Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
MELCHIORA WATHELETA
přednesené dne 3. září 2015 [1]

Věc C-388/14

Timac Agro Deutschland GmbH
proti
Finanzamt Sankt Augustin

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Finanzgericht Köln (Německo)]

„Svoboda usazování — Článek 49 SFEU — Odpočet ztrát vzniklých provozovně umístěné v jiném členském státě ze zisku mateřské společnosti — Daňové právní předpisy členského státu, které stanoví opětovné zahrnutí těchto ztrát v případě převodu uvedené provozovny“

1. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 49 SFEU. Přesněji řečeno se týká problematiky, kterou se Soudní dvůr již opakovaně zabýval od svého rozsudku Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), a to problematiky odpočtu ztrát stálé provozovny, kterou má podnik se sídlem v jednom členském státě v jiném členském státě, tímto podnikem.

I – **Právní rámec**

A – *Unijní právo*

2. Článek 49 SFEU zaručuje svobodu usazování státních příslušníků členských států Evropské unie. Podle tohoto článku:

„[…] jsou zakázána omezení svobody usazování pro státní příslušníky jednoho členského státu na území jiného členského státu. Stejně tak jsou zakázána omezení při zřizování zastoupení, poboček nebo dceřiných společností státními příslušníky jednoho členského státu usazenými na území jiného členského státu.

Svoboda usazování zahrnuje přístup k samostatně výdělečným činnostem a jejich výkon, jakož i zřizování a řízení podniků, zejména společností ve smyslu čl. 54 druhého pododstavce, za podmínek stanovených pro vlastní státní příslušníky právem země usazení, nestanoví-li kapitola o pohybu kapitálu jinak.“

1 — Původní jazyk: francouzština.

B – *Německé právo*

3. Ustanovení § 2a odst. 3 první až čtvrté věty německého zákona o dani z příjmu (Einkommensteuergesetz, dále jen „EStG“), ve znění použitelném na zdaňovací období 1997 a 1998, stanoví:

„[1.] Jsou-li výsledky průmyslové nebo obchodní činnosti provozovny nacházející se v jiném státě osvobozeny od daně z příjmu na základě dohody o zamezení dvojího zdanění, ztráta vyplývající z těchto výsledků podle vnitrostátních daňových předpisů se, na základě žádosti osoby povinné k dani, při výpočtu celkových výsledků odečte, pokud by tato ztráta mohla být osobou povinnou k dani vyrovnána nebo odečtena, jestliže by tyto výsledky nebyly osvobozeny od daně z příjmu, a pokud je vyšší než kladné výsledky z průmyslové nebo obchodní činnosti jiných provozoven usazených v témže jiném státě, osvobozené od daně podle uvedené dohody. [2.] Pokud tak nedojde k vyrovnání ztráty, je možné ji odečíst za podmínek stanovených v § 10d. [3.] Pokud v některém z následujících zdaňovacích období vznikne celkově kladná částka výsledků dosažených při průmyslové nebo obchodní činnosti stálých provozoven nacházejících se v tomto jiném státě, osvobozených od daně podle této dohody, ztráta odečtená podle první a druhé věty musí být opětovně zahrnuta do výpočtu celkových výsledků za toto zdaňovací období. [4.] Třetí věta se nepoužije, pokud osoba povinná k dani prokáže, že podle právních předpisů vydaných daným jiným státem, které se na ni vztahují, není v zásadě oprávněna tyto ztráty převést do jiného zdaňovacího období, než je období, v jehož průběhu ztráta vznikla.“

4. Ustanovení § 52 odst. 3 třetí a pátá věta EStG, ve znění použitelném v roce 2005, stanoví:

„Ustanovení § 2a odst. 3 třetí, pátá a šestá věta, ve znění zveřejněném dne 16. dubna 1997 (BGBl I, s. 821), se nadále použije na zdaňovací období 1999 až 2008 v případě kladného výsledku ve smyslu § 2a odst. 3 třetí věty, nebo v případě, že je stálá provozovna nacházející se v jiném státě ve smyslu § 2a odst. 4, ve znění páté věty, přeměněna na kapitálovou společnost, převedena, nebo uzavřena. […] § 2a odst. 4 se použije na zdaňovací období 1999 až 2008:

‚4. Je-li stálá provozovna umístěná v jiném státě

1. přeměněna na kapitálovou společnost nebo

2. převedena za úplatu nebo bezplatně nebo

3. uzavřena […], ztráta odečtená na základě odstavce 3 první a druhé věty se opětovně zahrne do výpočtu celkových výsledků ve zdaňovacím období, v průběhu kterého došlo k přeměně, převodu nebo uzavření, přičemž se použije obdobně odstavec 3 třetí věta, pokud dotyčná ztráta nebyla opětovně zahrnuta na základě odstavce 3 třetí věty, ani nemá být teprve opětovně zahrnuta.‘ “

C – *Dohody o zamezení dvojímu zdanění*

5. Článek 4 odst. 1 Dohody mezi Spolkovou republikou Německo a Rakouskou republikou o zamezení dvojímu zdanění v oblasti daní z příjmů a z majetku a v oblasti živnostenských daní a pozemkových daní, uzavřená dne 4. října 1954 (BGBl. 1955 II, s. 749), ve znění dohody ze dne 8. července 1992 (BGBl. 1994 II, s. 122), stanoví:

„[m]á-li osoba s bydlištěm v jednom smluvním státě jakožto podnikatel či spolupodnikatel příjmy z průmyslové nebo obchodní podnikatelské činnosti, která zasahuje na území druhého smluvního státu, je posledně uvedený stát příslušný k výběru daně z těchto příjmů pouze v rozsahu, v němž plynou ze stálé provozovny nacházející se na jeho území.“

6. Článek 7 odst. 1 dohody mezi Spolkovou republikou Německo a Rakouskou republikou o zamezení dvojího zdanění v oblasti daní z příjmů a z majetku, uzavřené dne 24. srpna 2000 (BGBl. 2000 II, s. 734, dále jen „německo-rakouská dohoda“), stanoví:

„Zisky podniku jednoho smluvního státu mohou být zdaněny jen v tomto státě, pokud podnik nevykonává svoji činnost v druhém smluvním státě prostřednictvím stálé provozovny, která je tam umístěna. Jestliže podnik vykonává svoji činnost tímto způsobem, mohou být zisky podniku zdaněny v tomto druhém státě, avšak pouze v takovém rozsahu, v jakém je lze přičítat této stále provozovně.“

7. Článek 23 odst. 1 první věta německo-rakouské dohody zní:

„Osobě, která má bydliště či sídlo ve Spolkové republice Německo, se daň stanoví takto:

a) Pokud se nepoužije ustanovení písmene b), vyjmou se příjmy ze zdrojů v Rakouské republice a majetkové hodnoty nacházející se v Rakouské republice, které mohou být podle této smlouvy zdaněny v Rakouské republice, z německého základu pro vyměření daně.“ [2]

II – **Skutkové okolnosti sporu v původním řízení**

8. Timac Agro Deutschland (dále jen „Timac Agro“) je kapitálová společnost založená podle německého práva. Náleží k francouzské skupině. Od roku 1997 měla stálou provozovnu v Rakousku. Dne 31. srpna 2005 byla rakouská stálá provozovna převedena za úplatu na společnost se sídlem v Rakousku, náležející ke stejné skupině společností jako Timac Agro. Smlouva o převodu se týkala zejména movitého a nemovitého majetku. Klientela byla postoupena za jedno euro, neboť zákazníci byli již zákazníky nabývající sesterské společnosti.

9. Vznikla tak otázka, jak naložit se ztrátami této stálé provozovny – nerezidenta, neboť mezi roky 1997 a 2005 uvedená rakouská stálá provozovna vykázala ztráty ve vztahu ke všem zdaňovacím obdobím, s výjimkou let 2000 a 2005, a tyto ztráty byly společností Timac Agro odečteny v Německu.

10. V návaznosti na daňovou kontrolu byly základy daně Timac Agro opraveny pro roky 1997 až 2004. Zaprvé byly ztráty rakouské stálé provozovny, původně odečtené z výsledků Timac Agro v letech 1997 a 1998, opětovně zahrnuty do zdanitelného výsledku za rok 2005. Zadruhé bylo odmítnuto zohlednění ztrát téže stálé provozovny v základu daně Timac Agro v letech 1999 až 2004.

11. Timac Agro napadlo tyto opravy žalobou podanou k Finanzgericht Köln. Na podporu své žaloby uvedlo, že opětovné zahrnutí ztrát vzniklých jeho stálé provozovně v Rakousku v letech 1997 a 1998 a stejně tak nemožnost odpočtu ztrát této provozovny v letech 1999 až 2004 jsou v rozporu se svobodou usazování.

12. Pokud jde o předmětné opětovné zahrnutí, předkládající soud má za to, že Soudní dvůr dosud otázku souladu opětovného zahrnutí ztrát po převodu stálé provozovny – nerezidenta s unijním právem nerozhodl.

13. Předkládající soud uvádí, že i když jsou skutkové okolnosti, na základě kterých byl vydán rozsudek Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588), do určité míry srovnatelné se skutkovými okolnostmi věci v původním řízení, jednalo se v uvedeném rozsudku o opětovné zahrnutí ztrát stálé provozovny – nerezidenta do výše zisků dosažených touto provozovnou. Naproti tomu ve věci v původním řízení došlo k opětovnému zahrnutí ztrát z důvodu převodu stálé provozovny – nerezidenta, bez vazby na případné zisky této provozovny.

2 — Článek 23 odst. 1 písm. b) není pro řešení předběžných otázek položených předkládajícím soudem relevantní. Předkládající soud ostatně na toto ustanovení ve svém rozhodnutí neodkazuje a nečiní tak ani účastníci řízení, kteří předložili písemná vyjádření.

14. Proto pro případ, že by Soudní dvůr dospěl k závěru, že se zásady rozsudku Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588) použijí rovněž v projednávané věci, si předkládající soud klade otázku, zda by se na ztráty týkající se zdaňovacích období 1997 a 1998, které po jejich opětovném zahrnutí již v Německu nejsou zohledněny, měly uplatnit zásady týkající se konečných ztrát, jak je formuloval Soudní dvůr v bodech 55 a 56 rozsudku Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763) (dále jen „výjimka Marks & Spencer“) [3].

15. Co se týče odmítnutí zohlednit ztráty rakouské stálé provozovny ve vztahu k zdaňovacím obdobím 1999 až 2004, předkládající soud podotýká, že podle ustanovení německo-rakouské dohody měla Rakouská republika výlučné právo zdanit příjmy této rakouské stálé provozovny. Režim této dohody o zamezení dvojího zdanění tudíž zahrnuje nejen zisky, ale i ztráty. Žaloba Timac Agro by tak mohla být úspěšná pouze tehdy, pokud by uvedená dohoda porušovala svobodu usazování.

16. Předkládající soud si dále klade otázku, zda ve vztahu k tomuto období by měly být zohledněny konečné ztráty ve smyslu výjimky Marks & Spencer. Zdůrazňuje, že dodnes nebyl s to stanovit kritéria, která by umožňovala určit situace, ve kterých se výjimka Marks & Spencer použije.

17. Na základě toho se Finanzgericht Köln rozhodl přerušit řízení a obrátit se na Soudní dvůr s předběžnými otázkami.

III – **Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce a řízení před Soudním dvorem**

18. Rozhodnutím ze dne 19. února 2014, došlým Soudnímu dvoru dne 14. srpna 2014, se Finanzgericht Köln rozhodl položit Soudnímu dvoru na základě článku 267 SFEU následující předběžné otázky:

„1) Musí být článek 49 SFEU […] vykládán v tom smyslu, že brání takové právní úpravě, jako je § 52 odst. 3 EStG, pokud je důvodem opětovného zahrnutí ztrát provozovny[– nerezidenta], dříve zohledněných za účelem snížení daňového základu [mateřské společnosti – rezidenta], převod této provozovny ve prospěch jiné kapitálové společnosti náležející do stejné skupiny společností jako převádějící společnost, a nikoli dosažení zisků?

2) Musí být článek 49 SFEU […] vykládán v tom smyslu, že brání takové právní úpravě, jako je čl. 23 odst. 1 písm. a) [německo-rakouské dohody], podle kterého jsou ze základu německé daně vyňaty příjmy pocházející z Rakouska a zdanitelné v Rakousku v případě, že ztráty vzniklé rakouské provozovně německé kapitálové společnosti již nelze v Rakousku zohlednit proto, že tato provozovna byla převedena na rakouskou kapitálovou společnost, náležející do stejné skupiny společností jako německá kapitálová společnost?“

19. Finanzamt Sankt Augustin, německá, francouzská a rakouská vláda, vláda Spojeného království a Evropská komise předložily písemná vyjádření.

20. Všichni zúčastnění, kteří předložili písemná vyjádření, s výhradou poněkud odlišné odpovědi Komise a Spojeného království, v rámci které se posledně uvedené v písemném vyjádření nezabývaly první otázkou, navrhují odpovědět na položené předběžné otázky záporně [4].

3 — V tomto rozsudku (body 55 a 56) Soudní dvůr v zásadě konstatoval, že omezující opatření v oblasti odpočtu ztrát zahraničních dceřiných společností může být nepřiměřené v případě, kdy by dceřiná společnost – nerezident vyčerpala možnosti zohlednit ztráty, které existují v jejím státě sídla, což by měla prokázat mateřská společnost.

4 — Komise má v zásadě za to, že v případě převodu stálé provozovny – nerezidenta opětovné zahrnutí dříve zohledněných ztrát může být odůvodněno naléhavými důvody obecného zájmu týkajícími se vyváženého rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členské státy a předcházení daňovému úniku. Domnívá se nicméně, že takové opatření by bylo přiměřené pouze v případě, že by opětovné zahrnutí bylo omezeno do výše zisků dosahovaných touto provozovnou, včetně případných zisků „skrytých“ v ceně jejího převodu v okamžiku postoupení. Pokud by existovaly pochybnosti o hodnotě transakce, unijní právo by nebránilo státu sídla mateřské společnosti, aby ověřil, zda cena převodu odpovídá zásadě úplné hospodářské soutěže.

21. Všichni tito zúčastnění přednesli svá vyjádření i na jednání, které se konalo 1. července 2015.

IV – **Analýza**

A – *K předběžnému požadavku srovnatelnosti situací*

1. Přímé daně a unijní právo

22. I když přímé daně spadají do pravomoci členských států, musejí nicméně tyto členské státy při výkonu této pravomoci dodržovat unijní právo [5], a to obzvláště ustanovení Smlouvy týkající se svobod pohybu, z nichž svoboda usazování zakotvená v článku 49 SFEU je jádrem projednávané věci.

23. Z ustálené judikatury Soudního dvora vyplývá, že svoboda usazování je porušena, pokud podle právní úpravy členského státu společnost – rezident tohoto členského státu, která má stálou provozovnu v jiném členském státě, podléhá znevýhodňujícímu rozdílnému daňovému zacházení ve srovnání se společností – rezidentem, která má stálou provozovnu ve státě svého sídla [6].

24. V tomto ohledu ustanovení, které umožňuje zohlednit ztráty stálé provozovny při určování výsledku hospodaření a výpočtu výše zdanitelného příjmu hlavní společnosti zakládá daňové zvýhodnění [7]. „Přiznání nebo odepření takového zvýhodnění v souvislosti se stálou provozovnou nacházející se v jiném členském státě, než ve kterém je usazena uvedená společnost, musí tedy být považováno za prvek, který může ovlivnit svobodu usazování“ [8].

25. Odepření takové výhody jen stálým provozovnám nacházejícím se v jiném členském státě tudíž představuje znevýhodňující daňové zacházení, jelikož může odradit společnost se sídlem v členském státě Unie od výkonu její činnosti prostřednictvím stálé provozovny nacházející se v jiném členském státě. Nicméně k tomu, aby takové rozdílné zacházení představovalo omezení zakázané článkem 49 SFEU, judikatura Soudního dvora vyžaduje, aby se týkalo situací, které jsou objektivně srovnatelné [9].

26. Jinak řečeno, odhlédneme-li od možnosti odůvodnění naléhavým důvodem obecného zájmu [10], takové rozdílné zacházení je v souladu s ustanoveními Smlouvy, která se týkají svobody usazování, pouze tehdy, týká-li se situací, které nejsou objektivně srovnatelné [11].

5 — Viz, mezi mnoha dalšími, rozsudky Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, bod 21); Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, bod 29); Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773, bod 36); Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, bod 18); FIM Santander Top 25 Euro Fi (C-338/11 až C-347/11, EU:C:2012:286, bod 14), jakož i Blanco a Fabretti (C-344/13 a C-367/13, EU:C:2014:2311, bod 24).

6 — V tomto smyslu viz rozsudek Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, bod 19 a citovaná judikatura).

7 — V tomto smyslu viz rozsudky Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, bod 23); Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, bod 32), jakož i Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, bod 20).

8 — Rozsudek Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, bod 32).

9 — V tomto smyslu viz rozsudky Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773, bod 46); Philips Electronics UK (C-18/11, EU:C:2012:532, bod 17); A (C-123/11, EU:C:2013:84, bod 33), jakož i Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, bod 23).

10 — V tomto smyslu viz rozsudek Felixstowe Dock and Railway Company a další (C-80/12, EU:C:2014:200, bod 25).

11 — Podotýkám, že v rozsudku SCA Group Holding a další (C-39/13 až C-41/13, EU:C:2014:1758) se Soudní dvůr na rozdíl od tohoto tradičního postupu zabýval srovnatelností situací v rámci přezkumu případného odůvodnění předtím konstatovaného omezení (body 28 až 31 a bod 52).

2. Požadavek objektivní srovnatelnosti

a) Kritéria

27. Třebaže požadavek objektivní srovnatelnosti čistě vnitrostátních a přeshraničních situací pro účely postihu rozdílného daňového zacházení, v rámci výkonu volného pohybu, mezi nerezidentem a rezidentem (v předmětné věci mezi společností se sídlem v Německu, která má stálou provozovnu v Rakousku, a jinou společností se sídlem v Německu, která má stálou provozovnu na území téhož státu), může evokovat spíše diskriminaci než prostou překážku či prosté omezení, objevuje se tento požadavek v judikatuře Soudního dvora, týkající se vztahu ustanovení Smlouvy upravujících základní svobody pohybu a vnitrostátních předpisů upravujících přímé daně, opakovaně [12].

28. V judikatuře Soudního dvora jsou daňové situace rezidentů a nerezidentů ve většině případů posouzeny jako objektivně srovnatelné [13], přičemž tato srovnatelnost se musí zkoumat s ohledem na cíl sledovaný dotčenými vnitrostátními daňovými ustanoveními [14].

29. Analýzu nicméně nelze zúžit pouze na cíl dotyčného opatření, neboť v takovém případě by hrozilo zkreslené vnímání celkové daňové situace adresáta normy.

30. Připustíme-li totiž, že účelem opatření, které umožňuje osobě povinné k dani odečíst ztráty vzniklé jejím stálým provozovnám, je pravděpodobně snížení daňového základu uvedené osoby a že toto opatření podléhá analýze *in abstracto*, budou situace společnosti mající provozovnu – rezidenta a situace společnosti mající provozovnu – nerezidenta vždy srovnatelné. Obě budou chtít využít možnosti odpočtu za účelem snížení jejich daňového základu [15].

31. Koneckonců, jak nedávno objasnil generální advokát Jääskinen ve svém stanovisku ve spojených věcech Miljoen a další (C-10/14, C-14/14 a C-17/14, EU:C:2015:429), určujícím hlediskem pro porovnání situací daňových poplatníků – rezidentů a daňových poplatníků – nerezidentů za účelem zjištění případného omezení zakázaného Smlouvou „není […] *ani tak cíl* dotčené právní úpravy […], *ale spíše* skutečnost, že právní úprava členského státu nemůže zavést rozdílné zacházení, jehož *praktickým dopadem* je to, že v konečném důsledku nesou nerezidenti *vyšší daňovou zátěž*, a které je tak může odradit od toho, aby takové svobody využili“ [16].

12 — Soudní dvůr se stále více zdráhal hovořit o diskriminaci, přičemž nadále trval na požadavku srovnatelnosti situací, pravděpodobně proto, aby si zachoval možnost zkoumat, pro účely odůvodnění, naléhavé důvody obecného zájmu, a nikoli jen důvody taxativně uvedené ve Smlouvě. S výjimkou volného pohybu zboží (který není předmětem projednávané věci) jsou totiž jedinými důvody diskriminace, které Smlouva připouští, veřejný pořádek, veřejná bezpečnost a ochrana zdraví. Takové důvody jsou obtížně použitelné v oblasti přímých daní. Soudní dvůr přitom ve své judikatuře uvedl, že v případě diskriminace se jedná o jediné přípustné důvody, čímž *ipso facto* vyloučil naléhavé důvody obecného zájmu. Lze nicméně podotknout, že sám Soudní dvůr si v této otázce několikrát protiřečil. Tak například v rozsudku Svensson a Gustavsson (C-484/93, EU:C:1995:379) Soudní dvůr výslovně vyloučil, že by zjištěná diskriminace mohla být odůvodněná naléhavými důvody obecného zájmu, a přesto v následném odůvodnění ověřoval, zda je či není namístě přijmout argument soudržnosti daňového režimu. Třebaže tento argument byl nakonec odmítnut, Soudní dvůr se jím zásadně neměl zabývat vzhledem k tomu, že toto odůvodnění není Smlouvou výslovně stanoveno.

13 — Pokud jde o stálé provozovny v zahraniční, Soudní dvůr například v rozsudku X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89) rozhodl, že „[s]ituace mateřské společnosti – rezidenta, která si přeje vytvořit jednu daňovou jednotku s dceřinou společností – rezidentem, a situace mateřské společnosti – rezidenta, která si přeje vytvořit jednu daňovou jednotku s dceřinou společností – nerezidentem, však jsou vzhledem k cíli daňového režimu, o jaký se jedná v původním řízení, objektivně srovnatelné, jelikož se obě snaží využít výhody, které jim tento režim skýtá, zejména konsolidovat na úrovni mateřské společnosti zisky a ztráty společností začleněných do jedné daňové jednotky a zachovat daňově neutrální povahu transakcí provedených uvnitř skupiny“ (bod 24).

14 — V tomto smyslu viz rozsudky X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, bod 22); Philips Electronics UK (C-18/11, EU:C:2012:532, bod 17); A (C-123/11, EU:C:2013:84, bod 33) a Felixstowe Dock and Railway Company a další (C-80/12, EU:C:2014:200, bod 25).

15 — Jak již příhodně podotkla generální advokátka Kokott ve svém stanovisku ve věci A (C-123/11, EU:C:2012:488), „[j]estliže […] stačí, že se v obou případech osoby povinné k dani – rezidenti snaží využít výhody, které jim skýtá daňový režim, pak je přezkum této podmínky pouze formální, jelikož bude v každém případě splněna“ (bod 40).

16 — Bod 55. Generální advokát Jääskinen ve svém stanovisku rovněž podporuje myšlenku posouzení situace jako „celku“, když tvrdí, že „[s]píše je třeba do analýzy *zahrnout veškerá zdanění* týkající se příjmů“ (bod 62, zdůrazněno autorem tohoto stanoviska).

32. Tento přístup vyžaduje, aby bylo nejprve posouzeno, zda dotyčný členský stát (v projednávané věci stát sídla hlavní společnosti, která se domáhá odpočtu ztrát své stálé provozovny umístěné v jiném členském státě) disponuje či nedisponuje pravomocí zdanit dotyčné příjmy.

b) Použití

33. Obecně vzato jsou případy, ve kterých Soudní dvůr rozhodl, že objektivní nesrovnatelnost situací rezidentů a nerezidentů vylučuje jakýkoli rozpor rozdílného daňového zacházení se svobodami pohybu, vlastně velmi ojedinělé [17].

34. Pokud jde o otázku, která je předmětem projednávané věci, tedy odpočet ztrát stálé provozovny, kterou má společnost se sídlem v jednom členském státě v jiném členském státě, touto společností, bych judikaturu Soudního dvora shrnul následovně.

35. Soudní dvůr ve věcech týkajících se této problematiky opakovaně konstatoval existenci omezení svobody usazování poté, co posoudil jako srovnatelné situace, ve kterých se nacházely na jedné straně společnost se sídlem v členském státě mající stálou provozovnu v jiném členském státě a na druhé straně společnost se sídlem v členském státě mající stálou provozovnu v témže státě. Toto konstatování srovnatelnosti bylo někdy vyjádřeno výslovně [18], jindy implicitně [19].

36. Soudní dvůr rovněž dovodil srovnatelnost situací v případech, kdy se členský stát rozhodl zdanit zisky stálých provozoven umístěných v jiných členských státech. V takových případech totiž členský stát „[postavil] situaci [těchto provozoven] naroveň situaci stálých provozoven rezidentů“ [20].

37. Naproti tomu situace rezidentů a nerezidentů nejsou srovnatelné z hlediska daňového systému členského státu, pokud tento členský stát nemá pravomoc zdanit nerezidenty nebo tuto pravomoc nevykonává.

38. Právě tento požadavek vysvětluje domněnku vyslovenou Soudním dvorem v rozsudku Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087), podle které „stálé provozovny nacházející se v jiném členském státě […] se […] nenacházejí v situaci srovnatelné se situací stálých provozoven rezidentů s *ohledem na opatření přijatá členským státem s cílem zamezit nebo zmírnit dvojí zdanění zisků společnosti – rezidenta*“ [21].

39. Tato myšlenka není nová. Soudní dvůr již v rozsudku Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773) rozhodl, že akcionáři-fyzické osoby mateřské společnosti – nerezidenta ve Spojeném království nemají nárok na přiznání stejné slevy na dani jako akcionáři-fyzické osoby mateřské společnosti – rezidenta ve Spojeném království na dividendy placené dceřinými společnostmi – rezidenty ve Spojeném království, pokud tyto dividendy vyplácené do

17 — Mezi těmito případy poukazuji na zásadní nesrovnatelnost situací rezidentů a nerezidentů ve vztahu k daňovým ustanovením, která se týkají výhod souvisejících s osobní a rodinnou situací osoby povinné k dani (s výjimkou případu, kdy nerezident nedisponuje vysokými příjmy ve státě pobytu). Viz rozsudek Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31) a, z nedávné doby, rozsudek Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406). Viz také rozsudky Blanckaert (C-512/03, EU:C:2005:516) a Schulz-Delzers a Schulz (C-240/10, EU:C:2011:591).

18 — Viz zejména rozsudky Philips Electronics UK (C-18/11, EU:C:2012:532, bod 19); A (C-123/11, EU:C:2013:84, bod 35), jakož i Felixstowe Dock and Railway Company a další (C-80/12, EU:C:2014:200, bod 26).

19 — Viz rozsudky Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, body 33 a 34); Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, body 25 a 26) a Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, body 35 až 39).

20 — Rozsudek Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, bod 24). V tomto smyslu viz také rozsudek Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773), ve kterém Soudní dvůr rozhodl, že „[j]akmile […] členský stát jednostranně nebo prostřednictvím dohod podrobí dani z příjmů nejen akcionáře – rezidenty, ale rovněž akcionáře – nerezidenty, pokud jde o dividendy, které obdrží od společnosti – rezidenta, situace uvedených akcionářů – nerezidentů se přibližuje situaci akcionářů – rezidentů“ (bod 68).

21 — Bod 24. Zdůrazněno autorem tohoto stanoviska.

zahraničí nepodléhají žádné britské dani. Soudní dvůr ve svém rozsudku upřesnil, že jinak by tomu bylo, pokud by si Spojené království, prostřednictvím dohody o zamezení dvojího zdanění nebo na základě jednostranného rozhodnutí, vyhradilo právo uvalit na dividendy vyplácené do zahraničí britskou daň z příjmu.

40. Na základě těchto úvah Soudní dvůr rozhodl, že články 49 a 63 SFEU „nebrání tomu, aby členský stát při rozdělování dividend společností – rezidentem uvedeného státu poskytoval společnostem-příjemcům uvedených dividend, které jsou rovněž rezidenty tohoto státu, slevu na dani odpovídající části daně zaplacené rozdělující společností z rozdělovaných zisků, ale slevu na dani neposkytoval společnostem-příjemcům, které jsou rezidenty jiného členského státu a které, pokud jde o tyto dividendy, nepodléhají dani v tomto prvně uvedeném státě“ [22].

41. Lze tedy uzavřít, že konstatovat existenci omezení svobody usazování bude možné pouze v případě, že se rozdílné zacházení týká srovnatelných situací. Takové omezení pak bude možné prohlásit za slučitelné se Smlouvou pouze v případě, že je odůvodněno naléhavým důvodem obecného zájmu.

B – *Použití na projednávanou věc*

1. K nutnosti rozlišovat mezi dvěma obdobími použitelnosti dotčené německé právní úpravy

42. Do zdaňovacího období 1999 bylo možné odečíst od celkových příjmů podniku usazeného v Německu ztráty vzniklé stálé provozovně nacházející se v jiném členském státě. Tyto ztráty byly opětovně zahrnuty v zásadě ve dvou situacích: jednak v případě, že stálá provozovna umístněná v zahraničí dosáhla zisků (a v takovém případě do výše těchto zisků), jednak v případě přeměny, převodu nebo uzavření dotyčné stálé provozovny. Nicméně počínaje zdaňovacím obdobím 1999 došlo na základě ustanovení § 52 odst. 3 EStG ke zrušení § 2a odst. 3 první věty EStG a vyloučení možnosti odpočtu těchto ztrát.

43. Tato změna právní úpravy vysvětluje dvě předběžné otázky položené předkládajícím soudem, jelikož každá z nich se vztahuje k jiné právní úpravě.

2. K první předběžné otázce

44. V první předběžné otázce se předkládající soud táže, zda článek 49 SFEU brání takové právní úpravě, jako je ustanovení § 52 odst. 3 EStG, které stanoví opětovné zahrnutí ztrát provozovny – nerezidenta, dříve zohledněných za účelem snížení daňového základu hlavní společnosti – rezidenta, a to nikoli z důvodu dosažení zisků, nýbrž z důvodu převodu této provozovny na jinou kapitálovou společnost, která náleží ke stejné skupině společností jako převádějící společnost a je rovněž nerezidentem.

45. Jak uvedl sám předkládající soud, není to poprvé, co jsou Soudnímu dvory kladeny otázky týkající se tohoto daňového režimu.

22 — Rozsudek Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773, bod 74). Pokud jde o nedávnou věc, ve které Soudní dvůr konstatoval, že rozdílná objektivní situace vyplývala ze skutečnosti, že se členský stát vzdal výkonu svých daňových pravomocí nad dividendami vyplácenými společnostmi – rezidenty v jiném členském státě v návaznosti na uzavření dohody o zamezení dvojího zdanění, viz rozsudek Kronos International (C-47/12, EU:C:2014:2200, body 80 až 82).

a) K existenci omezení

46. V rozsudku Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588) spatřoval Soudní dvůr v tomto režimu omezení svobody usazování, nicméně rozhodl, že opětovné zahrnutí ztrát – v daném případě na základě dosažení zisků v rámci stálé provozovny umístěné v zahraničí, která byla původcem dotyčných ztrát, nikoli na základě převodu této provozovny – bylo odůvodněno nezbytností zabezpečit soudržnost německého daňového režimu [23]. Dotyčné opatření bylo mimo to posouzeno jako vhodné k dosažení tohoto cíle a tomuto cíli přiměřené [24].

47. Než Soudní dvůr dovodil existenci omezení, implicitně připustil srovnatelnost situací, když konstatoval, že Spolková republika Německo tím, že umožnila, aby si hlavní společnost odečetla ztráty vzniklé její stálé provozovně umístěné v Rakousku, „poskytla daňové zvýhodnění společnosti se sídlem na svém území, které patřila stálá provozovna v Rakousku, jako kdyby tato stálá provozovna byla umístěna v Německu“ [25].

48. Následně Soudní dvůr uvedl, že opětovným zahrnutím ztrát stálé provozovny umístěné v Rakousku do daňového základu společnosti, které tato provozovna patří, německý daňový režim prospěch tohoto daňového zvýhodnění odňal a „tím […] na společnosti – rezidenty, které mají stálé provozovny v Rakousku, uplatnil[…] méně výhodné daňové zacházení než na společnosti – rezidenty, jejichž stálé provozovny jsou rovněž umístěny v Německu“ [26].

49. Na základě toho bylo nutné posoudit případné naléhavé důvody obecného zájmu způsobilé odůvodnit takové omezení svobody usazování [27].

b) K existenci odůvodnění

50. Zaprvé Soudní dvůr v rozsudku Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588) konstatoval, že opětovné zahrnutí ztrát z důvodu dosažení zisků v rámci stálé provozovny umístěné v zahraničí, která byla původcem uvedených ztrát, bylo odůvodněno nezbytností zabezpečit soudržnost německého daňového režimu [28]. Kromě toho se jednalo o opatření způsobilé zaručit dosažení tohoto cíle a tomuto cíli přiměřené [29].

51. Podle Soudního dvora totiž „opětovné zahrnutí ztrát stanovené německým daňovým režimem dotčeným ve věci v původním řízení nelze oddělit od jejich dřívějšího zohlednění. Toto opětovné zahrnutí v případě společnosti mající stálou provozovnu v jiném státě, kterou stát, ve kterém má tato společnost sídlo, nemůže zdanit, […] odráží […] symetrickou logiku. Existovala tedy přímá, osobní a věcná spojitost mezi oběma prvky daňového mechanismu dotčeného v původním řízení, přičemž uvedené opětovné zahrnutí představuje logický důsledek předtím přiznaného odpočtu“ [30].

52. Je třeba konstatovat, že stejná symetrická logika se uplatní v případě převodu stálé provozovny umístěné v zahraničí.

23 — Bod 43.

24 — Tamtéž (body 44 a 45).

25 — Tamtéž (bod 35).

26 — Rozsudek Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, bod 37).

27 — Tamtéž (bod 40). V tomto smyslu viz také rozsudky Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, bod 35) a A (C-123/11, EU:C:2013:84, bod 33).

28 — Bod 43.

29 — Tamtéž (body 44 a 45).

30 — Rozsudek Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, bod 42).

53. Sám Soudní dvůr již ostatně v rozsudku Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588) poznamenal, že „[z]ávěr, podle kterého omezení vyplývající z uvedeného daňového režimu je odůvodněné nezbytností zabezpečit jeho soudržnost, nemůže být zpochybněn ani skutečností […], že společnost, které patří stálá provozovna, tuto provozovnu prodala a že zisky a ztráty dosažené uvedenou stálou provozovnou vykazují po celou dobu její existence záporné saldo“ [31]. „[O]pětovné zahrnutí částky ztrát stálé provozovny do výsledků společnosti, které tato provozovna patří, je totiž neoddělitelným a logickým důsledkem jejich předchozího zohlednění“ [32].

54. Zadruhé, třebaže k tomu, aby byl mohl být učiněn závěr, že omezení svobody usazování není v rozporu se Smlouvou, není nutno, aby bylo naplněno více důvodů [33], domnívám se, že k odůvodnění opětovného zahrnutí ztrát stanoveného německou právní úpravou pro případ převodu stálé provozovny [34] se lze rovněž odvolat na cíl vyváženého rozdělení zdaňovací pravomoci, který sleduje účel „zachování symetrie mezi pravomocí ke zdanění zisků a možností odečítat ztráty“, jak zopakoval Soudní dvůr v rozsudku Nordea Bank Danmark(C-48/13, EU:C:2014:2087) [35].

55. Pokud by totiž členský stát (v projednávané věci Spolková republika Německo) „byl[…] zbaven[…] možnosti opětovně zahrnout do zdanitelného zisku převádějící [německé] společnosti takto odečtené ztráty, když ztratil[…] daňovou pravomoc ve vztahu k případným budoucím ziskům, pak by taková konstrukce uměle snížila zdanitelný základ, a tudíž by narušila rozdělení zdaňovacích pravomocí přiznaných [německo-rakouskou] dohodou“ [36].

56. Jak Soudní dvůr vysvětluje v rozsudku Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087), „[n]ezbytnost zachování této symetrie vyžaduje, aby odečtené ztráty stálé provozovny mohly být kompenzovány zdaněním zisků této stálé provozovny podléhajících daňové pravomoci dotčeného členského státu, a to *jak zisků dosažených během celého období, kdy byla uvedená provozovna ovládána společností – rezidentem, tak zisků dosažených v okamžiku převodu téže provozovny*“ [37].

57. V projednávané věci, na rozdíl od toho, co vyplývalo z dánské právní úpravy, která byla předmětem rozsudku Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087), případné zisky vzniklé při převodu stálé provozovny umístěné v Rakousku nejsou zdanitelné v Německu. Je tedy logické dříve zohledněné ztráty na základě takového převodu opětovně zahrnout.

58. Dále měl Soudní dvůr rovněž za to, že cíl vyváženého rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členskými státy by mohl být ohrožen v případě, že by osoby povinné k dani měly „možnost volby zohlednit jejich ztráty v členském státě jejich sídla nebo v jiném členském státě […] vzhledem k tomu, že by byl základ daně zvýšen v prvním státě a snížen ve druhém státě ve výši převedených ztrát“ [38]. Domnívám se přitom, že totéž platí v případě, kdy si osoba povinná k dani, čelící možnosti opětovného zahrnutí zisků své stálé provozovny – nerezidenta do výše dříve odečtených ztrát, může bez dalšího určit výši ceny za převod této provozovny, a tím znemožnit členskému státu výkon pravomoci opětovně zahrnout pozdější zisky této provozovny do jejích zdanitelných příjmů.

59. Konečně zatřetí poukazuji ještě na cíl předcházení daňovému úniku, který je propojený s cílem vyváženého rozdělení zdaňovací pravomoci [39], jak již uvedl Soudní dvůr.

31 — Bod 53.

32 — Tamtéž (bod 54).

33 — Rozsudek Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, bod 40).

34 — Vskutku, požadavky související s daňovou soudržností a vyváženým rozdělením zdaňovací pravomoci se překrývají (v tomto smyslu viz rozsudek National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, bod 80).

35 — Bod 32 a citovaná judikatura.

36 — Rozsudek Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, bod 30). Tato věc se týkala Dánského království.

37 — Bod 33. Kurziva provedena autorem tohoto stanoviska.

38 — Rozsudek Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, bod 46).

39 — Rozsudek Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, bod 62).

60. „Jednání spočívající ve vytváření čistě vykonstruovaných operací zbavených jakékoliv hospodářské podstaty s cílem vyhnout se dani obvykle dlužné ze zisků z činností vykonávaných na vnitrostátním území mohou totiž ohrozit právo členských států uplatňovat jejich daňovou pravomoc ve vztahu k těmto činnostem a narušit vyvážené rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členské státy“ [40].

61. Ve spojení s obtížností určit hodnotu převodů uvnitř skupiny společností s ohledem na zásadu úplné hospodářské soutěže, která by měla za takových podmínek převážit, by mohl převod stálé provozovny umístěné v zahraničí v rámci téže skupiny, když došlo k odpočtu ztrát, odpovídat výše popsané situaci.

62. Taková právní úprava, jako je právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, se mi tudíž jeví odůvodněná s ohledem na soudržnost předmětného daňového režimu, přičemž tento naléhavý důvod obecného zájmu je případně spojen s důvody, které sledují vyvážené rozdělení zdaňovací pravomoci a předcházení daňovému úniku.

c) K přiměřenosti a k nepoužitelnosti výjimky Marks & Spencer

63. Zbývá posoudit přiměřenost dotčené právní úpravy.

64. Za situace, kdy členský stát nemá žádnou možnost zdanění případných zisků vzniklých při převodu stálé provozovny – nerezidenta, která byla původcem ztrát, jeví se mi taková vnitrostátní právní úprava, jako je právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, nejen způsobilá k dosažení cílů, které sleduje, ale rovněž těmto cílům přiměřená.

65. Je pravda, že v rozsudku Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763) Soudní dvůr judikoval, že dotčené omezující opatření bylo nepřiměřené. V uvedeném rozsudku Soudní dvůr konstatoval, že je svoboda usazování porušena, pokud dceřiná společnost – nerezident vyčerpala možnosti zohlednit ztráty, které existují v jejím státě sídla, a neexistovala ani jiná možnost jejich zohlednění v budoucnu [41]. V takovém výjimečném případě musí mít mateřská společnost – rezident zaručenu možnost odečíst ztráty takové dceřiné společnosti z příjmů podléhajících dani v jejím vlastním státě sídla.

40 — Tamtéž. Naléhavé důvody obecného zájmu přijímané jako odůvodnění vnitrostátních právních úprav, které odmítají zohlednění ztráty vzniklé při činnosti vykonávané v zahraničí v případě, že tato činnost sama o sobě zdanění nepodléhá, jsou ve skutečnosti ještě početnější a rozličně kombinovány v judikatuře Soudního dvora. Ve stanovisku, které přednesla ve věciKomise v. Spojené království (C-172/13, EU:C:2014:2321), uvedla jejich přehled generální advokátka J. Kokott. Podle generální advokátky J. Kokott, „Soudní dvůr [je] označuje jako ‚zajištění soudržnosti daňového systému‘ [viz rozsudek K, C-322/11, EU:C:2013:716, body 64 až 71], ‚zachování rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členskými státy‘ [viz rozsudky Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, bod 45; Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, bod 31; X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, bod 28; A, C-123/11, EU:C:2013:84, bod 42; K, C-322/11, EU:C:2013:716, bod 55, a Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, bod 32], ‚zachování symetrie‘ mezi zdaněním zisků a odpočtem ztrát [viz rozsudky National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, bod 58, a Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, bod 32 a citovaná judikatura], zamezení ‚dvojímu zohlednění ztrát‘ [viz rozsudky Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, body 47 a 48; Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, body 35 a 36, a A, C-123/11, EU:C:2013:84, bod 44] nebo zabránění ‚daňovým únikům‘ [viz rozsudky Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, bod 49; Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, body 35 a 36, a A, C-123/11, EU:C:2013:84, bod 45]. [Srov. také rozsudky National Grid Indus [C-371/10, EU:C:2011:785, bod 80] a K [C-322/11, EU:C:2013:716, bod 72], které považují odůvodnění daňové koherence a rozdělení daňové pravomoci přinejmenším za částečně identická.] Tato judikatura je dále podpořena úvahami Soudního dvora k objektivní srovnatelnosti situací, v nichž tento, jak bylo vysvětleno […], přiznává podstatný význam okolnosti, zda členský stát zahraniční činnost zdaňuje, či nikoli“ (bod 31).

41 — Bod 55.

66. Předkládající soud projevil nevoli vůči této výjimce z odůvodnění omezení svobody usazování, kterou Soudní dvůr ustáleným způsobem od rozsudku Marks & Spencer uplatňuje (C-446/03, EU:C:2005:763). Postoje zaujaté v nedávné době některými generálními advokáty [42], řada vědeckých prací věnovaných této otázce [43], jakož i písemná vyjádření předložená různými členskými státy a Komisí v projednávané věci, obtíže s aplikací této výjimky potvrzují. Nicméně Soudní dvůr na její použitelnosti nedávno výslovně setrval [44].

67. V každém případě je třeba uvést, že vyjádření Rakouské republiky umožnilo odstranit jakoukoli pochybnost, pokud jde o případnou existenci konečných ztrát. Ztráty dotčené ve věci v původním řízení nejsou konečné [45], a není tak již dále nutné zkoumat otázku použitelnosti či nepoužitelnosti uvedené výjimky.

68. Nadto s výhradou pravomoci vnitrostátního soudce v této věci, nic ve spisu předloženém Soudnímu dvoru nenaznačuje, že by osoba povinná k dani prokázala opak.

3. K druhé předběžné otázce

69. V druhé předběžné otázce se předkládající soud táže, zda článek 49 SFEU brání takové právní úpravě, jako je čl. 23 odst. 1 písm. a) německo-rakouské dohody, podle kterého jsou z daňového základu německé daně vyňaty příjmy pocházející z Rakouska a zdanitelné v Rakousku v případě, že ztráty vzniklé rakouské provozovně německé kapitálové společnosti již nemohou být v Rakousku zohledněny, neboť tato provozovna byla převedena na rakouskou kapitálovou společnost náležející do stejné skupiny podniků jako německá kapitálová společnost.

70. Souhlasím s francouzskou vládou, která uvedla, jak v písemném vyjádření, tak na jednání dne 1. července 2015, že tato otázka se zakládá na chybném předpokladu, že ztráty vzniklé rakouské provozovně žalobkyně v původním řízení již nemohou být zohledněny v Rakousku z důvodu převodu této provozovny na rakouskou kapitálovou společnost.

71. Z informací poskytnutých rakouskou vládou v jejím písemném vyjádření totiž jednoznačně vyplývá, že ztráty dotčené ve věci v původním řízení nebyly konečné.

72. Za těchto podmínek lze druhou otázku chápat jako otázku, zda článek 49 SFEU brání takovému daňovému režimu členského státu, jaký je dotčen ve věci v původním řízení, který na základě dohody o zamezení dvojího zdanění, která osvobozuje od daně příjmy stálých provozoven nacházejících se v druhém smluvním členském státě, brání zohlednění ztrát těchto provozoven.

42 — K tomu viz stanoviska generální advokátky Kokott ve věci A (C-123/11, EU:C:2012:488, body 47 až 54) ave věciKomise v. Spojené království (C-172/13, EU:C:2014:2321, body 49 až 53jakož i stanovisko generálního advokáta), Mengozziho ve věci K (C-322/11, EU:C:2013:183, body 63 až 89).

43 — Pokud jde o nedávný pokus o syntézu obtíží spojených s výjimkou Marks & Spencer s ohledem na vývoj judikatury Soudního dvora v posledních deseti letech, viz Lang, M., „Has the Case Law of the ECJ on Final Losses Reached the End of the Line?“, *European Taxation*, prosinec 2014, s. 530 až 540. K pokusu o definici pojmu „konečná ztráta“ s ohledem na nedávnou judikaturu Soudního dvora, viz zejména Pezella, D., „Final Losses under EU Tax Law: Proposal for a Better Approach“, *European Taxation*, únor/březen 2014, s. 71 až 79.

44 — Viz rozsudek Komise v. Spojené království (C-172/13, EU:C:2015:50, body 33 až 36).

45 — Podle písemného vyjádření rakouské vlády, ztráty rakouské stálé provozovny vzniklé do roku 2005 byly valorizovatelné a převoditelné. Převedené ztráty mohly být započteny do případného výnosu z převodu, přičemž případný zůstatek přetrvával v zásadě po neomezenou dobu jakožto převedené ztráty Timac Agro. Tyto ztráty tak mohly být později použity v případě, že by žalobkyně v původním řízení obnovila svou činnost v Rakousku (bod 44 písemného vyjádření rakouské vlády). Tyto ztráty mohly být rovněž převedeny na nabývající kapitálovou společnost, pokud by byla stálá provozovna uvedena do stavu „daňové neutrality“ (bod 46 písemného vyjádření rakouské vlády).

a) Primárně: objektivní nesrovnatelnost situací a neexistence omezení

73. V souladu s čl. 7 odst. 1 a čl. 23 odst. 1 německo-rakouské dohody a na rozdíl od situace, která panovala ve vztahu ke zdaňovacím obdobím předcházejícím roku 1999, se Spolková republika Německo změnou právní úpravy vzdala zdaňovací pravomoci dříve vykonávané vůči ztrátám týkajícím se „výsledk[ů] průmyslové nebo obchodní činnosti provozovny nacházející se v jiném státě [, které jsou] osvobozeny od daně z příjmu na základě dohody o zamezení dvojího zdanění“ [46].

74. Jelikož tedy nemůže existovat daňové zvýhodnění, není-li dána zdaňovací pravomoc [47], situace společnosti, jakou je Timac Agro, mi nepřipadá srovnatelná se situací společnosti usazené v Německu a mající stálou provozovnu v témže členském státě.

75. Kromě toho mi není vzhledem k rozdělení zdaňovacích pravomocí stanovenému německo-rakouskou dohodou zřejmé, jakými způsoby by mohla Spolková republika Německo zaručit cíl odpočtu ztrát, kterým je podle německé vlády poskytnutí *dočasného* zvýhodnění, pokud jde o hotovostní tok. Bez možnosti zdanit případné pozdější zisky provozovny, která je původcem ztrát a přitom se nachází na rakouském území, nejsou situace nesrovnatelné.

76. S ohledem na absenci objektivně srovnatelných situací nezakládá taková právní úprava, jako je právní úprava dotčená v původním řízení, omezení svobody usazování [48].

b) Podpůrně: existence odůvodnění

77. Nicméně v případě, že by Soudní dvůr konstatoval srovnatelnost situací a existenci omezení, mám za to, že by bylo takové omezení odůvodněné.

78. Soudní dvůr byl totiž již povolán k tomu, aby se zabýval mechanismem obecného vyloučení ztrát v rozsudku Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278). Předkládající soud se v uvedené věci dotazoval, zda článek 49 SFEU brání vnitrostátnímu daňovému režimu, který vylučuje možnost obchodní společnosti, která je rezidentem, uplatnit při určování výsledku hospodaření a výše jejích zdanitelných příjmů ztráty, které utrpěla její stálá provozovna v jiném členském státě, ačkoli uvedený daňový režim připouští takovouto možnost v případě ztrát stálé provozovny – rezidenta.

79. V uvedeném rozsudku přitom Soudní dvůr rozhodl, že naléhavé důvody obecného zájmu, týkající se jednak nezbytnosti ochrany dělby zdaňovací pravomoci mezi dotčené členské státy, jednak nezbytnosti zabránit nebezpečí dvojího zohlednění ztrát, jsou opodstatněné [49].

80. Soudní dvůr měl rovněž za to, že tento druh daňového režimu je způsobilý zaručit dosažení těchto cílů [50] a je přiměřený [51], přičemž dotčená společnost neprokázala, že její dceřiná společnost – nerezident vyčerpala jak v rámci předmětného zdaňovacího období, tak v rámci předcházejících zdaňovacích období, možnosti zohlednit ztráty vzniklé v členském státě, kde se nachází, a že v tomto členském státě neexistuje možnost zohlednit ztráty uvedené dceřiné společnosti v rámci budoucích zdaňovacích období [52].

46 — Ustanovení § 2a odst. 3 první věta EStG ve znění použitelném na zdaňovací období 1997 a 1998.

47 — V souladu se zásadou formulovanou v bodě 24 rozsudku Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087) a předtím použitou v rozsudku Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773).

48 — Rozdílné zacházení vyplývá ve skutečnosti z „pravomoci [členských států], vymezit za účelem zamezení dvojímu zdanění kritéria, na jejichž základě si mezi sebou rozdělí jejich zdaňovací pravomoci“ (rozsudek Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, bod 30), přičemž k rozdělení této pravomoci nutně předchází výkonu zdaňovací pravomoci.

49 — Rozsudek Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, body 30 až 37).

50 — Tamtéž (bod 43).

51 — Tamtéž (bod 53).

52 — Připomínám, že se jedná o podmínky formulované v bodech 55 a 56 rozsudku Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763).

81. Soudní dvůr na základě toho rozhodl, že „článek [49 SFEU] nebrání tomu, aby obchodní společnosti usazené v členském státě bylo zakázáno odečíst od jejího základu daně ztráty její stálé provozovny nacházející se v jiném členském státě, pokud jsou na základě smlouvy o zamezení dvojího zdanění příjmy této stálé provozovny zdaňovány v posledně uvedeném členském státě, v němž uvedené ztráty mohou být zohledněny v rámci zdanění příjmu této stálé provozovny v budoucích zdaňovacích obdobích“ [53].

82. Je třeba konstatovat, že veškeré prvky, které vedly k tomu závěru, jsou obsaženy v režimu dotčeném v původním řízení a odpověď Soudního dvora by měla být stejná.

V – **Závěry**

83. Vzhledem k výše uvedenému navrhuji, aby Soudní dvůr na předběžné otázky položené Finanzgericht Köln odpověděl následovně:

„1) Článek 49 SFEU nebrání vnitrostátnímu daňovému režimu, který poté, co umožnil zohlednění ztrát vzniklých stálé provozovně nacházející se v jiném členském státě, než ve kterém je usazena společnost, které tato provozovna patří, stanoví pro účely výpočtu daně z příjmů této společnosti opětovné zahrnutí uvedených ztrát z důvodu převodu této provozovny na jinou kapitálovou společnost náležející ke stejné skupině jako převádějící společnost.

2) Článek 49 SFEU nebrání vnitrostátnímu daňovému režimu, který neumožňuje společnosti, která je rezidentem, odečíst od svého základu daně ztráty vzniklé stálé provozovně, kterou vlastní a která se nachází v jiném členském státě, pokud jsou příjmy této stálé provozovny na základě dohody o zamezení dvojího zdanění osvobozeny od daně v prvním členském státě a podléhají dani v druhém členském státě.“

53 — Rozsudek Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, bod 54 a výrok).