NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY
ELEANOR SHARPSTON
prednesené 14. februára 2008 [1]

1. V tejto veci sa Bundesfinanzhof (spolkový finančný súd), Nemecko, pýta Súdneho dvora, či je zlučiteľné s článkami 43 a 56 ES, ak si nemecký podnik s príjmami z vykonávania priemyselnej alebo obchodnej činnosti nemôže od zisku odpočítať straty stálej prevádzkarne umiestnenej v inom členskom štáte, pretože podľa príslušnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia nepodliehajú zodpovedajúce príjmy z činnosti stálej prevádzkarne zdaneniu v Nemecku.

Okolnosti predchádzajúce konaniu vo veci samej

2. Podľa zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia medzi Nemeckom a Luxemburskom (ďalej len „ZDZ“) [2] podliehajú zisky, ktoré v jednom štáte dosiahla stála prevádzkareň spoločnosti so sídlom v druhom štáte, dani v prvom štáte. Ak má spoločnosť sídlo v Nemecku, príjem, ktorý je predmetom dane v Luxembursku, sa nezahŕňa do jej zdaniteľného príjmu v Nemecku. Bundesfinanzhof uvádza, že toto ustanovenie vykladá v tom zmysle, že straty, ktoré zaznamenala, aj zisky, ktoré dosiahla stála prevádzkareň v Luxembursku, nepatria do zdaniteľného príjmu nemeckej spoločnosti. Takto vykladanú ZDZ budem ďalej označovať za „napadnuté opatrenie“.

3. Lidl Belgium GmbH & Co. KG (ďalej len „Lidl“), usadený v Nemecku, vykonáva svoju podnikateľskú činnosť okrem iného prostredníctvom stálej prevádzkarne, ktorá sa nachádza v Luxembursku. V spornom finančnom roku 1999 Lidl zaznamenal z tejto prevádzkarne stratu vo výške 163 382 DEM (83 536 eur), ktorú si pôvodne odpočítal pri

1 — Jazyk prednesu: angličtina.

2 — Zmluva medzi Luxemburským veľkovojvodstvom a Spolkovou republikou Nemecko o zamedzení dvojitého zdanenia a vzájomnej administratívnej a právnej pomoci v oblasti daní z príjmov a kapitálu a zdaňovania podnikateľskej činnosti a nehnuteľností, podpísaná v Luxemburgu 23. augusta 1958 (BGBl. 1959 II, s. 1270).

výpočte svojho celkového príjmu. Finanzamt (daňový úrad) odmietol odpočítanie uznať. Vec sa dostala pred Bundesfinanzhof, ktorý položil vyššie uvedenú prejudiciálnu otázku.

4. Písomné pripomienky predložili Lidl, fínska, francúzska, nemecká, grécka, holandská a švédska vláda a vláda Spojeného kráľovstva a Komisia. Okrem Spojeného kráľovstva boli všetci títo účastníci konania, rovnako ako Finanzamt, zastúpení na pojednávaní.

Analýza

5. Všetci predkladatelia pripomienok sa zhodujú na tom, že relevantným ustanovením je článok 43 ES (sloboda usadiť sa), takže (na základe ustálenej judikatúry Súdneho dvora) článok 56 ES (voľný pohyb kapitálu) je irelevantný. [3] Súhlasím.

6. Takisto súhlasím s Lidlom a Komisiou v tom, že *prima facie* je v rozpore s článkom 43 ES, keď spoločnosť usadená v jednom členskom štáte nemôže pri výpočte svojho zisku odpočítať straty stálej prevádzkarne umiestnenej v inom členskom štáte, pretože podľa predmetnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia nepodliehajú príslušné príjmy z činnosti stálej prevádzkarne zdaneniu v prvom členskom štáte.

7. Hoci Francúzsko, Nemecko, Holandsko a Švédsko tvrdia, že nedochádza k porušeniu článku 43 ES, nemôžem sa k tomuto názoru pripojiť. S nemeckou spoločnosťou so stálou prevádzkarňou v Luxembursku, ktorá zaznamenala stratu, sa zaobchádza zjavne menej výhodne než s nemeckou spoločnosťou s tuzemskou stálou prevádzkarňou, ktorá zaznamenala stratu: v druhom prípade sa strata zohľadňuje pri výpočte zisku spoločnosti, v prvom prípade sa nezohľadňuje. To postačuje na uplatnenie článku 43 ES. [4] Spornou otázkou, ktorá sa ukazuje pred Súdnym dvorom, je to, či napadnuté opatrenie možno napriek tomu odôvodniť, a osobitne, (i) či odôvodnenie, ktoré Súdny dvor uznal v rozsudku Marks & Spencer [5] v kontexte odpočítania

3 — Francúzska vláda zastáva tento názor v mierne obmenenej forme, keď jednoducho tvrdí, že analýza a odôvodnenie sú v obidvoch prípadoch určite rovnaké.

4 — Pokiaľ by sa vyžadoval precedens, možno ho nájsť v rozsudkoch zo 14. decembra 2000, AMID (C-141/99, Zb. s. I-11619, body 21 až 23), a zo 6. decembra 2007, Columbus Container Services BVBA (C-298/05, Zb. s. I-10451, bod 53).

5 — Rozsudok z 13. decembra 2005, C-446/03, Zb. s. I-10837.

straty *dcérskej spoločnosti*, možno uplatniť v kontexte odpočítania straty stálej prevádzkarne, a (ii) ak áno, či je napadnuté opatrenie proporcionálne.

8. V rozsudku Marks & Spencer Súdny dvor uznal, že vnútroštátna právna úprava, ktorá znemožňuje spoločnosti rezidentovi odpočítať zo svojho zdaniteľného zisku straty, ktoré utrpela dcérska spoločnosť usadená v inom členskom štáte, hoci jej umožňuje odpočítať straty, ktoré utrpela dcérska spoločnosť rezident, predstavuje obmedzenie slobody usadiť sa odporujúce článkom 43 a 48 ES. Súdny dvor však pokračoval a rozhodol, že obmedzenie je odôvodnené vzhľadom na i) cieľ zachovať rozdelenie daňovej právomoci; ii) nebezpečenstvo, že straty by mohli byť použité dvakrát, a iii) riziko daňových únikov, samozrejme, za predpokladu, že nejde nad rámec toho, čo bolo nevyhnutné na dosiahnutie týchto cieľov.

9. Lidl, Nemecko a Komisia tvrdia [6], že tieto odôvodnenia sa neuplatnia na právnu úpravu, ktorá obmedzuje odpočítanie strát stálej prevádzkarne. Fínsko, Francúzsko, Grécko, Holandsko (subsidiárne) a Spojené kráľovstvo v zásade tvrdia, že situácia stálych prevádzkarní je analogická so situáciou zahraničných dcérskych spoločností; preto nie je potrebné robiť rozdiel oproti rozsudku Marks & Spencer.

10. V tej veci Súdny dvor na úvod diskusie o troch odôvodneniach uviedol, že na zistenie toho, či je obmedzenie daňovej úľavy pre skupinu na spoločnosti rezidentov odôvodnené, je „potrebné skúmať dôsledky bezpodmienečného rozšírenia takej výhody, [akou je daňová úľava pre skupinu]“ [7]. Práve v tomto kontexte Súdny dvor posúdil a uznal (s dvomi podmienkami, ktoré odrážajú požiadavku proporcionality) tri odôvodnenia, na ktoré poukázali Spojené kráľovstvo a ostatné členské štáty, ktoré predložili pripomienky. Nevidím žiadny dôvod na to, aby sa nepoužil rovnaký prístup pri posúdení, či opatrenie, ktoré obmedzuje zníženie dane o stratu, ktorú zaznamenala stála prevádzkareň spoločnosti rezidenta, na straty, ktoré zaznamenali jej stále prevádzkarne rezidenti, je zlučiteľné so Zmluvou. Z uhla pohľadu spoločnosti je možnosť odpočítať stratu zahraničnej dcérskej spoločnosti prostredníctvom daňovej úľavy pre skupinu zjavne analogická s možnosťou odpočítať stratu zahraničnej stálej prevádzkarne. Účelom daňovej úľavy pre skupinu je totiž vyhnúť sa znevýhodneniu spoločností, ktoré namiesto

6 — Prinajmenšom v kontexte niektorých argumentov.

7 — Body 40 a 41.

toho, aby zriaďovali organizačné zložky, sa rozhodnú rozšíriť svoju činnosť zakladaním dcérskych spoločností. [8]

11. Či sa niektoré alebo všetky [9] z troch odôvodnení môžu uplatniť na danú situáciu, ktorá sa týka stálej prevádzkarne, a nie dcérskej spoločnosti, je odlišná otázka.

12. Pokiaľ ide o prvé odôvodnenie, zdá sa mi, že zachovanie rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi môže viesť k tomu, že hospodárska činnosť stálej prevádzkarne v jednom členskom štáte spoločnosti usadenej v inom členskom štáte by mala podliehať iba daňovým normám prvého štátu v súvislosti so ziskami aj stratami. [10] Dotknutý členský štát vo veci Marks & Spencer (Spojené kráľovstvo) neuplatňoval právo zdaňovať zahraničné dcérske spoločnosti spoločností rezidentov. V prejednávanej veci by dotknutý členský štát mal, ak by neexistovala ZDZ, právo zdaniť cezhraničnú stálu prevádzkareň, ale tohto práva sa vzdal tým, že oslobodil zisk takej prevádzkarne od dane. Účinok je rovnaký. Ako Súdny dvor uviedol v rozsudku Marks & Spencer, „keby sa spoločnostiam dala možnosť zvoliť si zohľadnenie ich strát v členskom štáte ich usadenia alebo v inom členskom štáte, citeľne by sa tým ohrozilo vyrovnané rozdelenie daňovej právomoci medzi členskými štátmi, keďže v prvom štáte by sa daňový základ zvýšil a v druhom znížil o presunuté straty“ [11]. Obdobne v prejednávanej veci by spôsobilo porušenie symetrie medzi zdanením a úľavami, na ktorých sa Nemecko a Luxembursko dohodli a ktoré odráža ZDZ, ak by Nemecko poskytlo úľavu za stratu luxemburskej stálej prevádzkarne nemeckej spoločnosti, hoci sa vzdalo práva zdaniť zisk, ktorý taká prevádzkareň dosiahla.

13. Pokiaľ ide o druhé odôvodnenie, Súdny dvor v rozsudku Marks & Spencer uviedol, že členské štáty musia byť oprávnené zabrániť nebezpečenstvu, že straty by mohli byť použité dvakrát, že toto nebezpečenstvo existuje, ak sa daňová úľava pre skupinu rozšíri na straty dcérskych spoločností nerezidentov, a že sa mu zamedzí pravidlom, ktoré vylučuje úľavu vo vzťahu k takým stratám. [12]

14. Opäť nevidím dôvod, prečo by sa táto zásada nemala uplatniť vo veci, akou je

8 — Pozri bod 16 návrhov, ktoré predniesol generálny advokát Poiares Maduro vo veci Marks & Spencer.

9 — Otázka, či tri odôvodnenia treba posúdiť spoločne, je skúmaná nižšie.

10 — Rozsudok Marks & Spencer, už citovaný v poznámke pod čiarou 5, bod 45.

11 — Bod 46.

12 — Body 47 a 48.

prejednávaná vec. Zjavne existuje priestor na použitie tej istej straty dvakrát. Ak pre nič iné, toto riziko je väčšie v kontexte straty stálej prevádzkarne, ktorá naďalej vykonáva činnosť, než v kontexte (ako vo veci Marks & Spencer) strát dcérskych spoločností, ktoré boli predané tretím osobám alebo ukončili činnosť. V prvom prípade, ak by stratu bolo možné použiť v členskom štáte, kde je spoločnosť rezidentom, existuje riziko, že by bola použitá opäť v členskom štáte stálej prevádzkarne, len čo by sa stála prevádzkareň stala ziskovou, bez toho, aby členský štát, kde je spoločnosť rezidentom, mal možnosť získať späť poskytnutú úľavu. Z odpovede zástupcu spoločnosti Lidl na otázku položenú sudkyňou spravodajkyňou na pojednávaní v prejednávanej veci skutočne vyplýva, že strata, ktorá viedla k návrhu na začatie prejudiciálneho konania, bola medzičasom započítaná proti ziskom dosiahnutým v Luxembursku. [13] Ako Súdny dvor uviedol v rozsudku Marks & Spencer, členské štáty musia byť oprávnené čeliť riziku, že straty budú použité dvakrát, a tomuto riziku sa zamedzí pravidlom, ktoré vylučuje úľavu vo vzťahu k takým stratám. [14]

15. Pokiaľ ide o tretie odôvodnenie, týkajúce sa rizika daňového úniku, Súdny dvor v rozsudku Marks & Spencer uviedol, že možnosť presunúť straty spoločnosti nerezidenta na spoločnosť rezidenta zahŕňa riziko, že v rámci skupiny spoločností budú straty presúvané do spoločností usadených v členských štátoch uplatňujúcich najvyššie daňové sadzby, v ktorých je preto daňová hodnota strát najvyššia. Na rozdiel od situácie týkajúcej sa dcérskych spoločností, kde je predstaviteľné, že presun strát bude systematicky organizovaný v rámci skupín spoločností a straty smerované výlučne do spoločností skupiny usadených v členských štátoch s vyššími daňovými sadzbami, [15] v prípade stálych prevádzkarní zjavne neexistuje priestor na taký výber najvhodnejšej jurisdikcie („jurisdiction shopping“), ak sa spoločnosti v jednom členskom štáte umožní odpočítať stratu stálej prevádzkarne v inom členskom štáte. Ako uvádza Komisia, je to tak preto, lebo opatrenia umožňujúce „presun“ straty zo stálej prevádzkarne nie sú na rozdiel od dcérskej spoločnosti ani potrebné, ani teoreticky predstaviteľné: straty stálej prevádzkarne sú stratami daňovníka „materskej“ spoločnosti. Straty tuzemských stálych prevádzkarní preto možno priamo a okamžite odpočítať. Jediný rozdiel medzi touto vnútroštátnou situáciou a prejednávanou vecou spočíva v rozdelení daňovej právomoci: ak je stála prevádzkareň rezidentom v inom členskom štáte, s ktorým existuje zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia, o akú ide v prejednávanej veci, tento štát bude mať výlučné právo zdaniť príjem predmetnej stálej prevádzkarne. To nemá vplyv na skutočnosť, že strata vzniká spoločnosti daňovníkovi, pričom priamo znižuje jej zdaniteľný príjem v štáte, kde je rezidentom. Právo iného štátu uložiť daň predstavuje iba druhý hraničný ukazovateľ pre tú istú stratu, a teda potenciál na dvojité zdanenie.

13 — Keďže k strate došlo roku 1999, ale nebolo ju možné použiť v Luxembursku do roku 2003, Lidl bol stále znevýhodnený nemožnosťou započítať stratu so ziskami v Nemecku v skoršom období. Otázka likvidity je skúmaná podrobnejšie nižšie v kontexte proporcionality.

14 — Body 47 a 48.

15 — Možno však poznamenať, že daňové úniky prostredníctvom takého „nekalého obchodovania so stratami“ sa nezdajú byť relevantné pre skutkový stav vo veci Marks & Spencer, ktorá sa týkala výlučne vertikálneho presunu strát smerom nahor z dcérskej spoločnosti na materskú spoločnosť.

V prípade, o aký ide v prejednávanej veci, sa mi preto zdá, že tretie odôvodnenie podľa rozsudku Marks & Spencer nedodáva nič k prvému a druhému odôvodneniu.

16. Preto súhlasím s Fínskom, Francúzskom, Nemeckom, Gréckom, Holandskom, so Švédskom, Spojeným kráľovstvom a s Komisiou, že vnútroštátnu právnu úpravu, ktorá obmedzuje možnosť spoločnosti odpočítať straty stálej prevádzkarne v inom členskom štáte, možno odôvodniť po prvé potrebou zachovať vyvážené rozdelenie daňovej právomoci medzi rôznymi dotknutými členskými štátmi a po druhé rizikom, že straty by mohli byť zohľadnené dvakrát.

17. Bundesfinanzhof v návrhu na začatie prejudiciálneho konania poznamenáva, že nie je jasné, či Súdny dvor zamýšľal, aby tri odôvodnenia v rozsudku Marks & Spencer boli kumulatívne, takže by všetky tri museli byť splnené.

18. Súdny dvor v rozsudku Marks & Spencer nesporne spomínal „tri odôvodňujúce prvky vnímané vo vzájomnej súvislosti“, čo podporuje tento názor. V rozsudku N však Súdny dvor uviedol, že „zachovanie rozdelenia daňovej právomoci medzi členské štáty je legitímnym cieľom“, bez toho, aby odkazoval na ďalšie odôvodnenia. [16] V rozsudku Oy AA Súdny dvor uznal, že právna úprava členského štátu, ktorá zamedzuje dcérskej spoločnosti rezidentovi v tomto členskom štáte, aby si odpočítala finančný prevod na svoju materskú spoločnosť od svojho zdaniteľného príjmu, pokiaľ táto materská spoločnosť nie je usadená v rovnakom členskom štáte, môže byť v zásade odôvodnená na základe dvoch z troch dôvodov podľa rozsudku Marks & Spencer, konkrétne prvého a tretieho. [17] A v rozsudku Amurta Súdny dvor po tom, čo uviedol, že druhé a tretie odôvodnenie podľa rozsudku Marks & Spencer nebolo uplatnené, napriek tomu ďalej posudzoval (a odmietol) tvrdenie založené na potrebe zabezpečiť vyvážené rozdelenie daňovej právomoci medzi členskými štátmi. [18] Preto sa zdá, že v jednotlivom prípade nemusia byť

16 — Rozsudok zo 7. septembra 2006, C-470/04, Zb. s. I-7409, bod 42.

17 — Rozsudok z 18. júla 2007, C-231/05, Zb. s. I-6373, body 51 až 60.

18 — Rozsudok z 8. novembra 2007, C-379/05, Zb. s. I-9569, body 57 až 59.

nevyhnutne uplatniteľné všetky tri odôvodnenia. Podľa mňa právna úprava, o ktorú ide v prejednávanej veci, by v zásade mohla byť odôvodnená na základe prvého a druhého dôvodu podľa rozsudku Marks & Spencer, konkrétne cieľmi zachovania vyváženého rozdelenia daňovej právomoci a zamedzenia nebezpečenstvu dvojitého použitia strát.

19. Na to, aby obmedzujúce opatrenie bolo odôvodnené, musí okrem toho vyhovovať zásade proporcionality v tom, že musí byť spôsobilé zabezpečiť dosiahnutie cieľov, ktoré sleduje, a nesmie ísť nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie týchto cieľov.

20. V prejednávanej veci nič nenasvedčuje tomu, že by napadnuté opatrenie nebolo spôsobilé zabezpečiť dosiahnutie vyššie uvedených cieľov. Naopak, nemôžem súhlasiť, že nejde nad rámec toho, čo je nevyhnutné na ich dosiahnutie, alebo inak povedané, že by nebolo možné dosiahnuť rovnaký výsledok menej prísnymi opatreniami.

21. Súdny dvor uviedol, že dodržanie zásady proporcionality je osobitne dôležité vtedy, keď vnútroštátna právna úprava úplne vylučuje cezhraničné transakcie z pôsobnosti vnútroštátnych pravidiel.[19] V takej situácii, keď predmetná vnútroštátna právna úprava je zo svojej podstaty výrazne obmedzujúca, je o to dôležitejšie starostlivo posúdiť, či jej cieľ nemožno dosiahnuť menej obmedzujúcimi opatreniami.

22. V prejednávanej veci napadnuté opatrenie zamedzuje tomu, aby spoločnosť započítala stratu stálej prevádzkarne v inom členskom štáte proti svojim ziskom. Dôsledok je ten, že za istých okolností bude spoločnosť platiť daň z vyššej sumy, než je jej čistý zisk. To je podľa mňa zjavne neproporcionálny prostriedok na účely zachovania vyváženého rozdelenia daňovej právomoci a zamedzenia nebezpečenstvu dvojitého použitia strát.

23. Okrem toho je jasné, že sú možné menej obmedzujúce opatrenia. Je nesporné, že pred rokom 1999 nemecká právna úprava[20] výslovne stanovovala, že spoločnosť si môže odpočítať stratu stálej prevádzkarne v inom členskom štáte v rozsahu, v akom presahuje zisk stálej prevádzkarne, a pod podmienkou, že odpočítanie sa opäť zohľadní v nasledu-

19 — Rozsudok zo 4. marca 2004, Komisia/Francúzsko, C-334/02, Zb. s. I-2229, bod 28.

20 — § 2a ods. 3 Einkommensteuergesetz (zákon o dani z príjmov) 1997 (BGBl. 1997 I, s. 821).

júcich rokoch, v ktorých stála prevádzkareň dosiahne zisk.

24. Také pravidlo, ktoré umožňuje odpočítanie strát, pričom stanovuje spätnú úhradu zníženia dane z dôvodu straty v budúcich ziskových obdobiach, by bolo zjavne menej obmedzujúcim opatrením na zamedzenie rizika dvojitého použitia strát, než pravidlo, ktoré úplne vylučuje zníženie dane pri takých stratách. Hoci pravidlo o odpočítaní a spätnej úhrade je spojené s narušením symetrie, a teda nedosahuje úplne cieľ vyváženého rozdelenia daňovej právomoci, táto asymetria je iba dočasná, kým sa stála prevádzkareň nestane neskôr ziskovou. Navyše by bolo možné upraviť dodatočné zdanenie súm, ktoré boli odpočítané skôr, ak k dodatočného zdaneniu nedošlo napríklad po piatich rokoch alebo ak stála prevádzkareň prestala v tejto forme existovať. [21]

25. Také pravidlo o odpočítaní a spätnej úhrade nesporne menej obmedzuje základné právo daňovníka usadiť sa, než priamy zákaz odpočítať zo zisku spoločnosti stratu stálej prevádzkarne v inom členskom štáte. Zároveň je stále spôsobilé na dosiahnutie cieľov zachovania vyváženého rozdelenia daňovej právomoci a zamedzenia nebezpečenstvu dvojitého použitia strát. Podľa mňa preto zjavne lepšie zodpovedá potrebe proporcionality, než riešenie, ktoré prijal Súdny dvor v rozsudku Marks & Spencer.

26. Súdny dvor v samotnom rozsudku Marks & Spencer uviedol, že obmedzujúce opatrenie (právna úprava daňovej úľavy pre skupinu, ktorá sa nevzťahuje na zahraničné dcérske spoločnosti) presahuje rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie podstaty sledovaných cieľov, v situácii, keď boli vyčerpané možnosti na zohľadnenie strát v štáte, kde je dcérska spoločnosť rezidentom. [22] Možno preto predpokladať (hoci rozsudok je v tomto ohľade veľmi lakonický), že Súdny dvor usudzoval, že za iných okolností by obmedzujúce opatrenie bolo proporcionálne.

27. Treba však mať na pamäti, že rozsudok Marks & Spencer sa týkal strát dcérskych spoločnosti, ktoré boli zrušené alebo predané. Preto neexistovala možnosť (prinajmenšom

21 — Ako sa uvádzalo v návrhu Komisie na vydanie smernice Rady o režime, akým podniky zohľadnia straty svojich stálych prevádzkarní a dcérskych spoločností nachádzajúcich sa v iných členských štátoch, KOM(90) 595 v konečnom znení; 24. januára 1991 (Ú. v. ES C 53, s. 30): pozri články 5 až 8 a dôvodovú správu.

22 — Bod 55. Súdny dvor stanovuje dvojité kritérium: sú vyčerpané možnosti daňovej úľavy z dôvodu straty v súčasnom a predchádzajúcich účtovných obdobiach a „neexistuje možnosť, aby sa mohli straty zahraničnej dcérskej spoločnosti zohľadniť v členskom štáte, ktorého je rezidentom, v budúcich zdaňovacích obdobiach“.

v prvom uvedenom prípade) budúcej spätnej úhrady akéhokoľvek poskytnutého zníženia dane z dôvodu straty. [23] Za týchto okolností je azda pochopiteľné, že Súdny dvor formuloval svoju odpoveď tak, ako ju formuloval, a nezavŕšil svoju analýzu podrobným skúmaním toho, či nevýhoda viazanosti likvidity, ktorá vzniká pri presune strát namiesto ich okamžitého použitia, nebola príliš obmedzujúcim spôsobom dosiahnutia sledovaných cieľov.

28. Vo veciach, akou je prejednávaná vec, ktoré sa naopak týkajú funkčnej stálej prevádzkarne, nemožno tvrdiť, že možnosť presunu strát v štáte stálej prevádzkarne je prijateľnou náhradou za poskytnutie úľavy v štáte, kde je spoločnosť rezidentom. Aj keď je presunutá strata neskôr započítaná, spoločnosť bude v medzičase nevyhnutne postihnutá nevýhodou viazanosti likvidity.

29. Súdny dvor si je dobre vedomý významu likvidity pre podniky. Opakovane rozhodol, že vylúčenie výhody likvidity v cezhraničnej situácii, kde je dostupná v rovnocennej domácej situácii, je obmedzením slobody usadiť sa. [24] Okrem iného práve túto skutočnosť zdôraznil v rozsudku Marks & Spencer. V ňom výslovne vysvetlil, že predmetná daňová úľava pre skupinu urýchlila odpísanie strát stratových spoločností prostredníctvom ich okamžitého odpočítania zo ziskov iných spoločností skupiny a tým poskytla tejto skupine výhodu likvidity. Vylúčenie takejto výhody, pokiaľ ide o straty, ktoré utrpela dcérska spoločnosť usadená v inom členskom štáte, bolo spôsobilé zasiahnuť do výkonu slobody materskej spoločnosti usadiť sa tým, že ju odrádzalo od vytvorenia dcérskych spoločností v iných členských štátoch. Predstavovalo teda obmedzenie slobody usadiť sa. [25]

30. Tento úsudok bol vyjadrený v (analyticky skoršom) kontexte otázky, či nemožnosť odpočítať cezhraničné straty je obmedzením v rozpore s článkom 43. Zdá sa byť zvláštne, že Súdny dvor po tom, čo jasne uznal potenciálny význam odmietnutia výhody likvidity a charakterizoval ho (správne) ako *prima facie* porušenie článku 43 ES, tiež výslovne nepreskúmal, či v prípade, ak obmedzenie

23 — Generálna advokátka Kokott zaujala vo svojich návrhoch vo veci Oy AA, už citovanej v poznámke pod čiarou 17, v podstate názor, že rozhodnutie Súdneho dvora o proporcionalite vo veci Marks & Spencer vyplývalo z jej výnimočného skutkového stavu (body 70 a 71). Súhlasím.

24 — Pozri napríklad rozsudky z 8. marca 2001, Metallgesellschaft a i., C-397/98 a C-410/98, Zb. s. I-1727, body 44, 54 a 76; z 21. novembra 2002, X a Y, C-436/00, Zb. s. I-10829, body 36 až 38; z 8. júna 2004, De Baeck, C-268/03, Zb. s. I-5961, bod 24; z 12. decembra 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Zb. s. I-11753, body 96, 97, 153 a 154; a z 29. marca 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Zb. s. I-2647, bod 29.

25 — Body 32 až 34.

bolo *prima facie* odôvodnené, nie je odmietnutie výhody likvidity ako jeho neodvratný dôsledok neproporcionálne.

31. Nemecko, Švédsko a Spojené kráľovstvo tvrdia, že prijatiu systému, ktorý by umožňoval odpočítanie strát kombinované so spätnou úhradou zníženia dane z dôvodu straty, bránia podstatné praktické ťažkosti. Ako je však uvedené vyššie, zdá sa, že nemecká právna úprava v minulosti stanovovala taký systém; Lidl a Komisia totiž uviedli bez toho, aby to bolo spochybnené, že právna úprava s účinkami, ktoré boli v podstate rovnaké, platila v Nemecku od roku 1969 [26] do jej zrušenia roku 1999. [27] Navyše podľa nedávneho oznámenia Komisie [28] päť členských štátov v súčasnosti umožňuje odpočítanie strát, ktoré vznikajú v stálych prevádzkarňach nachádzajúcich sa v inom členskom štáte, aj keď sú zisky oslobodené od dane podľa zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia. Vzhľadom na tieto skutočnosti je ťažké brať vážne tvrdenie, že takému systému bránia podstatné praktické ťažkosti. [29] V každom prípade, praktické ťažkosti nemôžu odôvodniť porušenie slobody zaručenej Zmluvou. [30]

32. Preto súhlasím s Lidlom, fínskou vládou a Komisiou, že vnútroštátna právna úprava ide nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie cieľov zachovania vyváženého rozdelenia daňovej právomoci a zamedzenia nebezpečenstvu dvojitého použitia strát.

33. Nemecko napokon subsidiárne tvrdí, že ak by Súdny dvor rozhodol, že došlo k porušeniu slobody usadiť sa, mal by obmedziť časové účinky rozsudku.

34. Z judikatúry Súdneho dvora je zrejmé, že finančné dôsledky, ktoré by mohli vyplynúť pre členský štát z rozsudku vydaného

26 — § 2 Gesetz über steuerliche Maßnahmen bei Auslandinvestitionen der deutschen Wirtschaft (zákon o daňových opatreniach pri zahraničných investíciách nemeckého hospodárstva) z 18. augusta 1969 (BGBl. 1969 I, s. 1211, osobitne s. 1214).

27 — Prostredníctvom Steuerentlastungsgesetz (zákon o daňových úľavách) 1999/2000/2002 z 24. marca 1999 (BGBl. 1999 I, s. 402).

28 — Oznámenie Komisie Rade, Európskemu parlamentu a Európskemu hospodárskemu a sociálnemu výboru o daňovom zaobchádzaní so stratami v cezhraničných prípadoch [KOM(2006) 824 v konečnom znení, 19. decembra 2006]; pozri bod 2.2 (b) (2).

29 — Možno poznamenať, že smernica Rady 77/799/EHS z 19. decembra 1977 o vzájomnej pomoci príslušných úradov členských štátov v oblasti priamych daní a dane poistnej prémie (Ú. v. ES L 336, s. 15; Mim. vyd. 09/001, s. 63) umožňuje členskému štátu, aby si od príslušných orgánov iného členského štátu vyžiadal všetky informácie, ktoré mu umožňujú vymerať správnu sumu dane z príjmov právnických osôb.

30 — Rozsudok Komisia/Francúzsko, už citovaný v poznámke pod čiarou 19, bod 29, ktorý odkazuje na bod 30 návrhov, ktoré predniesol generálny advokát Ruiz-Jarabo Colomer: „Len čo bolo preukázané, že sledovaný cieľ možno dosiahnuť inými prostriedkami, zásada proporcionality bráni tomu, aby sa bolo možné odvolávať na samotné administratívne ťažkosti ako na absolútne odôvodnenia diskriminačného zaobchádzania, ktoré je v rozpore so základnými slobodami, a preto musí byť založené na osobitne vážnych dôvodoch, aby bolo v súlade s právom.“ Pozri tiež rozsudok Test Claimants in the FII Group Litigation, už citovaný v poznámke pod čiarou 24, body 155 až 157.

v prejudiciálnom konaní, neodôvodňujú samy osebe časové obmedzenie účinkov rozsudku a že také obmedzenie sa uloží len za veľmi osobitých okolností, konkrétne vtedy, keď a) existuje riziko vážnych ekonomických dôsledkov, predovšetkým vzhľadom na veľký počet právnych vzťahov, ktoré vznikli v dobrej viere na základe právnej úpravy, ktorá bola považovaná za platnú a účinnú, a b) ukazuje sa, že jednotlivci aj vnútroštátne orgány boli nabádaní k správaniu, ktoré nie je v súlade s právom Spoločenstva z dôvodu objektívnej a vážnej neistoty týkajúcej sa dosahu ustanovení Spoločenstva, ku ktorej prípadne mohlo prispieť i správanie iných členských štátov alebo Komisie. [31]

35. V prejednávanej veci súhlasím s Lidlom, že druhá z týchto kumulatívnych podmienok nie je splnená. Nemôžem uznať, že pokiaľ Nemecko zrušilo skoršiu právnu úpravu, a tým v skutočnosti opätovne zaviedlo napadnuté opatrenie, je možné o ňom vierohodne tvrdiť, že k tomuto kroku bolo nabádané z dôvodu objektívnej a vážnej neistoty týkajúcej sa dosahu článku 43 ES. Do roku 1999 už Súdny dvor rozhodol, že vnútroštátna právna úprava, ktorá v zásade odopiera daňovú úľavu pre skupinu v prípade, keď väčšina dcérskych spoločností je rezidentom v iných členských štátoch, je v rozpore s článkom 43 ES [32] a že voľnosť spoločností, ktoré si uplatňujú svoje právo usadiť sa, pri výbere, či tak urobia prostredníctvom dcérskej spoločnosti, alebo organizačnej zložky (stálej prevádzkarne), nesmie byť obmedzená diskriminačnými daňovými ustanoveniami. [33] Navyše návrh smernice Rady o režime, akým podniky zohľadnia straty svojich stálych prevádzkarní a dcérskych spoločností nachádzajúcich sa v iných členských štátoch, [34] vydaný roku 1991, jasne ukazuje názor Komisie: vnútroštátna právna úprava, ktorá nepovoľuje podnikom, aby zohľadnili straty svojich stálych prevádzkarní nachádzajúcich sa v ostatných členských štátoch, je nezlučiteľná s vnútorným trhom. [35]

36. Preto nie som presvedčená, že v prejednávanej veci by existovali akékoľvek dôvody na časové obmedzenie účinkov rozsudku.

31 — Pozri naposledy rozsudok z 18. januára 2007, Brzeziński, C-313/05, Zb. s. I-513, body 57 a 58.

32 — Rozsudok zo 16. júla 1998, ICI, C-264/96, Zb. s. I-4695.

33 — Rozsudok z 28. januára 1986, Komisia/Francúzsko, 270/83, Zb. s. 273, bod 22.

34 — Už citovaný v poznámke pod čiarou 21.

35 — Pozri prvé odôvodnenie v preambule a bod 1 dôvodovej správy.

Návrh

37. Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti zastávam názor, že Súdny dvor by mal odpovedať na prejudiciálnu otázku, ktorú mu položil Bundesfinanzhof, takto:

Nie je zlučiteľné s článkom 43 ES, ak členský štát neumožní spoločnosti, aby si pri výpočte svojho zdaniteľného zisku odpočítala straty stálej prevádzkarne v inom členskom štáte, pretože podľa príslušnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia nepodliehajú zodpovedajúce príjmy z činnosti takej stálej prevádzkarne zdaneniu v prvom členskom štáte.