Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
MELCHIOR WATHELET
prednesené 3. septembra 2015 [1]

Vec C-388/14

Timac Agro Deutschland GmbH
proti
Finanzamt Sankt Augustin

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Finanzgericht Köln (Nemecko)]

„Sloboda usadiť sa — Článok 49 ZFEÚ — Odpočítanie strát stálej prevádzkarne usadenej v inom členskom štáte od zisku spoločnosti — Daňová právna úprava členského štátu stanovujúca dodatočné započítanie týchto strát v prípade predaja tejto stálej prevádzkarne“

1. Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 49 ZFEÚ. Presnejšie sa týka témy, ktorá už bola Súdnym dvorom nastolená pri niekoľkých príležitostiach od jeho rozsudku Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), a to práva spoločnosti usadenej v členskom štáte na odpočítanie strát stálej prevádzkarne, ktorú má v inom členskom štáte.

I – **Právny rámec**

A – *Právo Únie*

2. Článok 49 ZFEÚ zaručuje slobodu usadiť sa štátnych príslušníkov členských štátov Európskej únie. Podľa tohto článku:

„… zakazujú sa obmedzenia slobody usadiť sa štátnych príslušníkov jedného členského štátu na území iného členského štátu. Zakazujú sa aj obmedzenia, ktoré sa týkajú zakladania obchodných zastúpení, organizačných zložiek a dcérskych spoločností štátnymi príslušníkmi jedného členského štátu na území iného členského štátu.

Sloboda usadiť sa zahŕňa aj právo zahájiť a vykonávať samostatnú zárobkovú činnosť, založiť a viesť podniky, najmä spoločnosti v zmysle druhého pododseku článku 54, za podmienok stanovených pre vlastných štátnych príslušníkov právom štátu, v ktorom dochádza k usadeniu sa, pokiaľ ustanovenia kapitoly o pohybe kapitálu nestanovujú inak.“

1 — Jazyk prednesu: francúzština.

B – *Nemecké právo*

3. § 2a ods. 3 prvá až štvrtá veta nemeckého zákona o dani z príjmov (Einkommensteuergesetz, ďalej len „EStG“) v znení platnom na zdaňovacie obdobia 1997 a 1998 stanovuje:

„[1.] Ak sú hospodárske výsledky priemyselných alebo obchodných činností stálej prevádzkarne nachádzajúcej sa v treťom štáte vylúčené z dane z príjmov zmluvou o zamedzení dvojitého zdanenia, musí byť podľa ustanovení vnútroštátneho daňového práva strata týkajúca sa týchto hospodárskych výsledkov na návrh daňovníka odpočítaná pri výpočte celkovej hodnoty hospodárskych výsledkov, keďže daňovník by ju mohol kompenzovať alebo ju odpočítať, ak by hospodárske výsledky neboli oslobodené od dane z príjmov, a za predpokladu, že je vyššia ako kladné hospodárske výsledky priemyselnej alebo obchodnej činnosti ďalších prevádzkarní nachádzajúcich sa v tom istom treťom štáte, ktorý je oslobodený na základe tejto zmluvy. [2.] Ak strata nebola takto kompenzovaná, odpočet strát je prípustný, ak sú splnené podmienky § 10d. [3.] Ak sú oslobodené v budúcom zdaňovacom období kladné celkové hospodárske výsledky priemyselných alebo obchodných činností stálych prevádzkarní nachádzajúcich sa v tomto treťom štáte zmluvou od dane z príjmov, strata odpočítaná na základe prvej a druhej vety musí byť dodatočne započítaná v rámci celkovej sumy hospodárskych výsledkov vypočítaných za toto zdaňovacie obdobie. [4.] Tretia veta sa neuplatní v prípade, ak daňovník preukáže, že ustanovenia právneho poriadku tretieho štátu, ktoré sa na neho uplatnia, mu všeobecne neumožňujú požadovať odklad odpočtu za straty za iné zdaňovacie obdobie, ako je to, v ktorom straty vznikli.“

4. § 52 ods. 3 tretia a piata veta EStG vo svojom znení platnom v roku 2005 uvádza:

„§ 2a ods. 3 tretia, piata a šiesta veta vo svojom znení zverejnenom 16. apríla 1997 (BGB1 I, s. 821) sa uplatní na zdaňovacie obdobia rokov 1999 až 2008 v rozsahu, v akom sa prejavil kladný výsledok v zmysle § 2a ods. 3 tretej vety, alebo v rozsahu, v akom sa stála prevádzkareň nachádzajúca sa v treťom štáte v zmysle § 2a ods. 4 v znení piatej vety premení na kapitálovú spoločnosť, bude postúpená alebo bude uzavretá. … § 2a ods. 4 sa uplatní vo svojom nasledujúcom znení na zdaňovacie obdobia rokov 1999 až 2008:

‚4. Ak je stála prevádzkareň nachádzajúca sa v treťom štáte

(1) premenená na kapitálovú spoločnosť alebo

(2) postúpená za úplatu alebo bezúplatne, alebo

(3) uzavretá…, strata odpočítaná na základe odseku 3 prvej a druhej vety bude dodatočne započítaná do celkovej sumy hospodárskych výsledkov za zdaňovacie obdobie, počas ktorého došlo k premene, prevodu alebo uzavretiu, pričom sa analogicky uplatní odsek 3 tretia veta, keďže táto strata nebola dodatočne započítaná na základe odseku 3 tretej vety, ani nesmie ešte byť dodatočne započítaná.‘“

C – *Zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia*

5. Článok 4 ods. 1 Zmluvy medzi Spolkovou republikou Nemecko a Rakúskou republikou o zamedzení dvojitého zdanenia v oblasti dani z príjmov a majetku, ako aj v oblasti živnostenskej dane a dane z pozemkov zo 4. októbra 1954 (BGBl. 1955 II, s. 749), zmenená a doplnená zmluvou z 8. júla 1992 (BGBl. 1994 II, s. 122) stanovuje:

„Ak osoba s bydliskom v jednom zo zmluvných štátov dosahuje ako podnikateľ alebo spolupodnikateľ v spoločnosti priemyselnej alebo obchodnej povahy príjmy z podnikateľskej činnosti, ktorá zasahuje na územie druhého zmluvného štátu, má tento druhý štát právo zdaniť tieto príjmy len v rozsahu, v akom sú dosahované stálou prevádzkarňou nachádzajúcou sa na jeho území."

6. Článok 7 ods. 1 zmluvy uzavretej medzi Spolkovou republikou Nemecko a Rakúskou republikou o zamedzení dvojitého zdanenia v oblasti dani z príjmov a majetku z 24. augusta 2000 (BGBl. 2000 II, s. 734, ďalej len „nemecko-rakúska zmluva") stanovuje:

„Zisk podniku jedného zmluvného štátu sa zdaní iba v tomto zmluvnom štáte, iba ak podnik nevykonával svoju činnosť aj v druhom zmluvnom štáte prostredníctvom stálej prevádzkarne, ktorú v ňom zriadil. Ak podnik vykonáva svoju činnosť takýmto spôsobom, zisk podniku môže byť zdanený v druhom zmluvnom štáte len v rozsahu, v akom sú tieto príjmy pripísateľné stálej prevádzkarni."

7. Článok 23 ods. 1 prvá veta nemecko-rakúskej zmluvy znie:

„Daň osôb s bydliskom v Spolkovej republike Nemecko sa stanovuje nasledujúcim spôsobom:

a) S výhradou písmena b) sú z nemeckého vymeriavacieho základu dane vylúčené príjmy pochádzajúce z Rakúskej republiky a časti majetku nachádzajúce sa v Rakúskej republike, ktoré sú na základe tejto zmluvy zdaňované v Rakúskej republike." [2]

II – **Skutkový stav v spore vo veci samej**

8. Timac Agro Deutschland (ďalej len „Timac Agro") je kapitálovou spoločnosťou založenou podľa nemeckého práva. Patrí do francúzskej skupiny. Od roku 1997 mala stálu prevádzkareň v Rakúsku. Rakúska stála prevádzkareň bola 31. augusta 2005 prevedená za úplatu na spoločnosť usadenú v Rakúsku, patriacu to tej istej skupiny spoločností ako Timac Agro. Zmluva o prevode sa predovšetkým týkala hnuteľných a nehnuteľných vecí. Klientela bola prevedená za jedno euro, lebo klienti už boli klientmi nadobúdajúcej sesterskej spoločnosti.

9. Vznikla teda otázka nakladania so stratami tejto stálej prevádzkarne nerezidenta, lebo v rokoch 1997 až 2005 citovaná rakúska stála prevádzkareň vykázala stratu za všetky uvedené zdaňovacie obdobia, s výnimkou rokov 2000 a 2005, pričom tieto straty boli odpočítané v Nemecku spoločnosťou Timac Agro.

10. Po daňovej kontrole boli základy dane Timac Agro za roky 1997 až 2004 opravené. Na jednej strane straty rakúskej stálej prevádzkarne, pôvodne odpočítané od výsledkov Timac Agro za roky 1997 a 1998, boli dodatočne započítané do jej zdaňovaného výsledku za rok 2005. Na druhej strane zohľadnenie strát tej istej stálej prevádzkarne v základe dane spoločnosti Timac Agro za roky 1999 až 2004 bolo zamietnuté.

2 — Článok 23 ods. 1 bod b) nie je relevantný pre riešenie prejudiciálnych otázok položených vnútroštátnym súdom. Neodkazoval naň ani vnútroštátny súd vo svojom rozhodnutí a ani účastníci konania, ktorí podali písomné pripomienky.

11. Spoločnosť Timac Agro spochybňujúca tieto opravy podala žalobu na Finanzgericht Köln. Na podporu tejto žaloby tvrdí, že ako dodatočné započítanie strát vzniknutých jej rakúskou stálou prevádzkarňou počas rokov 1997 a 1998, tak aj nemožnosť odpočítať straty tejto prevádzkarne za roky 1999 až 2004 sú nezlučiteľné so slobodou usadiť sa.

12. Pokiaľ ide o dodatočné započítanie, v predmetnom prípade sa vnútroštátny súd domnieva, že Súdny dvor ešte nevyriešil otázku súladu práva Únie týkajúceho sa dodatočného započítania po prevode stálej prevádzkarne nerezidenta.

13. Tento súd uvádza, že aj keď sú skutkové okolnosti, na ktorých je založený rozsudok Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588), istotne čiastočne porovnateľné so skutkovými okolnosťami vo veci samej, v tomto rozsudku sa však riešila otázka dodatočného započítania strát stálej prevádzkarne nerezidenta až do výšky jej ziskov. Naproti tomu vo veci samej dodatočné zdanenie strát bolo prerušené z dôvodu prevodu stálej prevádzkarne nerezidenta, bez väzby na prípadné zisky tejto prevádzkarne.

14. Preto v prípade, ak by Súdny dvor rozhodol, že zásady rozsudku Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588) sa musia tiež uplatniť v prejednávanom prípade, vnútroštátny súd sa pýta, či zásady týkajúce sa konečných strát uvedené Súdnym dvorom v bodoch 55 a 56 rozsudku Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763) (ďalej len „výnimka Marks & Spencer“)[3] by sa mali uplatniť na straty za zdaňovacie obdobia 1997 a 1998, ktoré keďže boli započítané, nie sú viac zohľadnené v Nemecku.

15. Pokiaľ ide o odmietnutie zohľadnenia strát stálej rakúskej prevádzkarne za zdaňovacie obdobia 1999 až 2004, vnútroštátny súd uvádza, že podľa ustanovení nemecko-rakúskej zmluvy mala Rakúska republika výhradnú právomoc zdaniť príjmy tejto stálej rakúskej prevádzkarne. Režim tejto zmluvy sledujúci zamedzenie dvojitého zdanenia nepokrýva len zisky, ale tiež straty. Žaloba spoločnosti Timac Agro môže byť teda úspešná len v prípade, ak táto zmluva bránila slobode usadiť sa.

16. Tento súd sa tiež pýta, či za toto obdobie musia byť v zmysle rozsudku Marks & Spencer zohľadnené konečné straty. Zdôrazňuje, že nedospel dodnes k tomu, aby stanovil kritériá umožňujúce určiť situácie, v ktorých sa výnimka Marks & Spencer uplatní.

17. V tomto rámci Finanzgericht Köln rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru prejudiciálnu otázku.

III – **Návrh na začatie prejudiciálneho konania a konanie pred Súdnym dvorom**

18. Finanzgericht Köln rozhodnutím z 19. februára 2014 doručeným Súdnemu dvoru 14. augusta 2014 prerušil konanie a položil Súdnemu dvoru na základe článku 267 ZFEÚ nasledujúce prejudiciálne otázky:

„1. Má sa článok 49 ZFEÚ… vykladať tak, že bráni právnej úprave, akou je § 52 ods. 3 EStG, pokiaľ dôvodom započítania prv zohľadnených strát podniku [nerezidenta] na účely zníženia základu dane [materskej spoločnosti rezidenta] je prevod tohto podniku na inú kapitálovú spoločnosť, ktorá patrí do rovnakého koncernu ako prevádzajúca spoločnosť, a nie dosiahnutie zisku?

3 — V tomto rozsudku (body 55 a 56) sa Súdny dvor v zásade domnieval, že obmedzujúce opatrenie v oblasti odpočtu strát zahraničných pobočiek by mohlo byť neprimerané v situácii, ak pobočka nerezident vyčerpala možnosti zohľadnenia strát, ktoré existujú v štáte jej sídla, čo by mala preukázať materská spoločnosť.

2. Má sa článok 49 ZFEÚ… vykladať tak, že bráni právnej úprave, akou je článok 23 ods. 1 písm. a) [nemecko-rakúskej zmluvy], podľa ktorej sú z vymeriavacieho základu nemeckej dane vyňaté príjmy z Rakúska, ak ich možno zdaniť v Rakúsku, pokiaľ straty vykázané v rakúskom podniku nemeckej kapitálovej spoločnosti už nemôžu byť zohľadnené v Rakúsku preto, lebo tento podnik bol prevedený na rakúsku kapitálovú spoločnosť, ktorá patrí do rovnakého koncernu ako nemecká kapitálová spoločnosť?“

19. Písomné pripomienky podal Finanzamt Sankt Augustin, nemecká, francúzska, rakúska vláda a vláda Spojeného kráľovstva, ako aj Európska komisia.

20. Všetci účastníci konania, ktorí podali písomné pripomienky, s výnimkou podrobnej odpovede Komisie a Spojeného kráľovstva, ktoré sa vo svojich písomných pripomienkach nezaoberalo prvou otázkou, navrhujú odpovedať na prejudiciálne otázky záporne.[4]

21. Okrem toho sa všetci títo účastníci konania vyjadrili na pojednávaní, ktoré sa konalo 1. júla 2015.

IV – **Analýza**

A – *O predchádzajúcej požiadavke porovnateľnosti situácií*

1. Priame dane a právo Únie

22. Ak priame dane spadajú do právomoci členských štátov, tie ju musia vykonávať v súlade s právom Únie[5] a najmä s ustanoveniami Zmluvy o slobodách pohybe, pričom sloboda usadiť sa podľa článku 49 ZFEÚ je ústredným bodom prejednávanej veci.

23. Z ustálenej judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že táto sloboda je porušená, ak podľa právnej úpravy členského štátu spoločnosť, ktorá má sídlo v tomto členskom štáte a ktorá má stálu prevádzkareň v inom členskom štáte, podlieha diskriminačnému daňovému zaobchádzaniu v porovnaní so spoločnosťou rezidentom, ktorá má pobočku alebo stálu prevádzkareň v prvom členskom štáte.[6]

24. V tomto rámci ustanovenie, ktoré umožňuje zohľadnenie strát stálej prevádzkarne na účely stanovenia hospodárskeho výsledku a výpočtu zdaniteľného príjmu spoločnosti, ku ktorej patrí, predstavuje daňovú výhodu.[7] „Priznanie alebo zamietnutie tejto výhody stálej prevádzkarni nachádzajúcej sa v inom členskom štáte, než v ktorom je usadená uvedená spoločnosť, sa musí teda považovať za prvok, ktorý môže obmedziť slobodu usadiť sa.“[8]

4 — V zásade sa Komisia domnieva, že v prípade prevodu stálej prevádzkarne nerezidenta dodatočné započítanie prv pripustených strát môže byť odôvodnené naliehavými dôvodmi verejného záujmu spojenými s rovnomerným rozdelením daňovej právomoci medzi členskými štátmi a s predchádzaním daňovým únikom. Domnieva sa však, že takéto opatrenie by bolo primerané len v prípade, ak by sa dodatočné započítanie obmedzilo na sumu ziskov dosiahnutých touto prevádzkarňou vrátane prípadných ziskov „skrytých“ v cene prevodu tejto prevádzkarne v okamihu prevodu. Ak existovali pochybnosti, pokiaľ ide o cenu transakcie, právo Únie nebráni členskému štátu sídla materskej spoločnosti overiť, či cena prevodu je v súlade s kritériom trhovej hodnoty.

5 — Pozri medzi mnohými príkladmi 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), ako aj Blanco a Fabretti (C-344/13 a C-367/13, EU:C:2014:2311, bod 24).

6 — Pozri v tomto zmysle rozsudok Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, bod 19 a citovanú judikatúru).

7 — Pozri v tomto zmysle 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), ako aj Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, bod 20).

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

25. Zamietnutie tejto výhody len pre stále prevádzkarne umiestnené v inom členskom štáte predstavuje diskriminačné daňové zaobchádzanie, lebo môže odradiť spoločnosť nachádzajúcu sa v jednom členskom štáte Únie od vykonávania jej činnosti prostredníctvom stálej prevádzkarne umiestnenej v inom členskom štáte. Aby toto rozdielne zaobchádzanie predstavovalo obmedzenie zakázané článkom 49 ZFEÚ, judikatúra Súdneho dvora vyžaduje, aby situácie boli objektívne porovnateľné. [9]

26. Inými slovami, okrem prípadu, ak by takéto rozdielne zaobchádzanie bolo odôvodnené naliehavým dôvodom verejného záujmu [10], je takéto rozdielne zaobchádzanie zlučiteľné s ustanoveniami Zmluvy týkajúcimi sa slobody usadiť sa len vtedy, ak sa týka situácií, ktoré nie sú objektívne porovnateľné. [11]

2. Požiadavka objektívnej porovnateľnosti

a) Kritériá

27. Aj keď požiadavka objektívnej porovnateľnosti čisto vnútroštátnych a cezhraničných situácií na sankcionovanie rozdielneho daňového zaobchádzania medzi rezidentom a nerezidentom (v prejednávanom prípade medzi spoločnosťou usadenou v Nemecku, ktorá má stálu prevádzkareň v Rakúsku, a inou spoločnosťou usadenou v Nemecku, ktorá má stálu prevádzkareň na tom istom území) z dôvodu výkonu slobody pohybu môže viesť skôr k záveru o diskriminácii, než k záveru o prekážke alebo o obmedzení, táto požiadavka sa pravidelne objavuje v judikatúre Súdneho dvora týkajúcej sa vzťahov medzi ustanoveniami Zmluvy o slobodách pohybu a priamych vnútroštátnych daní. [12]

28. V judikatúre Súdneho dvora sa daňové situácie rezidentov a nerezidentov vo väčšine prípadov posudzujú ako objektívne porovnateľné [13], porovnanie sa musí posúdiť so zohľadnením cieľa sledovaného príslušnými ustanoveniami vnútroštátneho daňového práva. [14]

29. Je však vhodné dbať na to, aby v prejednávanom prípade nedošlo k obmedzeniu analýzy len na samotný cieľ opatrenia, čo by predstavovalo riziko zaujatého pohľadu na celkovú daňovú situáciu adresáta normy.

9 — Pozri v tomto zmysle 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), ako aj Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, bod 23).

10 — Pozri v tomto zmysle rozsudok Felixstowe Dock and Railway Company a i. (C-80/12, EU:C:2014:200, bod 25).

11 — Je potrebné poukázať na to, že v rozsudku SCA Group Holding a i. (C-39/13 až C-41/13, EU:C:2014:1758) Súdny dvor posudzoval, odlišne od tohto tradičného prístupu, porovnateľnosť situácií v rámci posudzovania prípadného odôvodnenia zisteného obmedzenia (body 28 až 31 a 52).

12 — Ak by Súdny dvor čím ďalej tým viac váhal hovoriť o diskriminácii, pričom zachováva požiadavku porovnateľnosti situácií, je to možno pre zachovanie slobody preskúmať z dôvodu odôvodnenia naliehavé dôvody verejného záujmu a nielen dôvody odôvodnenia taxatívne vymedzené v Zmluve. S výnimkou voľného pohybu tovaru (čo nie je tento prípad) samotné odôvodnenia diskriminácie pripustené Zmluvou sú verejný poriadok, verejná bezpečnosť a verejné zdravie. Je náročné dovolávať sa týchto dôvodov v oblasti priamych daní. Súdny dvor však vo svojej judikatúre uviedol, že ide o jediné odôvodnenia prípustné v prípade diskriminácie, vylučujúc *ipso facto* naliehavé dôvody verejného záujmu. Možno si všimnúť, že Súdny dvor si sám niekoľkokrát v tejto oblasti protirečil. Po tom, čo Súdny dvor v rozsudku Svensson a Gustavsson (C-484/93, EU:C:1995:379) výslovne vylúčil, že zistená diskriminácia môže byť odôvodnená naliehavými dôvodmi verejného záujmu, však pokračoval vo svojom odôvodnení tým, že overoval, či je vhodné prijať, alebo neprijať tvrdenie daňovej koherencie. Aj keď bolo toto tvrdenie nakoniec zamietnuté, Súdny dvor ho v rámci striktných zásad nemal preskúmať, lebo toto odôvodnenie nebolo výslovne stanovené Zmluvou.

13 — Pokiaľ ide o stále prevádzkarne v zahraničí, Súdny dvor napríklad rozhodol v rozsudku X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89), že „situácia materskej spoločnosti rezidenta, ktorá si želá vytvoriť daňovú jednotku s dcérskou spoločnosťou rezidentom, a situácia materskej spoločnosti rezidenta, ktorá si želá vytvoriť daňovú jednotku s dcérskou spoločnosťou nerezidentom, sú však s ohľadom na cieľ, ktorý sleduje dotknutý daňový režim vo veci samej, objektívne porovnateľné, keďže obidve sa snažia využiť výhody tohto režimu, ktorý najmä umožňuje konsolidovať v rámci materskej spoločnosti zisky a straty spoločností začlenených do jednej daňovej jednotky a zachovať daňovú neutralitu transakcií vykonávaných v rámci skupiny“ (bod 24).

14 — Pozri v tomto zmysle 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), ako aj Felixstowe Dock and Railway Company a i. (C-80/12, EU:C:2014:200, bod 25).

30. Ak prijmeme, že opatrenie, ktoré oprávňuje daňovníka, aby odpočítal straty vytvorené týmito stálymi prevádzkarňami, mieri asi k zníženiu daňového základu tohto daňovníka, a ak je toto opatrenie analyzované *in abstracto*, situácia spoločnosti, ktorá je vo vzťahu s prevádzkarňou rezidentom, a situácia spoločnosti, ktorá je vo vzťahu s prevádzkarňou nerezidentom, bude vždy porovnateľná. Jedna i druhá spoločnosť sa usilujú využiť odpočítanie s cieľom znížiť ich daňový základ. [15]

31. Ako to v konečnom dôsledku nedávno vysvetlil generálny advokát Jääskinen vo svojich návrhoch v spojených veciach Miljoen a i. (C-10/14, C-14/14 a C-17/14, EU:C:2015:429), rozhodujúcim prvkom pre porovnanie situácií daňovníkov rezidentov a nerezidentov na účely charakterizovania prípadného zakázaného obmedzenia vo vzťahu k Zmluve „*nie je cieľ* právnej úpravy v prejednávanej veci..., *ale skôr* skutočnosť, že právna úprava členského štátu nemôže zaviesť rozdielne zaobchádzanie, ktorého *praktický účinok je, že väčšiu daňovú záťaž* budú v konečnom dôsledku niesť nerezidenti a že ich to môže odradiť od využitia týchto slobôd“ [16].

32. Táto metodológia ukladá najprv preskúmať, či príslušný členský štát (v prejednávanom prípade člen sídla hlavnej spoločnosti, ktorá žiada odpočítanie strát jej stálej prevádzkarne usadenej v inom členskom štáte) má, alebo nemá daňovú právomoc týkajúcu sa dotknutých príjmov.

b) Uplatnenie

33. Vo všeobecnosti prípady, v ktorých Súdny dvor rozhodol, že objektívna neporovnateľnosť situácií rezidentov a nerezidentov vylučuje rozdielne zaobchádzanie v plnom rozpore so slobodami pohybu, sú v konečnom dôsledku veľmi zriedkavé. [17]

34. Vo vzťahu k problému, ktorým sa zaoberám, teda odpočítaniu strát stálej prevádzkarne, ktorú v členskom štáte vlastní spoločnosť usadená v inom členskom štáte, zhrniem judikatúru Súdneho dvora nasledujúcim spôsobom.

35. Súdny dvor vo veciach týkajúcich sa tejto problematiky ustálene konštatoval existenciu obmedzenia slobody usadiť sa po tom, ako rozhodol, že situácie, v ktorých sa nachádzali spoločnosť rezident v jednom členskom štáte, ktorá má stálu prevádzkareň v inom členskom štáte, a spoločnosť rezident v jednom členskom štáte, ktorá má stálu prevádzkareň v tom istom štáte, sú porovnateľné. Toto konštatovanie porovnateľnosti sa mohlo uskutočniť výslovne [18] alebo implicitne [19].

36. Súdny dvor tiež dospel k porovnateľnosti situácií v prípadoch, ak sa členský štát rozhodol zdaniť príjmy stálych prevádzkarní nachádzajúcich sa v iných členských štátoch. V týchto prípadoch členský štát „prirovnal [tieto prevádzkarne] k stálym prevádzkarňam rezidentom“ [20].

15 — Ako to relevantne pripomenula generálna advokátka Kokott vo svojich návrhoch vo veci A (C-123/11, EU:C:2012:488), „pokiaľ... bude považovať za dostatočné, že chcela zdaniteľná osoba rezident využiť výhodu daňového systému, potom je posúdenie tejto podmienky iba formalita, pretože podmienka bude v každom prípade splnená“ (bod 40).

16 — Bod 55. Vo svojich návrhoch generálny advokát Jääskinen tiež podporuje myšlienku chápať situáciu v jej „globálnosti“, pričom sa domnieva, že „je vhodné skôr *zahrnúť* do analýzy *súbor daní* týkajúcich sa príjmov“ v predmetnej veci (bod 62, kurzívou zvýraznil generálny advokát).

17 — Vyzdvihnem medzi týmito prípadmi zásadnú neporovnateľnosť situácií rezidentov a nerezidentov s ohľadom na daňové ustanovenia týkajúce sa výhod spojených s osobnou a rodinnou situáciou daňovníka (okrem prípadu, ak nerezident nedisponuje podstatným príjmom v štáte jeho bydliska). Pozri rozsudok Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), a pokiaľ ide o nedávne uplatnenie, rozsudok Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406). Pozri tiež rozsudky Blanckaert (C-512/03, EU:C:2005:516) a Schulz-Delzers a Schulz (C-240/10, EU:C:2011:591).

18 — Pozri najmä rozsudky Philips Electronics UK (C-18/11, EU:C:2012:532, bod 19), A (C-123/11, EU:C:2013:84, bod 35), ako aj Felixtowe Dock and Railway Company a i. (C-80/12, EU:C:2014:200, bod 26).

19 — Pozri 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), ako aj Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, body 35 až 39).

20 — Rozsudok Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, bod 24). V tomto zmysle pozri tiež rozsudok Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773), v ktorom Súdny dvor rozhodol, že „akonáhle členský štát jednostranne alebo prostredníctvom zmluvy podriadi dani z príjmu nielen akcionárov rezidentov, ale aj akcionárov nerezidentov z dôvodu dividend, ktoré prijmú od spoločnosti rezidenta, priblíži sa situácia akcionárov nerezidentov situácii akcionárov rezidentov“ (bod 68).

37. Naproti tomu situácie rezidentov a nerezidentov nie sú porovnateľné s ohľadom na daňový systém členského štátu, ak tento členský štát nemá právomoc alebo nevykonáva právomoc zdaňovať nerezidentov.

38. Tá istá požiadavka vysvetľuje predpoklad uvedený Súdnym dvorom v rozsudku Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087), podľa ktorého „stále prevádzkarne umiestnené v inom členskom štáte… sa nenachádzajú v situácii porovnateľnej so situáciou stálych prevádzkarní rezidentov s *ohľadom na opatrenia prijaté členským štátom s cieľom zamedziť alebo zmierniť dvojité zdanenie príjmov spoločnosti rezidenta*“ [21].

39. Myšlienka nie je nová. V rozsudku Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773) Súdny dvor rozhodol, že akcionári fyzické osoby materskej spoločnosti nerezidenta v Spojenom kráľovstve nemôžu využiť rovnakú daňovú úľavu z dividend vyplatených dcérskymi spoločnosťami rezidentami v Spojenom kráľovstve ako akcionári fyzické osoby materskej spoločnosti rezidenta v Spojenom kráľovstve, ak na tieto vyplácané dividendy nebola uložená nijaká britská daň. Súdny dvor vo svojom rozsudku spresnil, že by tomu bolo inak, ak by na základe zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia alebo na základe jednostranného rozhodnutia Spojené kráľovstvo zachovalo právo zdaniť vyplatené dividendy britskou daňou z príjmov.

40. S ohľadom na tieto úvahy Súdny dvor rozhodol, že články 49 ZFEÚ a 63 ZFEÚ „neodporujú tomu, ak členský štát pri rozdelení dividend spoločnosťou rezidentom uvedeného štátu poskytuje spoločnostiam prijímajúcim uvedené dividendy, ktoré sú takisto rezidentmi tohto štátu, daňový úver zodpovedajúci časti dane zaplatenej spoločnosťou rozdeľujúcou vyplácané zisky, ale neposkytuje ho spoločnostiam prijímajúcim zisky, ktoré sú rezidentmi iného členského štátu a ktoré v tomto prvom štáte nie sú daňovníkmi z dôvodu týchto dividend“ [22].

41. Na záver len v prípade, ak sa rozdielne zaobchádzanie týka porovnateľných situácií, možno dospieť k záveru o existencii obmedzenia slobody usadiť sa, ktoré môže byť vyhlásené za zlučiteľné so Zmluvou, len ak je odôvodnené naliehavým dôvodom verejného záujmu.

B – *Uplatnenie v prejednávanej veci*

1. Nevyhnutnosť rozlišovať medzi dvomi obdobiami uplatnenia nemeckej právnej úpravy vo veci

42. Pred zdaňovacím obdobím za rok 1999 bolo možné odpočítať od všetkých príjmov spoločnosti usadenej v Nemecku straty vykázané stálou prevádzkarňou v inom členskom štáte. Tieto straty boli v zásade dodatočne započítané v dvoch prípadoch: ak stála prevádzkareň usadená v zahraničí dosiahla zisky (a v tomto prípade do výšky týchto ziskov), alebo v prípade transformácie, prevodu alebo uzavretia tejto stálej prevádzkarne. Od zdaňovacieho obdobia za rok 1999 však článok 52 ods. 3 EstG mal za následok zrušenie článku 2a ods. 3 prvej vety EstG a znemožnenie odpočítania týchto strát.

43. Táto zákonná zmena vysvetľuje dve prejudiciálne otázky položené vnútroštátnym súdom, pričom každá otázka sa vzťahuje k inej právnej úprave.

21 — Bod 24. Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

22 — Rozsudok Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773, bod 74). Pokiaľ ide o nedávnu vec, v ktorej Súdny dvor konštatoval, že rozdielnosť objektívnej situácie vyplývala zo skutočnosti, že členský štát sa vzdal výkonu svojich daňových právomocí nad dividendami vyplácanými spoločnosťami rezidentmi v inom členskom štáte v nadväznosti na uzatvorené dohody o zamedzení dvojitého zdanenia, pozri rozsudok Kronos International (C-47/12, EU:C:2014:2200, body 80 až 82).

2. O prvej prejudiciálnej otázke

44. Svojou prvou prejudiciálnou otázkou sa vnútroštátny súd pýta, či článok 49 ZFEÚ bráni právnej úprave, akou je § 52 ods. 3 EStG, ktorý umožňuje dodatočné započítanie prv zohľadnených strát prevádzkarne nerezidenta na účely zníženia základu dane hlavnej spoločnosti rezidenta, nie z dôvodu dosiahnutia zisku, ale z dôvodu prevodu tejto prevádzkarne na inú kapitálovú spoločnosť, ktorá patrí do rovnakého koncernu ako prevádzajúca spoločnosť a ktorá je tiež nerezidentom.

45. Ako to spresnil sám vnútroštátny súd, nie je to po prvýkrát, čo Súdny dvor prejednával tento daňový režim.

a) Existencia obmedzenia

46. V rozsudku Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, (C-157/07, EU:C:2008:588) Súdny dvor videl v tomto režime obmedzenie slobody usadiť sa, ale rozhodol, že dodatočné započítanie strát - v tomto prípade pri príležitosti dosiahnutia zisku v stálej prevádzkarni usadenej v zahraničí, ktorá bola pri vzniku týchto strát, a nie pri príležitosti prevodu tejto prevádzkarne – bolo odôvodnené potrebou zabezpečiť koherenciu nemeckého daňového režimu.[23] Opatrenie bolo okrem toho posúdené ako vhodné na dosiahnutie tohto cieľa a primerané tomuto cieľu.[24]

47. Predtým, ako Súdny dvor dospel k záveru o existencii obmedzenia, implicitne pripustil porovnateľnosť situácií, pričom konštatoval, že Spolková republika Nemecko tým, že pripustila, aby hlavná spoločnosť odpočítala straty vykázané jej stálou prevádzkarňou nachádzajúcou sa v Rakúsku, „poskytla daňovú výhodu spoločnosti usadenej na jej území, ktorá má stálu prevádzkareň usadenú v Rakúsku, a to tak, akoby sa táto stála prevádzkareň nachádzala v Nemecku“[25].

48. Súdny dvor ďalej rozhodol, že dodatočným započítaním strát stálej prevádzkarne nachádzajúcej sa v Rakúsku do vymeriavacieho základu dane spoločnosti, ktorej patrí, nemecký daňový režim odňal túto daňovú výhodu a „použil na spoločnosti nachádzajúce sa v Nemecku, ktoré majú stále prevádzkarne v Rakúsku, nevýhodnejšie daňové zaobchádzanie ako na spoločnosti nachádzajúce sa v Nemecku, ktoré tam majú aj svoje stále prevádzkarne“[26].

49. Tento záver ukladá preskúmať prípadné naliehavé dôvody všeobecného záujmu, ktoré by mohli odôvodniť obmedzenie slobody usadiť sa.[27]

b) Existencia odôvodnenia

50. V prvom rade sa Súdny dvor v rozsudku Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588) domnieval, že opätovné započítanie strát pri príležitosti dosiahnutia zisku v stálej prevádzkarni usadenej v zahraničí, ktorá bola pri vzniku týchto strát, bolo odôvodnené potrebou zabezpečiť koherenciu nemeckého daňového režimu.[28] Išlo okrem toho o opatrenie vhodné na dosiahnutie tohto cieľa a primerané tomuto cieľu.[29]

23 — Bod 43.

24 — Tamže (body 44 a 45).

25 — Tamže (bod 35).

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

27 — Tamže (bod 40). Pozri tiež v tomto zmysle 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 — Tamže (body 44 a 45).

51. Podľa Súdneho dvora „započítanie strát podľa nemeckého daňového režimu sporného vo veci samej nie je možné oddeliť od ich skoršieho zohľadnenia. Toto započítanie v prípade, že spoločnosť má stálu prevádzkareň nachádzajúcu sa v inom štáte, ktorú nemôže štát sídla tejto spoločnosti zdaniť, totiž vyjadruje... symetrickú logiku. Existuje teda priama, osobná a vecná spojitosť medzi týmito dvomi prvkami daňového mechanizmu sporného vo veci samej, pričom uvedené započítanie predstavuje logický dôsledok predtým priznaného odpočtu“ [30].

52. Je nutné konštatovať, že rovnaká symetrická logika prevláda pri príležitosti prevodu stálej prevádzkarne nachádzajúcej sa v zahraničí.

53. Súdny dvor si v rozsudku Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588) okrem toho všimol, že „záver, podľa ktorého obmedzenie vyplývajúce z uvedeného daňového režimu je odôvodnené potrebou zabezpečiť jeho koherenciu, tiež nemôže byť spochybnený skutočnosťou,… že spoločnosť predala danú stálu prevádzkareň a že rozdiel ziskov a strát tejto stálej prevádzkarne je počas celej jej existencie záporný“ [31]. Takže „započítanie výšky strát stálej prevádzkarne do výsledkov spoločnosti je neoddeliteľný a logický dôsledok ich predtým vykonaného zohľadnenia“ [32].

54. Po druhé, ak sa nevyžaduje splnenie viacerých odôvodnení na záver, že obmedzenie slobody usadiť sa je zlučiteľné so Zmluvou [33], domnievam sa, že cieľa rovnomerného rozdelenia daňovej právomoci, ktorým, ako to Súdny dvor zopakoval v rozsudku Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087), „je zachovanie symetrie medzi právom zdaniť zisky a možnosťou odpočítať straty“ [34], sa možno tiež dovolávať na odôvodnenie započítania strát uvedených v nemeckej právnej úprave v prípade prevodu stálej prevádzkarne. [35]

55. Ak by bol členský štát (v prejednávanej veci Spolková republika Nemecko) „zbavený možnosti dodatočne započítať do zdaniteľného príjmu prevádzajúcej [nemeckej] spoločnosti takto zohľadnené straty a súčasne by stratil daňovú právomoc vo vzťahu k prípadným budúcim príjmom, potom by takáto konštrukcia umelo znížila zdaniteľný základ, a teda by narušila rozdelenie daňových právomocí priznaných [nemecko-rakúskou] zmluvou“ [36].

56. Ako to Súdny dvor vysvetlil v rozsudku Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087), „nevyhnutnosť zachovania tejto symetrie si vyžaduje, aby zohľadnené straty stálej prevádzkarne mohli byť kompenzované zdanením ziskov tejto stálej prevádzkarne podliehajúcich daňovej právomoci tohto členského štátu, a to *tak ziskov dosiahnutých počas celého obdobia, keď bola stála prevádzkareň ovládaná spoločnosťou rezidentom, ako aj ziskov dosiahnutých v momente predaja uvedenej prevádzkarne*“ [37].

57. V prejednávanom prípade v rozpore s tým, čo prevláda v dánskej právnej úprave, ktorá viedla k rozsudku Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087), prípadné zisky, ktoré by boli dosiahnuté pri príležitosti prevodu stálej prevádzkarne usadenej v Rakúsku, nie sú zdaniteľné v Nemecku. Je teda logické opätovne započítať pri príležitosti tohto prevodu prv zohľadnené straty.

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

31 — Bod 53.

32 — Tamže (bod 54).

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

34 — Bod 32 a citovaná judikatúra.

35 — Požiadavky spojené s daňovou koherenciou a rovnomerným rozdelením daňovej právomoci sa prekrývajú (pozri v tomto zmysle rozsudok National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, bod 80).

36 — Rozsudok Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, bod 30). Táto vec sa týkala Dánska.

37 — Bod 33. Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

58. Súdny dvor sa rovnako domnieval, že cieľ rovnomerného rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi môže byť u daňovníkov ohrozený existenciou „možnosti zvoliť si zohľadnenie ich strát v členskom štáte svojho sídla alebo v inom členskom štáte…, keďže v prvom členskom štáte by sa daňový základ zvýšil a v druhom znížil o presunuté straty“ [38]. Domnievam sa, že je to rovnaké, pokiaľ daňovník, ktorý má možnosť dodatočne započítať zisky svojej stálej prevádzkarne nerezidenta bez predtým zohľadnených strát, sa sám môže slobodne rozhodnúť o výške ceny prevodu tejto prevádzkarne a tiež zbaviť členský štát výkonu jeho právomoci dodatočne započítať budúce zisky tejto prevádzkarne do jeho zdaniteľných príjmov.

59. Nakoniec po tretie doplňujem odkaz na cieľ predchádzať daňovým únikom spojený, ako to Súdny dvor uviedol, s cieľom rovnomerného rozdelenia daňovej právomoci. [39]

60. „Konania, ktoré spočívajú vo vytvorení čisto umelých konštrukcií zbavených hospodárskej reality s cieľom obísť zvyčajne splatnú daň zo zisku dosiahnutého činnosťami vykonávanými na vnútroštátnom území, sú totiž spôsobilé ohroziť právo členských štátov vykonávať svoju daňovú právomoc v súvislosti s týmito činnosťami a zasiahnuť do vyrovnaného rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi“ [40].

61. V spojení s ťažkosťou pri určení hodnoty prevodu v rámci skupiny s ohľadom na zásadu trhovej hodnoty, ktorá musí za týchto okolností prevládať, by prevod stálej prevádzkarne usadenej v zahraničí v rámci tej istej skupiny mohol po odpočítaní strát zodpovedať situácii opísanej vyššie.

62. Právna úprava ako tá, ktorá je vo veci samej, sa mi preto zdá odôvodnená vzhľadom na koherenciu relevantného daňového systému, tento naliehavý dôvod všeobecného záujmu je spojený s dôvodmi rovnomerného rozdelenia daňovej právomoci a predchádzania daňovým únikom.

c) Primeranosť a neuplatniteľnosť výnimky Marks & Spencer

63. Zostáva preskúmať primeranú povahu právnej úpravy v prejednávanej veci.

64. Pokiaľ členský štát nedisponuje žiadnou možnosťou zdaniť prípadné zisky, ktoré budú dosiahnuté v rámci prevodu stálej prevádzkarne nerezidenta, ktorá vykázala stratu, vnútroštátna právna úprava, ako je tá vo veci samej, sa mi zdá nielen vhodná na dosiahnutie cieľov, ktoré sleduje, ale tiež primeraná týmto cieľom.

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

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

40 — Tamže. Naliehavé dôvody verejného záujmu prijímané ako odôvodnenia vnútroštátnych úprav, ktoré zamietajú zohľadnenie straty týkajúcej sa činnosti vykonávanej v zahraničí, ak táto činnosť nie je sama zdanená, sú v skutočnosti ešte častejšie a rôzne kombinované v judikatúre Súdneho dvora. Generálna advokátka Kokott sa venovala posúdeniu v návrhoch, ktoré predložila vo veci Komisia/Spojené kráľovstvo (C-172/13, EU:C:2014:2321). Podľa generálnej advokátky Kokott „Súdny dvor to [môže] označovať ako ‚zabezpečenie koherencie daňového režimu‘(pozri rozsudok K, C-322/11, EU:C:2013:716, body 64 až 71), ‚zachovanie rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi‘ (pozri 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), ‚zachovanie symetrie medzi zdanením ziskov a odpočítaním straty‘ (pozri 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 citovanú judikatúru), zamedzenie ‚dvojitého zohľadnenia strát‘ [pozri 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, ako aj A, C-123/11, EU:C:2013:84, bod 44], zamedzenie ‚daňového úniku‘ [pozri 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]. Pozri tiež rozsudok National Grid Indus [C-371/10, EU:C:2011:785, bod 80] a K [C-322/11, EU:C:2013:716, bod 72], ktoré považujú odôvodnenia daňovej koherencie a rozdelenia daňovej právomoci aspoň čiastočne za identické. Túto judikatúru potvrdzujú navyše aj vyhlásenia Súdneho dvora o objektívnej porovnateľnosti situácii, ktoré, ako som uviedol, pripisujú zásadný význam skutočnosti..., či členský štát zahraničnú činnosť zdaňuje alebo nie“ (bod 31).

65. Je pravda, že v rozsudku Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763) Súdny dvor rozhodol, že obmedzujúce opatrenie v predmetnej veci bolo neprimerané. V tomto rozsudku sa Súdny dvor domnieval, že bolo porušené právo slobody usadiť sa, keďže dcérska spoločnosť nerezident vyčerpala možnosti zohľadnenia strát určené v členskom štáte, ktorého je rezidentom, a že okrem toho neexistoval žiadny prostriedok, ktorý by umožnil zohľadniť tieto straty v budúcnosti.[41] V tomto výnimočnom prípade materská spoločnosť rezident musí zaručiť možnosť odpočítať straty takejto dcérskej spoločnosti nerezidenta z príjmov zdanených v štáte, ktorého je rezidentom.

66. Vnútroštátny súd prejavil svoju nespokojnosť voči tejto výnimke odôvodnenia obmedzenia slobody usadiť sa konštantne uplatňovanej Súdnym dvorom od rozsudku Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763). Nedávne návrhy niektorých generálnych advokátov v tejto súvislosti[42], množstvo príspevkov venovaných tomuto problému v právnej náuke[43], ako aj písomné pripomienky predložené rôznymi členskými štátmi a Komisiou v tejto veci potvrdzujú náročnosť uplatnenia tejto výnimky. Súdny dvor však nedávno explicitne potvrdil jej uplatniteľnosť.[44]

67. V každom prípade je nutné konštatovať, že vstup Rakúskej republiky do konania umožnil vyriešiť všetky pochybnosti o prípadnej existencii konečných strát. Straty v predmetnej veci vo veci samej nie sú konečné,[45] čiže nie je viac vopred nevyhnutné preskúmať možnosť uplatnenia alebo neuplatnenia tejto výnimky.

68. Okrem toho s výnimkou právomoci vnútroštátneho súdu v tejto veci, nič v spise predloženom Súdnemu dvoru nepreukazuje opačný dôkaz predložený daňovníkom.

3. O druhej prejudiciálnej otázke

69. Svojou druhou otázkou sa vnútroštátny súd pýta, či článok 49 ZFEÚ bráni právnej úprave, akou je článok 23 ods. 1 písm. a) nemecko-rakúskej zmluvy, podľa ktorej sú z vymeriavacieho základu nemeckej dane vyňaté príjmy z Rakúska, ak ich možno zdaniť v Rakúsku, pokiaľ straty vykázané v rakúskom podniku nemeckej kapitálovej spoločnosti už nemôžu byť zohľadnené v Rakúsku preto, lebo tento podnik bol prevedený na rakúsku kapitálovú spoločnosť, ktorá patrí do rovnakého koncernu ako nemecká kapitálová spoločnosť.

70. Pripojím sa k francúzskej vláde, keďže sa vo svojich písomných pripomienkach, ako aj na pojednávaní 1. júla 2015 domnieva, že táto otázka spočíva na nesprávnom predpoklade, že straty vykázané rakúskou prevádzkarňou žalujúcej spoločnosti vo veci samej nemôžu byť zohľadnené v Rakúsku z dôvodu, že táto prevádzkareň bola prevedená na rakúsku kapitálovú spoločnosť.

71. Z informácií predložených rakúskou vládou v rámci písomných pripomienok nepochybne vyplýva, že straty vo veci samej neboli konečné.

41 — Bod 55.

42 — Pozri v tejto súvislosti návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Kokott vo veci A (C-123/11, EU:C:2012:488, body 47 až 54) a vo veci Komisia/Spojené kráľovstvo (C-172/13, EU:C:2014:2321, body 49 až 53), ako aj návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Mengozzi vo veci K (C-322/11, EU:C:2013:183, body 63 až 89).

43 — Pokiaľ ide o nedávny pokus o syntézu ťažkostí na základe výnimky Marks & Spencer vo vzťahu k vývoji judikatúry Súdneho dvora za posledných desať rokov, pozri LANG, M.: „Has the Case Law of the ECJ on Final Losses Reached the End of the Line?“. In: *European Taxation*, december 2014, s. 530 až 540. Pokiaľ ide o pokus definovať pojem konečné straty vo vzťahu k nedávnej judikatúre Súdneho dvora pozri najmä PEZELLA, D.: „Final Losses under EU Tax Law: Proposal for a Better Approach“. In: *European Taxation*, február/marec 2014, s. 71 až 79.

44 — Pozri rozsudok Komisia/Spojené kráľovstvo (C-172/13, EU:C:2015:50, body 33 až 36).

45 — Podľa písomných pripomienok rakúskej vlády straty rakúskej stálej prevádzkarne nazhromaždené do roku 2005 boli v zásade zhodnotiteľné a mohli byť prenesené. Prenesené straty mohli byť tiež odpočítané od prípadného príjmu za prevod, prípadný zostatok by v zásade pretrval na dobu neurčitú ako prenesená strata spoločnosti Timac Agro. Tie by mohli byť využité v budúcnosti v prípade, ak by žalobkyňa vo veci samej previedla svoje činnosti do Rakúska (bod 44 písomných pripomienok rakúskej vlády). Straty mohli byť tiež prevedené na nadobúdajúcu kapitálovú spoločnosť, ak bola stála prevádzkareň zaradená „do daňovej neutrality“ (bod 46 písomných pripomienok rakúskej vlády).

72. Za týchto okolností sa môže druhá otázka chápať tak, že smeruje k tomu, či článok 49 ZFEÚ bráni daňovému režimu členského štátu, akým je daňový režim vo veci samej, ktorá na základe zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, ktorá vylučuje zdanenie príjmov stálych prevádzkarní nachádzajúcich sa v inom zmluvnom štáte, bráni zohľadneniu strát tých istých prevádzkarní.

a) Hlavný dôvod: objektívna neporovnateľnosť situácií a neexistencia obmedzenia

73. Podľa článku 7 ods. 1 a článku 23 ods. 1 nemecko-rakúskej zmluvy a na rozdiel od situácie, ktorá bola v zdaňovacích obdobiach pred rokom 1999, sa Spolková republika Nemecko zmenou právnej úpravy zbavila predtým vykonávanej daňovej právomoci nad stratami týkajúcimi sa „hospodárskych výsledkov priemyselnej a obchodnej činnosti prevádzkarne nachádzajúcej sa v treťom štáte, ktoré sú oslobodené od dane z príjmov zmluvou o zamedzení dvojitého zdanenia“ [46].

74. Keďže nemôže ísť o daňovú výhodu, ak neexistuje daňová právomoc [47], nezdá sa mi situácia spoločnosti, akou je Timac Agro, porovnateľná so situáciou spoločnosti v Nemecku, ktorá má stálu prevádzkareň v tom istom členskom štáte.

75. Okrem toho vzhľadom na rozdelenie daňovej právomoci stanovené nemecko-rakúskou zmluvou nevidím spôsoby zaručenia cieľa odpočítateľnosti strát, ktorým je podľa nemeckej vlády poskytnúť *dočasne* výhodu likvidity, o ktorých by mohla Spolková republika Nemecko uvažovať. Situácie nie sú porovnateľné bez zdanenia prípadných budúcich ziskov prevádzkarne, ktorá vykázala stratu, ak je táto prevádzkareň usadená na rakúskom území.

76. Okrem objektívne porovnateľných situácií právna úprava, akou je právna úprava vo veci samej, nepredstavuje obmedzenie slobody usadiť sa. [48]

b) Subsidiárne: existencia odôvodnenia

77. Za predpokladu, že by Súdny dvor dospel k porovnateľnosti situácií a existencii obmedzenia, sa však domnievam, že existencia odôvodnenia by bola odôvodnená.

78. Súdny dvor už bol v rozsudku Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278) vyzvaný, aby sa zaoberal mechanizmom všeobecného vylúčenia strát. V tejto veci sa vnútroštátny súd pýtal, či článok 49 ZFEÚ bráni vnútroštátnemu daňovému režimu, ktorý vylučuje možnosť, aby spoločnosť rezident pri stanovení svojho hospodárskeho výsledku a výpočte svojho zdaniteľného príjmu uplatnila straty, ktoré dosiahla stála prevádzkareň, ktorá jej patrí, v inom členskom štáte, hoci uvedený daňový režim počíta s takou možnosťou, pokiaľ ide o straty, ktoré dosiahla stála prevádzkareň rezident.

79. V tomto rozsudku sa Súdny dvor domnieval, že naliehavé dôvody verejného záujmu týkajúce sa jednak nevyhnutnosti zachovať rozdelenie daňovej právomoci medzi dotknutými členskými štátmi a jednak predchádzania riziku dvojitého zohľadnenia strát boli dôvodné. [49]

46 — Článok 2a ods. 3 prvá veta EStG v znení uplatniteľnom na zdaňovacie obdobia za roky 1997 a 1998.

47 — Podľa zásady uvedenej v bode 24 rozsudku Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087) a predtým uplatnenej v rozsudku Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773).

48 — Rozdielne zaobchádzanie vyplýva v skutočnosti z „právomoci [členských štátov] určiť kritériá rozdelenia svojich právomocí zdaňovania medzi sebou navzájom s cieľom vyhnúť sa dvojitému zdaneniu“ (rozsudok Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, bod 30), rozdelenie tejto právomoci nastáva nevyhnutne pred výkonom daňovej právomoci.

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

80. Súdny dvor sa rovnako domnieval, že tento typ daňového režimu mohol zaručiť dosiahnutie citovaných cieľov [50], ktoré je primerané [51], pričom spoločnosť vo veci samej nepreukázala, že jej dcérska spoločnosť nerezident vyčerpala možnosti zohľadnenia strát vykázaných v inom členskom štáte, kde sa nachádzala, tak počas dotknutého zdaňovacieho obdobia, ako aj v predchádzajúcich zdaňovacích obdobiach, pričom neexistujú možnosti, že by straty tejto dcérskej spoločnosti mohli byť zohľadnené v tomto štáte v budúcom zdaňovacom období. [52]

81. Súdny dvor dospel k záveru, že „článok [49 ZFEÚ] nebráni tomu, aby spoločnosť usadená v členskom štáte nemohla odpočítať od svojho základu dane straty stálej prevádzkarne, ktorá jej patrí a nachádza sa v inom členskom štáte, pokiaľ podľa zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia sú príjmy tejto prevádzkarne zdanené v tomto druhom členskom štáte, v ktorom uvedené straty možno zohľadniť v rámci zdanenia príjmu tejto stálej prevádzkarne v budúcich zdaňovacích obdobiach“ [53].

82. Je nutné konštatovať, že všetky prvky, ktoré viedli k tomuto návrhu, sa nachádzajú v režime vo veci samej a že odpoveď Súdneho dvora musí byť totožná.

V – **Návrh**

83. Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy navrhujem, aby Súdny dvor na prejudiciálne otázky, ktoré položil Finanzgericht Köln, odpovedal takto:

1. Článok 49 ZFEÚ nebráni vnútroštátnemu daňovému režimu, ktorý po tom, čo pripustil zohľadnenie strát vykázaných stálou prevádzkarňou nachádzajúcou sa v inom členskom štáte, akým je štát, v ktorom je usadená spoločnosť, ktorej prevádzkareň patrí, stanovuje na účely výpočtu dane z príjmov tejto spoločnosti dodatočné daňové započítanie týchto strát z dôvodu prevodu tejto prevádzkarne na inú kapitálovú spoločnosť patriacu do rovnakého koncernu ako prevádzajúca spoločnosť.

2. Článok 49 ZFEÚ nebráni vnútroštátnemu daňovému režimu, ktorý neumožňuje spoločnosti rezidentovi odpočítať z jej vymeriavacieho základu dane straty prislúchajúce stálej prevádzkarni, ktorá jej patrí a ktorá sa nachádza v inom členskom štáte, ak na základe zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia sú príjmy tejto stálej prevádzkarne oslobodené od dane v prvom členskom štáte a zdaňované v druhom.

50 — Tamže (bod 43).

51 — Tamže (bod 53).

52 — Pripomínam, že ide o podmienky uvedené v bodoch 55 a 56 rozsudku Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763).

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