžnou otázku.

4. Písemná vyjádření předložily Lidl, finská, francouzská, německá, řecká, nizozemská a švédská vláda, vláda Spojeného království a Komise. Všichni tito zúčastnění, s výjimkou Spojeného království, a rovněž Finanzamt, byli zastoupeni na jednání.

Rozbor

5. Všichni zúčastnění, kteří předložili vyjádření, se shodují, že relevantním ustanovením je článek 43 ES (svoboda usazování), a (na základě ustálené judikatury Soudního dvora) článek 56 ES (volný pohyb kapitálu) je tedy bez významu [3]. S tím souhlasím.

6. Souhlasím rovněž s Lidl a Komisí, že na první pohled je v rozporu s článkem 43 ES, když společnost usazená v jednom členském státě nemůže při zjišťování zisku odečíst ztráty stálé provozovny umístěné v jiném členském státě, protože podle příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění nepodléhají příslušné příjmy z činnosti takové stálé provozovny zdanění v prvním členském státě.

7. Francie, Německo, Nizozemsko a Švédsko sice tvrdí, že článek 43 ES není porušen, jejich názor však nesdílím. S německou společností, která má stálou provozovnu v Lucembursku, jíž vznikla ztráta, je zjevně zacházeno méně příznivě než s německou společností, jejíž tuzemské stálé provozovně vznikla ztráta: v posledně jmenovaném případě je ztráta zohledněna při zjišťování zisku společnosti, zatímco v prvním případě tomu tak není. To postačí k uplatnění článku 43 ES [4]. Soudnímu dvoru přísluší rozhodnout, zda sporné opatření může být nicméně odůvodněné, a zejména i) zda odůvodnění přijaté Soudním dvorem ve věci Marks & Spencer [5] v souvislosti s odpočtem ztrát vzniklých v *dceřiných*

3 — Francouzská vláda zastává mírně odlišné stanovisko a jednoduše uvádí, že rozbor a odůvodnění jsou každopádně v obou případech stejné.

4 — Příslušnou judikaturu lze nalézt v rozsudcích Soudního dvora ze dne 14. prosince 2000, AMID (C-141/99, Recueil, s. I-11619, body 21 až 23), a ze dne 6. prosince 2007, Columbus Container Services (C-298/05, Sb. rozh. s. I-10451, bod 53).

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

společnostech je použitelné v souvislosti s odpočtem ztrát vzniklých ve *stálé provozovně,* a ii) pokud ano, zda je sporné opatření přiměřené.

8. V rozsudku Marks & Spencer Soudní dvůr rozhodl, že vnitrostátní právní předpisy, které vylučují možnost, aby společnost-rezident mohla ze svého zdanitelného zisku odečíst ztráty vzniklé dceřiné společnosti se sídlem na území tohoto jiného členského státu, zatímco tyto právní předpisy takovou možnost přiznávají, pokud se jedná o ztráty vzniklé dceřiné společnosti-rezidentu, představují omezení svobody usazování v rozporu s články 43 ES a 48 ES. Soudní dvůr však dále rozhodl, že takové omezení je odůvodněné na základě i) cíle spočívajícího v zachování rozdělení daňové pravomoci, ii) nebezpečí možného dvojího uplatnění ztrát a iii) nebezpečí daňového úniku, samozřejmě za předpokladu, že nepřekročí meze toho, co je nezbytné k dosažení uvedených cílů.

9. Lidl, Německo a Komise tvrdí[6], že uvedené odůvodnění není použitelné pro právní předpisy omezující odpočet ztrát vzniklých stálé provozovně. Finsko, Francie, Řecko, Nizozemsko (podpůrně) a Spojené království v zásadě tvrdí, že situace stálých provozoven je obdobná situaci zahraničních dceřiných společností; není tedy nutné odlišovat rozsudek Marks & Spencer.

10. V uvedené věci Soudní dvůr na úvod svého rozboru tří uvedených odůvodňujících skutečností konstatoval, že ke zjištění, zda je omezení snížení daní skupiny na ztráty vzniklé ve společnostech-rezidentech odůvodněné, je „namístě přezkoumat důsledky takového bezpodmínečného rozšíření zvýhodnění jako [snížení daní skupiny]“[7]. V uvedené souvislosti Soudní dvůr došel k závěru a uznal (s výhradou dvou podmínek odrážejících nutnost zachování proporcionality) tři odůvodňující skutečnosti uplatňované Spojeným královstvím a ostatními členskými státy, které předložily vyjádření. Nevidím žádný důvod, proč nepoužít stejný postup při posouzení slučitelnosti opatření omezujícího snížení daní, pokud jde o ztráty vzniklé ve stálé provozovně společnosti-rezidenta, na ztráty vzniklé ve stálých provozovnách-rezidentech, se Smlouvou. Z hlediska dotčené společnosti je možnost odečíst ztráty zahraniční dceřiné společnosti formou snížení daní skupiny zjevně obdobná možnosti odpočtu ztrát zahraniční stálé provozovny. Účelem snížení daní skupiny je totiž zamezit postihu podniků, které se

6 — Přinejmenším v souvislosti s určitými argumenty.

7 — Body 40 a 41.

rozhodnou rozvíjet svou činnost zřízením dceřiných společností místo toho, aby zřizovaly pobočky [8].

11. To, zda lze kterékoli z uvedených tří odůvodňujících skutečností nebo všechny tyto skutečnosti [9] použít v předmětné situaci, týkající se stálé provozovny, a nikoli dceřiné společnosti, je jiná otázka.

12. Pokud jde o první odůvodňující skutečnost, mám za to, že zabezpečení rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členskými státy může způsobit, že na hospodářské činnosti stálé provozovny v jednom členském státu společnosti se sídlem v jiném členském státu bude třeba použít pouze daňová pravidla prvního státu, co se týče jak zisků, tak ztrát [10]. Členský stát dotčený ve věci Marks & Spencer (Spojené království) neuplatňoval zdaňovací právo na zahraniční dceřiné společnosti společností-rezidentů. V projednávané věci by dotčený členský stát měl, při neexistenci SDZ, právo zdaňovat zahraniční stálé provozovny, ale tohoto práva se vzdal tím, že osvobodil zisk takové provozovny od daně. Účinek je stejný. Jak Soudní dvůr uvedl v rozsudku Marks & Spencer, „poskytnout společnostem možnost 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 vzhledem k tomu, že by byl základ daně zvýšen v prvním státě a snížen ve druhém státě ve výši převedených ztrát“ [11]. Obdobně, pokud by Německo v projednávané věci umožnilo odpočíst ztráty vzniklé v lucemburské stálé provozovně německé společnosti, když se současně vzdalo práva zdaňovat zisk vytvořený takovou provozovnou, byla by porušena symetrie mezi zdaněním a úlevami na dani, která byla dohodnuta mezi Německem a Lucemburskem a která se odráží v SDZ.

13. Pokud jde o druhou odůvodňující skutečnost, v rozsudku Marks & Spencer Soudní dvůr uvedl, že členské státy musí mít možnost zabránit nebezpečí dvojího uplatnění ztrát, že takové nebezpečí existuje, pokud je snížení daní skupiny rozšířeno na ztráty dceřiných společností-nerezidentů, a že toto nebezpečí je odstraněno pravidlem vylučujícím snížení daní, pokud se jedná o tyto ztráty [12].

14. Opět mi není jasné, proč by se tato zásada neměla použít v projednávané věci. Zjevně

8 — Viz bod 16 stanoviska generálního advokáta Poiarese Madura k věci Marks & Spencer.

9 — Otázka, zda je namístě posuzovat tři odůvodňující skutečnosti společně, je posouzena níže.

10 — Rozsudek Marks & Spencer, uvedený v poznámce pod čarou 5, bod 45.

11 — Bod 46.

12 — Body 47 a 48.

existuje možnost dvojího uplatnění téže ztráty. Uvedené nebezpečí je přinejmenším větší, pokud se jedná o ztráty vzniklé ve stálé provozovně, která vykonává obchodní činnost, než pokud se jedná o ztráty (jako ve věci Marks & Spencer) vzniklé dceřiným společnostem, které byly prodány třetím osobám nebo ukončily činnost. V prvně jmenovaném případě, pokud by ztráty bylo možno uplatnit v členském státě, kde má společnost sídlo, existovalo by nebezpečí, že by mohly být uplatněny znovu v členském státě stálé provozovny poté, co by tato stálá provozovna dosáhla zisku, aniž by členský stát, v němž má společnost sídlo, měl možnost získat poskytnutou úlevu zpět. Z odpovědi zástupce Lidl na otázku položenou soudcem zpravodajem na jednání v projednávané věci totiž patrně vyplývá, že ztráta, která je předmětem žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce, byla nyní započtena na zisk dosažený v Lucembursku [13]. Jak Soudní dvůr uvedl v rozsudku Marks & Spencer, členské státy musí mít možnost řešit nebezpečí dvojího uplatnění ztrát a toto nebezpečí je odstraněno pravidlem vylučujícím snížení daní, pokud se jedná o tyto ztráty [14].

15. Pokud se jedná o třetí odůvodňující skutečnost, týkající se nebezpečí daňového úniku, Soudní dvůr uvedl v rozsudku Marks & Spencer, že možnost převádět ztráty dceřiné společnosti-nerezidenta na společnost-rezidenta zahrnuje nebezpečí, že ztráty budou uvnitř skupiny společností převáděny na společnosti se sídlem v členských státech, které uplatňují nejvyšší daňové sazby, ve kterých je v důsledku toho daňová hodnota ztrát nejvyšší. Na rozdíl od situace dceřiných společností, kde by bylo možné uvažovat o tom, že převod ztrát bude ve skupinách společností systematicky organizován a směřován výhradně na společnosti skupiny usazené v členských státech uplatňujících nejvyšší sazbu daně [15], v případě stálé provozovny zjevně neexistuje prostor pro takové převádění řízení do jiných zemí (jurisdiction shopping), pokud společnost v jednom členském státě má možnost odečíst ztráty vzniklé ve stálé provozovně v jiném členském státě. Tento závěr podle tvrzení Komise vyplývá ze skutečnosti, že opatření umožňující „převod“ ztrát ze stálé provozovny nejsou, na rozdíl od dceřiné společnosti, nutná ani teoreticky možná: ztráty vzniklé ve stálé provozovně jsou ztráty „mateřské“ společnosti, která je osobou povinnou k dani. Ztráty vzniklé v tuzemských stálých provozovnách mohou tedy být přímo a bezprostředně odečteny. Jediným rozdílem mezi uvedenou vnitrostátní situací a projednávanou věcí spočívá v rozdělení zdaňovací pravomoci: pokud má stálá provozovna sídlo v jiném členském státu, s nímž byla uzavřena taková smlouva o zamezení dvojího zdanění, jako je smlouva dotčená v projednávané věci, takový stát bude mít výhradní pravomoc zdaňovat příjmy dotčené stálé provozovny. Tím není nijak dotčena skutečnost, že ztráta vzniká společnosti, jež je osobou povinnou k dani, čímž se přímo snižuje její zdanitelný příjem ve státě, kde má sídlo. Zdaňovací právo druhého státu

13 — Vzhledem k tomu, že ztráta vznikla v roce 1999, ale nemohla být uplatněna v Lucembursku až do roku 2003, byl Lidl znevýhodněn, neboť nemohl dříve odečíst ztrátu od zisku dosaženého v Německu. Otázka hotovostního toku je dále rozebrána v rámci posouzení proporcionality.

14 — Body 47 a 48.

15 — Ačkoli je namístě uvést, že daňové úniky dosažené takovýmto „obchodem se ztrátami“ nebyly patrně relevantní s ohledem na skutkové okolnosti věci Marks & Spencer, která se týkala vertikálního převodu ztrát z dceřiné na mateřskou společnost.

jednoduše vytváří druhý hraniční určovatel pro stejnou ztrátu, a tedy možnost dvojího odpočtu. V takových případech, jako je ten v projednávané věci, mám tedy za to, že třetí odůvodňující skutečnost vyplývající z rozsudku Marks & Spencer nedoplňuje nic k první a druhé odůvodňující skutečnosti.

16. Souhlasím tedy, mimo jiné, s Finskem, Francií, Německem, Řeckem, Nizozemskem, Švédskem, Spojeným královstvím a Komisí, že vnitrostátní právní předpisy omezující možnost společnosti odečíst ztráty vzniklé ve stálé provozovně v jiném členském státě mohou být odůvodněny, zaprvé, nutností zachovat vyvážené rozdělení zdaňovací pravomoci mezi jednotlivými dotčenými členskými státy a, zadruhé, nebezpečím dvojího uplatnění téže ztráty.

17. Bundesfinanzhof v předkládacím rozhodnutí konstatuje, že si není jist, zda Soudní dvůr skutečně zamýšlel stanovit tři odůvodňující skutečnosti uvedené v rozsudku Marks & Spencer kumulativně, tedy s nutností současné existence všech tří skutečností.

18. Soudní dvůr v rozsudku Marks & Spencer zjevně zmínil „tři odůvodňující skutečnosti posuzované společně“, což podporuje výše uvedený názor. V rozsudku N však Soudní dvůr uvedl, že „zachování rozdělení daňové pravomoci mezi členskými státy je legitimním cílem“, aniž by zmínil jiné důvody [16]. V rozsudku Oy AA [17] Soudní dvůr uznal, že právní předpisy členského státu, které brání dceřiné společnosti se sídlem v tomto členském státu odečíst od jejích zdanitelných příjmů částku, která byla předmětem finančního převodu její mateřské společnosti, nemá-li tato mateřská společnost sídlo v témže členském státě, mohou být v zásadě odůvodněny na základě dvou ze tří odůvodňujících skutečností stanovených v rozsudku Marks & Spencer, a to první a třetí skutečnosti. Konečně v rozsudku Amurta Soudní dvůr nejprve konstatoval, že druhá a třetí odůvodňující skutečnost stanovená v rozsudku Marks & Spencer není uplatňována, nicméně dále posoudil (a odmítl) argument založený na nutnosti zajistit vyvážené rozdělení daňové pravomoci mezi členskými státy [18]. Mám tedy za to, že uvedené tři odůvodňující skutečnosti nemusí být v konkrétním případě nutně

16 — Rozsudek ze dne 7. září 2006 (C-470/04, Sb. rozh. s. I-7409, bod 42).

17 — Rozsudek ze dne 18. července 2007 (C-231/05, Sb. rozh. s. I-6373, body 51 až 60).

18 — Rozsudek ze dne 8. listopadu 2007 (C-379/05, Sb. rozh. s. I-9569, body 57 až 59).

relevantní všechny. Mám za to, že právní předpisy dotčené v projednávané věci mohou být v zásadě odůvodněny s ohledem na první a druhou odůvodňující skutečnost stanovenou v rozsudku Marks & Spencer, tedy cíli zajištění vyváženého rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členské státy a zabránění nebezpečí dvojího uplatnění ztrát.

19. Aby bylo omezující opatření odůvodněné, musí navíc odpovídat zásadě proporcionality v tom smyslu, že musí být způsobilé k zajištění splnění cíle, který sleduje, a nesmí překročit meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné.

20. V projednávané věci nic nenaznačuje, že by sporné opatření nebylo způsobilé zaručit uskutečnění výše uvedených cílů. Nemohu však přijmout, že nepřekračuje meze toho, co je k dosažení těchto cílů nezbytné, nebo, jinými slovy, že by nebylo možné dosáhnout stejného výsledku méně omezujícími prostředky.

21. Soudní dvůr uvedl, že dodržení zásady proporcionality je zvláště důležité tam, kde vnitrostátní právní předpisy zcela vyjímají přeshraniční operace z rozsahu působnosti vnitrostátních předpisů [19]. V takové situaci, kdy dotčené vnitrostátní právní předpisy jsou z povahy věci značně omezující, je o to důležitější pečlivě posoudit, zda by nebylo možné dosáhnout jejich cíle méně omezujícími prostředky.

22. V projednávané věci sporné opatření neumožňuje společnosti odečíst ztráty stálé provozovny v jiném členském státě od zisku společnosti. V důsledku výše uvedeného společnost za určitých okolností podléhá vyššímu zdanění než odpovídá jejímu celkovému čistému zisku. Mám za to, že to je zjevně nepřiměřený prostředek k zajištění vyváženého rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členské státy a zabránění nebezpečí dvojího uplatnění ztrát.

23. Je navíc zjevné, že existuje možnost uplatnit méně omezující opatření. Je nesporné, že před rokem 1999 německé právní předpisy [20] výslovně stanovily, že společnost může odečíst ztrátu vzniklou ve stálé provozovně v jiném členském státě v rozsahu, v němž přesahuje zisk vytvořený touto stálou provozovnou, a za předpokladu,

19 — Rozsudek ze dne 4. března 2004, Komise v. Francie (C-334/02, Recueil, s. I-2229, bod 28).

20 — Ustanovení § 2a odst. 3 Einkommensteuergesetz (zákona o dani z příjmu) 1997 (BGBl. 1997 I, s. 821).

že odpočet bude zpětně zohledněn v následujících letech, v nichž stálá provozovna vytvoří zisk.

24. Takový předpis, který umožňoval odpočet ztrát a přitom upravoval dodatečné zdanění této ztráty v budoucím období, za které bude vykázán zisk, by byl zjevně méně omezujícím prostředkem k zabránění nebezpečí dvojího uplatnění ztráty než předpis, který započtení takové ztráty zcela vylučuje. Ačkoli takový předpis upravující možnost odpočtu a následného zdanění ztráty vede k porušení symetrie, a není jím tedy zcela dosaženo cíle spočívajícího v zajištění vyváženého rozdělení zdaňovací pravomoci, taková asymetrie je pouze dočasná, pokud stálá provozovna vykáže později zisk. Bylo by rovně možné upravit automatické zdanění částek, které byly dříve odečteny, pokud by ke zdanění nedošlo ani po uplynutí, například, pěti let nebo pokud by stálá provozovna přestala existovat v této podobě [21].

25. Takový předpis, upravující odpočet a následné zdanění ztráty, nepochybně méně omezuje základní právo usazování osoby povinné k dani než přímý zákaz odpočtu ztrát stálé provozovny v jiném členském státě ze zisku společnosti. Zároveň se jedná o přiměřený prostředek k zajištění vyváženého rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členské státy a zabránění nebezpečí dvojího uplatnění ztrát. Mám za to, že tedy zjevně lépe odráží nutnost zachování proporcionality než řešení uplatněné Soudním dvorem ve věci Marks & Spencer.

26. V rozsudku Marks & Spencer Soudní dvůr sám uvedl, že omezující opatření (právní předpisy upravující možnost započtení ztrát skupiny, které se nevztahují na zahraniční dceřiné společnosti) překračuje meze toho, co je nezbytné k dosažení podstaty sledovaných cílů v situaci, kdy možnosti zohlednění těchto ztrát ve státě sídla dceřiné společnosti byly vyčerpány [22]. Lze tedy mít za to (přestože uvedený rozsudek je v této otázce mimořádně stručný), že Soudní dvůr došel k závěru, že za jiných okolností by dotčené omezující opatření bylo přiměřené.

27. Je však třeba připomenout, že věc Marks & Spencer se týkala ztrát vzniklých v dceřiné společnosti, která byla zrušena nebo prodána. Neexistovala tedy možnost zpětně

21 — Tento postup je uveden v návrhu Komise směrnice Rady o režimu zohledňování ztrát podniky, v jejichž stálých provozovnách a dceřiných společnostech nacházejících se v jiných členských státech ztráty vznikly, KOM(90) 595 konečné, 24. ledna 1991 (Úř. věst. C 53, s. 30); viz články 5 až 8 a odůvodnění.

22 — Bod 55 rozsudku. Soudní dvůr stanoví dvojí kritérium: vyloučení možnosti započtení ztráty za stávající a předchozí účetní období a „neexistence možnosti, aby mohly být ztráty zahraniční dceřiné společnosti zohledněny v jejím státě sídla v rámci budoucích zdaňovacích období“.

v budoucnosti zohlednit jakoukoli možnost započtení (přinejmenším v prvně jmenovaném případě) [23]. Za takových okolností je zřejmě pochopitelné, že Soudní dvůr formuloval svou odpověď tak, jak učinil, a nedovršil svůj rozbor podrobným posouzením otázky, zda znevýhodnění v oblasti hotovostního toku související s nutností přesunu ztrát namísto jejich okamžitého uplatnění není nadměrně omezujícím prostředkem k dosažení sledovaných cílů.

28. Naopak, v takových případech, jako je ten v projednávané věci, která se týká stálé provozovny, jež nadále vykonává činnost, nelze argumentovat, že možnost přesunu ztrát ve státě, kde je umístěna stálá provozovna, je přijatelnou alternativou k poskytnutí úlevy ve státě sídla společnosti. I pokud je přesunutá ztráta následně započtena, společnosti mezitím z povahy věci vzniká nevýhoda v oblasti hotovostního toku.

29. Soudní dvůr si je dobře vědom významu hotovostního toku pro podniky. Podle ustálené judikatury vyloučení zvýhodnění, pokud jde o hotovostní tok v přeshraniční situaci, existuje-li takové zvýhodnění v rovnocenné vnitrostátní situaci, představuje omezení svobody usazování [24]. Tuto skutečnost velmi zdůraznil v rozsudku Marks & Spencer. V uvedeném rozsudku Soudní dvůr vysvětlil, že tím, že urychluje odepsání ztrát ztrátových společností prostřednictvím jejich bezprostředního započtení na zisky jiných společností skupiny, poskytuje dotčená možnost započtení ztrát skupiny skupině zvýhodnění, pokud jde o hotovostní tok. Vyloučení takového zvýhodnění, co se týče ztrát vzniklých v dceřiné společnosti se sídlem v jiném členském státě, může narušit výkon svobody usazování mateřskou společností tím, že ji odradí od zřizování dceřiných společností v jiných členských státech. Představuje tedy omezení svobody usazování [25].

30. Uvedený závěr byl učiněn v rámci (analyticky dřívější) otázky, zda nemožnost odečíst přeshraniční ztráty představuje omezení v rozporu s článkem 43 ES. Mám za to, že je neobvyklé, že Soudní dvůr nejprve zjevně uznal možný význam odepření zvýhodnění, pokud jde o hotovostní tok, a charakterizoval jej (správně) jako zjevné porušení článku 43 ES, aniž by posléze výslovně přezkoumal, zda v případě, kdy je takové omezení na první pohled odůvodněné, není odepření zvýhodnění týkající se hotovostního toku, které

23 — Ve svém stanovisku k věci Oy AA, uvedené v poznámce pod čarou 17, generální advokátka Kokott v zásadě uvedla, že rozhodnutí Soudního dvora ohledně proporcionality ve věci Marks & Spencer vyplývá z výjimečných skutkových okolností věci (body 70 a 71). S tím souhlasím.

24 — Viz, například, rozsudky ze dne 8. března 2001, Metallgesellschaft a další (C-397/98 a C-410/98, Recueil, s. I-1727, body 44, 54 a 76); ze dne 21. listopadu 2002, X a Y (C-436/00, Recueil, s. I-10829, body 36 až 38); ze dne 8. června 2004, De Baeck (C-268/03, Sb. rozh. s. I-5961, bod 24); ze dne 12. prosince 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, Sb. rozh. s. I-11753, body 96, 97, 153 a 154), a ze dne 29. března 2007, Rewe Zentralfinanz (C-347/04, Sb. rozh. s. I-2647, bod 29).

25 — Body 32 až 34.

představuje nevyhnutelný důsledek takového omezení, nepřiměřené.

31. Německo, Švédsko a Spojené království argumentují, že přijetí systému umožňujícího odečtení ztrát ve spojení s pozdějším zdaněním ztráty brání podstatné praktické obtíže. Jak je však uvedeno výše, německé právní předpisy dříve upravovaly takový systém; Lidl a Komise totiž uvedly, aniž by bylo jejich tvrzení zpochybněno, že v Německu platily právní předpisy s prakticky stejnými účinky od roku 1969 [26] do jejich zrušení v roce 1999 [27]. S ohledem na nedávné sdělení Komise [28] navíc pět členských států v současné době umožňuje odečtení ztrát vzniklých ve stálé provozovně umístěné v jiném členském státě, i když je zisk osvobozen od daně podle smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Za těchto okolností nelze brát vážně argument, že takovému systému brání podstatné praktické obtíže [29]. V každém případě, praktické obtíže nemohou odůvodňovat porušení svobody zaručené Smlouvou [30].

32. Souhlasím proto s Lidl, finskou vládou a Komisí, že vnitrostátní právní předpisy překračují meze toho, co je nezbytné k dosažení cílů spočívajících v zajištění vyváženého rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členské státy a zabránění nebezpečí dvojího uplatnění ztrát.

33. Německo konečně dále podpůrně navrhuje, pokud by Soudní dvůr rozhodl, že došlo k porušení svobody usazování, aby omezil časové účinky rozsudku.

34. Z ustálené judikatury Soudního dvora vyplývá, že finanční důsledky, které mohou vyplývat pro členský stát z rozsudku vydaného

26 — Ustanovení § 2 Gesetz über steuerliche Massnahmen bei Auslandinvestitionen der deutschen Wirtschaft (zákon o daňových opatřeních použitelných pro zahraniční investice do německého průmyslu) ze dne 18. srpna 1969 (BGBl. 1969 I, s. 1211, 1214).

27 — Zrušeny byly Steuerentlastungsgesetz (zákon o daňových úlevách) 1999/2000/2002 ze dne 24. března 1999 (BGBl. 1999 I, s. 402).

28 — Sdělení Komise Radě, Evropskému parlamentu a Hospodářskému a sociálnímu výboru o daňovém zacházení se ztrátami v přeshraničních situacích [KOM(2006) 824 konečné, 19. prosince 2006]; viz bod 2.2 písm. b) odst. 2.

29 — Je namístě připomenout, že členský stát může s odvoláním na směrnici Rady 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní a daní z pojistného (Úř. věst. L 336, s. 15; Zvl. vyd. 09/01, s. 63) získat od příslušných orgánů jiného členského státu veškeré údaje, které by mu mohly umožnit správné vyměření korporačních daní.

30 — Rozsudek Komise v. Francie, uvedený v poznámce pod čarou 19, bod 29, který odkazuje na bod 30 stanoviska generálního advokáta Ruize-Jaraba Colomera:
„Pokud je zjištěno, že sledovaného cíle lze dosáhnout jinými prostředky, zásada proporcionality vylučuje možnost dovolávat se pouhých správních obtíží jako absolutního důvodu odůvodňujícího diskriminační zacházení, které, s ohledem na jeho rozpor se základními svobodami, může být legální jen tehdy, pokud vychází z naléhavých důvodů."
Viz rovněž rozsudek Test Claimants in the FII Group Litigation, uvedený v poznámce pod čarou 24, body 155 až 157.

v řízení o předběžné otázce, neodůvodňují samy o sobě omezení časových účinků tohoto rozsudku a takové omezení bude stanoveno pouze za přesně vymezených okolností, když a) existuje riziko závažných hospodářských dopadů způsobených obzvláště vysokým počtem právních vztahů založených v dobré víře na základě právní úpravy považované za platnou a účinnou a b) se jeví, že jednotlivci a vnitrostátní orgány byli vedeni k chování, které nebylo v souladu s právní úpravou Společenství z důvodu objektivní a závažné nejistoty ohledně dosahu ustanovení práva Společenství, nejistoty, ke které případně přispělo i samotné chování jiných členských států nebo Komise [31].

35. V projednávané věci souhlasím s Lidl, že druhá z těchto kumulativních podmínek není splněna. Nemohu přijmout, že by v případě, kdy Německo zrušilo dřívější právní předpisy, a tedy ve skutečnosti znovu zavedlo sporné opatření, bylo možno uplatňovat, že bylo k tomuto kroku vedeno objektivní a závažnou nejistotou ohledně dosahu článku 43 ES. Do roku 1999 vyplývalo z judikatury Soudního dvora, že vnitrostátní právní předpisy, které v zásadě odpírají možnost započtení ztrát skupiny v případě, kdy většina dceřiných společností má sídlo v jiných členských státech, jsou v rozporu s článkem 43 ES [32] a že tato svobodná volba společností vykonávajících své právo usazování, zda tak učiní prostřednictvím dceřiné společnosti, nebo pobočky (stálé provozovny), nesmí být omezena diskriminačními daňovými ustanoveními [33]. Stanovisko Komise je navíc zjevné z návrhu směrnice Rady o režimu zohledňování ztrát podniky, v jejichž stálých provozovnách a dceřiných společnostech nacházejících se v jiných členských státech ztráty vznikly [34], z roku 1991: vnitrostátní právní předpisy, které neumožňují podnikům zohlednit ztráty vzniklé v jejich stálých provozovnách umístěných v jiných členských státech, jsou neslučitelné s vnitřním trhem [35].

36. Nemám tedy za to, že by v projednávané věci existovaly jakékoli důvody pro omezení časových účinků rozsudku.

31 — Viz naposledy rozsudek ze dne 18. ledna 2007, Brzeziński (C-313/05, Sb. rozh. s. I-513, body 57 a 58).

32 — Rozsudek ze dne 16. července 1998, ICI (C-264/96, Recueil, s. I-4695).

33 — Rozsudek ze dne 28. ledna 1986, Komise v. Francie (270/83, Recueil, s. 273, bod 22).

34 — Uvedeného v poznámce pod čarou 21.

35 — Viz první bod odůvodnění a bod 1 odůvodnění.

Závěry

37. S ohledem na výše uvedené navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na předběžnou otázku položenou Bundesfinanzhof takto:

„Není slučitelné s článkem 43 ES, když členský stát brání společnosti při zjišťování zisku odečíst ztráty stálé provozovny umístěné v jiném členském státě, protože podle příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění nepodléhají příslušné příjmy z činnosti takové stálé provozovny zdanění v prvním členském státě.“