Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

17. prosince 2015 *

„Řízení o předběžné otázce — Daňové právní předpisy — Korporační daň — Svoboda usazování — Stálá provozovna-nerezident — Zamezení dvojímu zdanění osvobozením příjmů stálé provozovny-nerezidenta od daně — Zohlednění ztrát takové stálé provozovny — Opětovné zahrnutí dříve odečtených ztrát v případě převodu stálé provozovny- nerezidenta — Konečné ztráty“

Ve věci C-388/14,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Finanzgericht Köln (finanční soud v Kolíně, Německo) ze dne 19. února 2014, došlým Soudnímu dvoru dne 14. srpna 2014, v řízení

Timac Agro Deutschland GmbH

proti

Finanzamt Sankt Augustin,

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení M. Ilešič, předseda druhého senátu vykonávající funkci předsedy třetího senátu, C. Toader, A. Rosas, E. Jarašiūnas a C. G. Fernlund (zpravodaj), soudci,

generální advokát: M. Wathelet,

vedoucí soudní kanceláře: K. Malacek, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 1. července 2015,

s ohledem na vyjádření předložená:

— za Finanzamt Sankt Augustin U. Strakem a H. Brandenbergem, jako zmocněnci,

— za německou vládu T. Henzem a K. Petersen, jako zmocněnci,

— za francouzskou vládu D. Colasem a J.-S. Pilczerem, jakož i S. Ghiandoni, jako zmocněnci,

— za rakouskou vládu C. Pesendorfer, E. Lachmayer a A. Wild, jakož i M. Klamertem, jako zmocněnci,

— za vládu Spojeného království J. Kraehling, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s S. Ford a N. Saundersem, barristers,

* Jednací jazyk: němčina.

— za Evropskou komisi W. Roelsem a M. Wasmeierem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 3. září 2015,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 49 SFEU.

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Timac Agro Deutschland GmbH (dále jen „Timac Agro“), akciovou společností založenou podle německého práva, a Finanzamt Sankt Augustin (finanční úřad v Sankt Augustin), jehož předmětem je zaprvé opětovné zahrnutí dříve odečtených ztrát společností Timac Agro, jež se vztahují ke zdaňovacím obdobím 1997 a 1998 a vznikly stálé provozovně-nerezidentovi této společnosti v souvislosti s prodejem této provozovny sesterské společnosti-nerezidentovi, a zadruhé odmítnutí finančního úřadu v Sankt Augustin zohlednit ztráty vztahující se ke zdaňovacím obdobím od roku 1999, jež vznikly uvedené provozovně v důsledku tohoto převodu.

Právní rámec

Německé právo

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

„Jsou-li výsledky hospodaření dosažené průmyslovou nebo obchodní činností provozovny nacházející se v jiném státě osvobozeny od daně z příjmů na základě smlouvy o zamezení dvojímu zdanění, ztráta vyplývající z těchto výsledků podle vnitrostátních daňových předpisů se na žádost poplatníka při výpočtu celkových výsledků hospodaření odečte, pokud by tato ztráta mohla být poplatníkem vyrovnána nebo odečtena, jestliže by tyto výsledky nebyly osvobozeny od daně z příjmů, a pokud je vyšší než kladné výsledky hospodaření, dosažené průmyslovou nebo obchodní činností jiných provozoven nacházejících se v témže jiném státě, osvobozené od daně podle uvedené smlouvy. Pokud tak nedojde k vyrovnání ztráty, je možné ztráty odečíst za podmínek stanovených v § 10d. Pokud jsou v některém z následujících zdaňovacích období celkové výsledky hospodaření dosažené průmyslovou nebo obchodní činností stálých provozoven nacházejících se v tomto jiném státě a osvobozené od daně podle této smlouvy kladné, musí být ztráta odečtená podle první a druhé věty opětovně zahrnuta do výpočtu celkových výsledků hospodaření za toto zdaňovací období. Třetí věta se nepoužije, pokud poplatník prokáže, že podle právních předpisů daného jiného státu, které se na něho vztahují, není v zásadě oprávněn tyto ztráty převést do jiného zdaňovacího období, než je období, v jehož průběhu ztráty vznikly.“

4 Ustanovení § 52 odst. 3 třetí a páté věty EStG ve znění použitelném v roce 2005 stanoví:

„Ustanovení § 2a odst. 3 třetí, páté a šesté věty, ve znění zveřejněném dne 16. dubna 1997 (BGBl 1997 I, s. 821), se nadále použije na zdaňovací období 1999 až 2008 v případě kladného výsledku hospodaření 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. […] Ustanovení § 2a odst. 4 se použije na zdaňovací období 1999 až 2008 v následujícím znění:

‚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 celkových výsledků hospodaření ve zdaňovacím období, v průběhu kterého došlo k přeměně, převodu nebo uzavření, přičemž se použije obdobně odstavec 3 třetí věta, pokud předmětná ztráta nebyla a ani nemá být opětovně zahrnuta na základě odstavce 3 třetí věty.‘ “

Smlouvy o zamezení dvojímu zdanění

5 Článek 4 odst. 1 smlouvy 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 smlouvy 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 smlouvy mezi Spolkovou republikou Německo a Rakouskou republikou o zamezení dvojímu zdanění v oblasti daní z příjmů a z majetku, uzavřené dne 24. srpna 2000 (BGBl. 2000 II, s. 734, dále jen „německo-rakouská smlouva“), stanoví:

„Zisky podniku z jednoho smluvního státu podléhají zdanění pouze v tomto státě, ledaže podnik vykonává svou činnost v druhém smluvním státě prostřednictvím stálé provozovny nacházející se v tomto smluvním státě. Vykonává-li podnik svou činnost výše popsaným způsobem, pak lze zisky tohoto podniku zdanit ve druhém státě, ale pouze v rozsahu, v jakém byly dosaženy touto stálou provozovnou.“

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

„Osobám s bydlištěm či sídlem ve Spolkové republice Německo se daň stanoví takto:

a) nepoužije-li se ustanovení písm. 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 stanovení daně.“

8 Článek 12 písm. b) protokolu k této smlouvě s ohledem na článek 24 uvedené smlouvy stanoví:

„Pokud osobám s bydlištěm nebo se sídlem v Německu vznikly od hospodářského roku 1990 (1989/1990) ztráty ve stálých provozovnách nacházejících se v Rakousku, zohledňují se ztráty vzniklé do hospodářského roku 1997 (1996/1997) včetně podle ustanovení § 2a odst. 3 EstG. Od zdaňovacího období 1994 se dříve odečtené ztráty podle § 2a odst. 3 třetí věty [tohoto zákona] nezohledňují. Pokud zdanění nemůže být podle těchto ustanovení provedeno ve Spolkové republice Německo vzhledem ke konečné povaze zdanění a nemožnosti opětovného zahájení řízení z důvodu uplynutí lhůty určené pro stanovení daně, mohou být tyto ztráty zohledněny v Rakouské republice ve formě odečtení ztrát. Ztráty zaznamenané od hospodářského roku 1998 (1997/1998) musejí být podle zásady vzájemnosti zohledněny v tom státě, kde se provozovna nachází. Výše uvedená ustanovení se použijí pouze tehdy, pokud nevedou ke dvojímu zohlednění ztrát.“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

9 Timac Agro je kapitálová společnost založená podle německého práva, která náleží k francouzské skupině. Od roku 1997 měla stálou provozovnu v Rakousku. Dne 31. srpna 2005 byla tato provozovna převedena za úplatu na společnost se sídlem v Rakousku, náležející ke stejné skupině společností jako společnost Timac Agro.

10 Vznikla tak otázka, jak naložit se ztrátami této stálé provozovny-nerezidenta, neboť mezi roky 1997 a 2005 uvedená provozovna vykázala ztráty ve vztahu ke všem zdaňovacím obdobím, s výjimkou let 2000 a 2005.

11 V návaznosti na daňovou kontrolu byly základy daně společnosti Timac Agro opraveny pro roky 1997 až 2004. Zaprvé ztráty rakouské stálé provozovny, původně odečtené od výsledků hospodaření společnosti Timac Agro v letech 1997 a 1998, byly opět zahrnuty do zdanitelného výsledku hospodaření této společnosti za rok 2005. Zadruhé bylo odmítnuto zohlednit ztráty téže stálé provozovny při stanovení základu daně společnosti Timac Agro v letech 1999 až 2004.

12 Společnost Timac Agro napadla tyto opravy žalobou podanou k Finanzgericht Köln (finanční soud v Kolíně). Na podporu své žaloby uvedla, že opětovné zahrnutí ztrát vzniklých její 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.

13 Pokud jde o dotčené opětovné zahrnutí, předkládající soud má za to, že Soudní dvůr dosud o otázce souladu takového opětovného zahrnutí ztrát po převodu stálé provozovny-nerezidenta s unijním právem nerozhodoval.

14 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, která mu byla předložena, 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.

15 Pro případ, že by Soudní dvůr dospěl k závěru, že by se zásady vyplývající z uvedeného rozsudku měly použít rovněž v takovém případě, o jaký se jedná v původním řízení, 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).

16 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 smlouvy měla Rakouská republika výlučné právo zdanit příjmy této provozovny. Režim této smlouvy o zamezení dvojímu zdanění zahrnuje nejen zisky, ale i ztráty. Žaloba společnosti Timac Agro by tak mohla být úspěšná pouze tehdy, pokud by uvedená smlouva porušovala svobodu usazování.

17 Předkládající soud si dále klade otázku, zda se ve věci, která mu byla předložena, jedná o konečné ztráty ve smyslu zásad stanovených v bodech 55 a 56 rozsudku Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763). Zdůrazňuje, že dodnes nebyl s to určit kritéria, která by umožňovala vymezit situace, ve kterých se tyto zásady použijí.

18 Za těchto okolností se Finanzgericht Köln (finanční soud v Kolíně) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Musí být článek 49 SFEU vykládán v tom smyslu, že brání takovému ustanovení, 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 na jinou kapitálovou společnost náležející do stejné skupiny společností jako převádějící společnost, a nikoli dosažení zisků?

2) Musí být článek 49 SFEU vykládán v tom smyslu, že brání takovému ustanovení, jako je čl. 23 odst. 1 písm. a) německo-rakouské smlouvy, 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, která náleží do stejné skupiny společností jako německá kapitálová společnost?“

K předběžným otázkám

K první otázce

19 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda musí být článek 49 SFEU vykládán v tom smyslu, že brání takovému daňovému režimu členského státu, o jaký se jedná ve věci v původním řízení, podle kterého v případě, že společnost-rezident převádí stálou provozovnu nacházející se v jiném členském státě na společnost-nerezidenta náležející do stejné skupiny jako prvně uvedená společnost, jsou dříve odečtené ztráty převáděné provozovny opět zahrnuty do zdanitelného výsledku hospodaření převádějící společnosti, pokud podle smlouvy o zamezení dvojímu zdanění jsou příjmy takové stálé provozovny osvobozeny od daně v členském státě, ve kterém má sídlo společnost, jíž patřila tato provozovna.

20 Je třeba připomenout, že svoboda usazování zahrnuje v případě společností založených podle právních předpisů některého členského státu, jež mají své sídlo, ústřední správu nebo hlavní provozovnu v Evropské unii, právo vykonávat činnost v dotyčném členském státě prostřednictvím dceřiné společnosti, pobočky nebo zastoupení (rozsudek Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, bod 17 a citovaná judikatura).

21 Ačkoli je cílem ustanovení Smlouvy o FEU týkajících se svobody usazování zajištění práva na tuzemské zacházení v hostitelském členském státě, brání rovněž tomu, aby členský stát původu bránil společnosti založené podle jeho právních předpisů, zejména prostřednictvím stálé provozovny, v usazení v jiném členském státě (rozsudek Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, bod 18 a citovaná judikatura).

22 Svoboda usazování je narušena, pokud podle daňového režimu členského státu podléhá společnost-rezident, která má dceřinou společnost nebo stálou provozovnu v jiném členském státě, znevýhodňujícímu rozdílnému daňovému zacházení ve srovnání se společností-rezidentem, která má stálou provozovnu nebo dceřinou společnost v prvním členském státě (rozsudek Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, bod 19 a citovaná judikatura).

23 Co se týče zohlednění ztrát stálé provozovny-nerezidenta při určování výsledků hospodaření a výpočtu výše zdanitelného příjmu společnosti, jíž patří tato provozovna, Soudní dvůr již rozhodl, že takové zohlednění zakládá daňové zvýhodnění (rozsudek Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, bod 20 a citovaná judikatura).

24 Z judikatury Soudního dvora dále vyplývá, že opětovné zahrnutí takových ztrát, které se uplatní pouze v případě převodu stálé provozovny-nerezidenta, vede k tomu, že o takové zvýhodnění přichází společnost se stálou provozovnou v jiném členském státě než státě, ve kterém se nachází její sídlo, ve srovnání se společností se stálou provozovnou v tomtéž členském státě, a tudíž představuje znevýhodňující zacházení (v tomto smyslu viz rozsudek Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, bod 21).

25 Z této judikatury rovněž vyplývá, že takové znevýhodňující zacházení může odradit společnost-rezidenta od výkonu jejích činností prostřednictvím stálé provozovny nacházející se v jiném členském státě než státě, ve kterém se nachází její sídlo, a představuje tudíž omezení, které je v zásadě zakázáno ustanoveními Smlouvy o svobodě usazování (v tomto smyslu viz rozsudek Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, bod 22).

26 Takové omezení lze připustit pouze tehdy, jestliže se týká situací, které nejsou objektivně srovnatelné, anebo je odůvodněno naléhavým důvodem obecného zájmu (rozsudek Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, bod 23 a citovaná judikatura).

27 Pokud jde o srovnatelnost situací, je třeba připomenout, že stálé provozovny nacházející se v jiném členském státě než dotyčném členském státě se v zásadě nenacházejí v situaci srovnatelné se situací stálých provozoven-rezidentů s ohledem na opatření přijatá tímto členským státem s cílem zamezit nebo zmírnit dvojí zdanění zisků společnosti-rezidenta (rozsudek Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, bod 24).

28 Spolková republika Německo však tím, že umožnila odpočet ztrát vzniklých stálé provozovně nacházející se v Rakousku, přiznala daňové zvýhodnění společnosti-rezidentovi, jíž patřila tato provozovna, a to stejným způsobem jako by se uvedená stálá provozovna nacházela v Německu, a tudíž jí postavila naroveň stálé provozovny-rezidenta, pokud jde o odpočet ztrát (v tomto smyslu viz rozsudky Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C-157/07, EU:C:2008:588, bod 35, a Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, bod 24). Za těchto podmínek je tedy situace společnosti-rezidenta mající stálou provozovnou nacházející se v Rakousku srovnatelná se situací společnosti-rezidenta mající stálou provozovnu v Německu.

29 Odůvodnění omezení tedy může být založeno pouze na naléhavých důvodech obecného zájmu. V takovém případě je ještě třeba, aby toto omezení bylo způsobilé zaručit uskutečnění cíle, jenž sleduje, a aby nepřekračovalo meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné (rozsudek Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, bod 25 a citovaná judikatura).

30 Spolková republika Německo zdůrazňuje, že příjmy stálé provozovny nacházející se v Rakousku, a to jak příjmy dosažené během období, kdy stálá provozovna patřila společnosti se sídlem v Německu, tak příjmy dosažené v okamžiku převodu této provozovny, jsou v Německu osvobozeny od daně, jelikož pravomoc zdanit tyto příjmy má v souladu s německo-rakouskou smlouvou Rakouská republika.

31 Tento členský stát upřesňuje, že opětovné zahrnutí dotčené ve věci v původním řízení odpovídá částce dříve odečtených ztrát. Takové opětovné zahrnutí tak představuje daňové vyrovnání části zisků společnosti-rezidenta, která nebyla dříve zdaněna.

32 Kromě toho daňový režim dotčený ve věci v původním řízení má předcházet tomu, aby se poplatníci mohli vyhnout režimu opětovného zahrnutí stanovením prodejních cen pod tržní cenu nebo jiným způsobem a zabránit výběru daně *a posteriori*.

33 Spolková republika Německo má za to, že daňový režim dotčený ve věci v původním řízení je proto odůvodněn jak naléhavým důvodem obecného zájmu spojeným s nutností zajistit vyvážené rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členské státy, tak naléhavými důvody, jež souvisí se soudržností daňového režimu a se zabráněním daňovým únikům.

34 Pokud jde zaprvé o nutnost zachovat vyvážené rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členské státy, je třeba připomenout, že jde o legitimní cíl uznaný Soudním dvorem, který může způsobit, že na hospodářské činnosti společností usazených v jednom z uvedených států bude nezbytné použít pouze daňová pravidla tohoto členského státu, a to jak na zisky, tak ztráty (rozsudek K, C-322/11, EU:C:2013:716, bod 50 a citovaná judikatura).

35 Tento cíl, jak již Soudní dvůr zdůraznil, směřuje zejména k zachování symetrie mezi právem zdanit zisky a možností odečíst ztráty, aby tak bylo konkrétně znemožněno, že si poplatník libovolně zvolí členský stát, v němž takové zisky či ztráty uplatní (rozsudek K, C-322/11, EU:C:2013:716, bod 51 a citovaná judikatura).

36 Ve věci v původním řízení by Spolková republika Německo v případě, že by se neuplatnila německo-rakouská smlouva, požívala právo zdanit příjmy stálé provozovny nacházející se v Rakousku patřící společnosti se sídlem v Německu.

37 Použití této smlouvy nicméně vedlo k tomu, že Spolková republika Německo neměla pravomoc tyto příjmy zdanit. Zbavit Spolkovou republiku Německo možnosti, aby v případě převodu stálé provozovny nacházející se v Rakousku byly do zdanitelného hospodářského výsledku společnosti-rezidenta opět zahrnuty dříve odečtené ztráty, jež vznikly této provozovně, by znamenalo, že by uvedené společnosti bylo umožněno si bez omezení zvolit členský stát, ve kterém tyto ztráty uplatní (v tomto smyslu viz rozsudek Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, bod 34).

38 Za těchto podmínek opětovné zahrnutí ztrát dotčené ve věci v původním řízení umožňuje zachování symetrie mezi právem zdanit příjmy a možností odečíst ztráty, a tudíž zajistit vyvážené rozdělení zdaňovací pravomoci mezi dotyčné členské státy.

39 Pokud jde zadruhé o odůvodnění založené na nutnosti zachovat soudržnost vnitrostátního daňového režimu, je důležité připomenout, že jde rovněž o legitimní cíl uznaný Soudním dvorem. K tomu, aby mohl být přijat argument založený na takovém odůvodnění, je třeba, aby byla prokázána existence přímé souvislosti mezi dotčeným daňovým zvýhodněním a vyrovnáním tohoto zvýhodnění určitou daňovou zátěží, přičemž přímá povaha této souvislosti musí být posuzována vzhledem k cíli sledovanému dotčenou právní úpravou (rozsudek K, C-322/11, EU:C:2013:716, body 65 a 66).

40 V souvislosti s opětovným zahrnutím dříve odečtených ztrát stálé provozovny-nerezidenta Soudní dvůr upřesnil, že opětovné zahrnutí těchto ztrát nelze oddělit od jejich dřívějšího zohlednění. Soudní dvůr měl tak za to, že toto opětovné zahrnutí v případě společnosti mající stálou provozovnu v jiném členském státě, než je stát, ve kterém má tato společnost sídlo, a kterou stát jejího sídla nemá pravomoc zdanit, odráží symetrickou logiku. Existovala tedy přímá, osobní a věcná spojitost mezi oběma prvky takového daňového mechanismu, přičemž uvedené opětovné zahrnutí představuje neoddělitelnou součást předtím přiznaného odpočtu (v tomto smyslu viz rozsudek Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C-157/07, EU:C:2008:588, bod 42).

41 V projednávané věci stačí konstatovat, že jelikož Spolková republika Německo nemá právo zdanit příjmy stálé provozovny nacházející se v Rakousku, opětovné zahrnutí dotyčných ztrát do zdanitelného výsledku hospodaření společnosti-rezidenta, jíž patřila tato provozovna, odráží symetrickou logiku a představuje neoddělitelnou součást předtím přiznaného odpočtu. Takový daňový režim, o jaký se jedná ve věci v původním řízení, je tudíž rovněž odůvodněn nutností zajistit soudržnost německého daňového režimu.

42 Co se konečně týče cíle zabránění daňovým únikům, je třeba uvést, že se jedná o cíl, jenž by mohl odůvodnit omezení svobody usazování zaručené Smlouvou. Podle judikatury Soudního dvora platí, že k tomu, aby mohl být přijat argument založený na takovém odůvodnění, musí být specifickým cílem

takového omezení zabránit jednání spočívajícímu ve vytváření čistě vykonstruovaných operací, zbavených hospodářské podstaty, s cílem vyhnout se dani obvykle dlužné ze zisků z činností vykonávaných v tuzemsku (rozsudek K, C-322/11, EU:C:2013:716, bod 61 a citovaná judikatura).

43 Pokud jde o relevanci uvedeného odůvodnění s ohledem na takové okolnosti, o jaké se jedná ve věci v původním řízení, je třeba připustit, že existuje riziko, že skupina společností zorganizuje svou činnost tak, že bude ze svého příjmu zdanitelného v Německu odečítat ztráty stálé provozovny nacházející se v Rakousku, aby jakmile se tato provozovna stane ziskovou, přenesla její činnost na jinou společnost ze stejné skupiny, která podléhá dani v jiném členském státě.

44 Dotčený daňový režim tím, že opětovně zahrnuje takto odečtené ztráty do zdanitelného hospodářského výsledku převádějící společnosti usazené v Německu v případě převodu stálé provozovny nacházející se v Rakousku, může tedy zabránit praktikám, jejichž cílem je vyhnout se dani obvykle dlužné ze zisků z činností vykonávaných v Německu.

45 S ohledem na tyto úvahy je třeba konstatovat, že takový daňový režim, o jaký se jedná ve věci v původním řízení, může být odůvodněn naléhavými důvody obecného zájmu spojenými s nutností zajistit vyvážené rozdělení zdaňovací pravomoci mezi Spolkovou republikou Německo a Rakouskou republikou, jakož i soudržnost německého daňového režimu a zabránit daňovým únikům.

46 Nicméně je třeba ještě ověřit, zda takový režim nepřekračuje meze toho, co je k dosažení těchto cílů nezbytné.

47 Úvodem je třeba připomenout, že požadavky spojené s vyváženým rozdělením zdaňovací pravomoci a daňové soudržnosti se překrývají. (rozsudek National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, bod 80). Mimoto jsou cíle zachování vyváženého rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členské státy a zabránění daňovým únikům propojeny (rozsudek Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, bod 62 a citovaná judikatura).

48 Pokud jde o proporcionalitu daňového režimu dotčeného v původním řízení, je třeba připomenout, že cílem vyváženého rozdělení zdaňovací pravomoci je zachování symetrie mezi právem zdanit příjmy a možností odečíst ztráty. Nezbytnost zachování této symetrie vyžaduje, aby odečtené ztráty stálé provozovny mohly být vyrovnány zdaněním zisků této stálé provozovny podléhajících zdaňovací pravomoci dotčeného členského státu, a to jak zisků dosažených během celého období, kdy uvedená provozovna patřila společnosti-rezidentu, tak zisků dosažených v okamžiku převodu téže provozovny (rozsudek Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, body 32 a 33).

49 Takové vyrovnání mimoto může zajistit daňovou soudržnost, jelikož je toto vyrovnání neoddělitelnou součástí předtím provedeného zohlednění ztrát (v tomto smyslu viz rozsudek Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C-157/07, EU:C:2008:588, bod 54).

50 Kromě toho je třeba konstatovat, že uvedené vyrovnání může také zabránit daňovým únikům, neboť eliminuje rizikové chování, jehož cílem je vyhnout se dani obvykle dlužné ve státě sídla společnosti, které patří stálá provozovna.

51 Ve věci v původním řízení je nesporné, že, co se týče příjmů stálé provozovny nacházející se v Rakousku, která patří společnosti usazené v Německu, a to jak příjmů dosažených před převodem této stálé provozovny, tak příjmů dosažených v okamžiku tohoto převodu, jsou tyto v Německu osvobozeny od daně. Z toho vyplývá, že dříve odečtené ztráty převáděné provozovny nemohou být vyrovnány zdaněním příjmů této provozovny. Opětovné zahrnutí takových ztrát do zdanitelného výsledku hospodaření převádějící společnosti je proto opatření přiměřené sledovaným cílům, a to zachování vyváženého rozdělení zdaňovací pravomoci, nutnosti zajistit daňovou soudržnost a zabránění daňovým únikům.

52 Konečně za účelem odpovědi na otázku předkládajícího soudu ohledně zásad týkajících se konečných ztrát uvedených v bodech 55 a 56 rozsudku Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763) je třeba poznamenat, že konstatování ohledně přiměřenosti opětovného zahrnutí dotčeného v původním řízení nicméně neznamená, že členský stát sídla převádějící společnosti nemusí dodržovat zásady stanovené v uvedených bodech, neboť uvedené opětovné zahrnutí nemá vliv na kvalifikaci dotyčné ztráty.

53 V případě, že převádějící společnost-rezident prokáže, že opětovně zahrnuté ztráty jsou konečné ve smyslu bodu 55 rozsudku Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), je v rozporu s článkem 49 SFEU vyloučit možnost této společnosti odečíst od svého zdanitelného zisku v členském státě svého sídla ztráty vzniklé stálé provozovně-nerezidentovi (rozsudek Komise v. Spojené království, C-172/13, EU:C:2015:50, bod 27).

54 Pokud jde o konečnou povahu ztráty, je třeba zaprvé připomenout, že tato povaha nemůže vyplývat ze skutečnosti, že členský stát, v němž sídlí uvedená stálá provozovna, vylučuje jakoukoli možnost přenosu ztrát (rozsudek Komise v. Spojené království, C-172/13, EU:C:2015:50, bod 33 a citovaná judikatura).

55 Zadruhé lze uvedenou povaha konstatovat pouze tehdy, pokud již uvedené stálé provozovně neplynou v členském státě jejího sídla žádné příjmy, neboť dokud této provozovně nadále plynou, byť minimální příjmy, existuje stále možnost vyrovnat vzniklé ztráty budoucími zisky, kterých bude dosaženo v tomto členském státě, a to buď touto provozovnou, nebo třetí osobou (rozsudek Komise v. Spojené království, C-172/13, EU:C:2015:50, bod 36 a citovaná judikatura).

56 Co se týče ztrát dotčených ve věci v původním řízení, Rakouská republika uvedla, že v Rakousku nebyly vyčerpány všechny možnosti zohlednit tyto ztráty.

57 Je však na předkládajícím soudu, aby určil, zda společnost Timac Agro skutečně prokázala konečnou povahu dotyčných ztrát.

58 S ohledem na všechny předcházející úvahy je třeba na první otázku odpovědět tak, že článek 49 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání takovému daňovému režimu členského státu, jako je režim, o nějž se jedná ve věci v původním řízení, podle kterého v případě, že společnost-rezident převádí stálou provozovnu nacházející se v jiném členském státě na společnost-nerezidenta náležející do stejné skupiny jako prvně uvedená společnost, jsou dříve odečtené ztráty převáděné provozovny opět zahrnuty do zdanitelného výsledku hospodaření převádějící společnosti, pokud podle smlouvy o zamezení dvojímu zdanění jsou příjmy takové stálé provozovny v členském státě, ve kterém má sídlo společnost, jíž patřila tato provozovna, osvobozeny od daně.

Ke druhé otázce

59 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že na rozdíl od zdaňovacích období 1997 a 1998, se po změně německého daňového režimu od zdaňovacího období 1999 ztráty stálé provozovny-nerezidenta v případě, že členský stát jejího sídla má výlučnou pravomoc zdanit její výsledky hospodaření, již v Německu nezohledňují.

60 Z předkládacího rozhodnutí rovněž vyplývá, že podle německo-rakouské smlouvy taková pravomoc přísluší Rakouské republice.

61 Je tedy třeba učinit závěr, že podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda musí být článek 49 SFEU vykládán v tom smyslu, že brání takovému daňovému režimu členského státu, o jaký se jedná ve věci v původním řízení, který v případě, že společnost-rezident převádí stálou provozovnu nacházející se v jiném členském státě na společnost-nerezidenta náležející do stejné skupiny jako prvně uvedená společnost, vylučuje možnost, aby při stanovení základu daně společnosti-rezidenta

byly zohledněny ztráty převáděné provozovny, pokud podle smlouvy o zamezení dvojímu zdanění naleží výlučná pravomoc zdanit výsledky hospodaření této provozovny členskému státu jejího umístění.

62 V tomto ohledu je třeba připomenout, že daňový režim, který umožňuje zohlednit ztráty stálé provozovny nacházející se v dotyčném členském státě při určování výsledků hospodaření a výpočtu výše zdanitelného příjmu společnosti-rezidenta, jíž patří tato provozovna, představuje daňové zvýhodnění a odmítnutí přiznat takové zvýhodnění, pokud ztráty pochází ze stálé provozovny nacházející se v jiném členském státě, než je stát, ve kterém je usazena tato společnost, by mohlo odradit společnost-rezidenta od vykonávání činnosti prostřednictvím stálé provozovny nacházející se v jiném členském státě, a tudíž představovat omezení v zásadě zakázané ustanoveními Smlouvy o svobodě usazování (v tomto smyslu viz rozsudek Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, body 23 až 26).

63 Podle judikatury připomenuté v bodě 26 tohoto rozsudku lze takové omezení připustit pouze tehdy, jestliže se týká situací, které nejsou objektivně srovnatelné, anebo je odůvodněno naléhavým důvodem obecného zájmu.

64 Co se týče srovnatelnosti situací, jak bylo připomenuto v bodě 27 tohoto rozsudku, stálá provozovna nacházející se v jiném členském státě se v zásadě nenachází v situaci srovnatelné se situací stálé provozovny-rezidenta, pokud jde o opatření přijatá tímto členským státem s cílem zamezit nebo zmírnit dvojí zdanění zisků společnosti-rezidenta.

65 V projednávané věci je třeba konstatovat, že jelikož Spolková republika Německo nemá pravomoc zdanit výsledky hospodaření takové stálé provozovny, přičemž odpočet jejích ztrát již v Německu není povolen, není situace stálé provozovny nacházející se v Rakousku srovnatelná se situací stálé provozovny nacházející se v Německu v souvislosti s opatřeními přijatými Spolkovou republikou Německo s cílem zamezit nebo zmírnit dvojí zdanění zisků společnosti-rezidenta (v tomto smyslu viz rozsudek Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, bod 24 a citovaná judikatura).

66 Za těchto podmínek je třeba na druhou otázku odpovědět tak, že článek 49 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání takovému daňovému režimu členského státu, jako je režim, o nějž se jedná ve věci v původním řízení, který v případě, že společnost-rezident převádí stálou provozovnu nacházející se v jiném členském státě na společnost-nerezidenta náležející do stejné skupiny jako prvně uvedená společnost, vylučuje možnost, aby při stanovení základu daně společnosti-rezidenta byly zohledněny ztráty převáděné provozovny, pokud podle smlouvy o zamezení dvojímu zdanění naleží výlučná pravomoc zdanit výsledky hospodaření této provozovny členskému státu, v němž se nachází.

K nákladům řízení

67 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (třetí senát) rozhodl takto:

1) Článek 49 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání takovému daňovému režimu členského státu, jako je režim, o nějž se jedná ve věci v původním řízení, podle kterého v případě, že společnost-rezident převádí stálou provozovnu nacházející se v jiném členském státě na společnost-nerezidenta náležející do stejné skupiny jako prvně uvedená společnost, jsou dříve odečtené ztráty převáděné provozovny opět zahrnuty do zdanitelného výsledku

hospodaření převádějící společnosti, pokud podle smlouvy o zamezení dvojímu zdanění jsou příjmy takové stálé provozovny v členském státě, ve kterém má sídlo společnost, jíž patřila tato provozovna, osvobozeny od daně.

2) **Článek 49 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání takovému daňovému režimu členského státu, jako je režim, o nějž se jedná ve věci v původním řízení, který v případě, že společnost-rezident převádí stálou provozovnu nacházející se v jiném členském státě na společnost-nerezidenta náležející do stejné skupiny jako prvně uvedená společnost, vylučuje možnost, aby při stanovení základu daně společnosti-rezidenta byly zohledněny ztráty převáděné provozovny, pokud podle smlouvy o zamezení dvojímu zdanění náleží výlučná pravomoc zdanit výsledky hospodaření této provozovny členskému státu, v němž se nachází.**

Podpisy.