Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)

zo 17. decembra 2015 *

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania — Daňová právna úprava — Daň z príjmov právnických osôb — Sloboda usadiť sa — Stála prevádzkareň nerezident — Zamedzenie dvojitého zdanenia oslobodením príjmov stálej prevádzkarne nerezidenta — Zohľadnenie straty dosiahnutej takouto stálou prevádzkarňou — Dodatočné započítanie predtým zohľadnených strát v prípade prevodu prevádzkarne nerezidenta — Konečné straty“

Vo veci C-388/14,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Finanzgericht Köln (Finančný súd v Kolíne, Nemecko) z 19. februára 2014 a doručený Súdnemu dvoru 14. augusta 2014, ktorý súvisí s konaním:

Timac Agro Deutschland GmbH

proti

Finanzamt Sankt Augustin,

SÚDNY DVOR (tretia komora),

v zložení: predseda druhej komory M. Ilešič, vykonávajúci funkciu predsedu tretej komory, sudcovia C. Toader, A. Rosas, E. Jarašiūnas a C. G. Fernlund (spravodajca),

generálny advokát: M. Wathelet,

tajomník: K. Malacek, referent,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 1. júla 2015,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— Finanzamt Sankt Augustin, v zastúpení: U. Strake a H. Brandenberg, splnomocnení zástupcovia,

— nemecká vláda, v zastúpení: T. Henze a K. Petersen, splnomocnení zástupcovia,

— francúzska vláda, v zastúpení: D. Colas, J.-S. Pilczer a S. Ghiandoni, splnomocnení zástupcovia,

— rakúska vláda, v zastúpení: C. Pesendorfer, E. Lachmayer, A. Wild a M. Klamert, splnomocnení zástupcovia,

* Jazyk konania: nemčina.

— vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: J. Kraehling, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci S. Ford a de N. Saunders, barristers,

— Európska komisia, v zastúpení: W. Roels a M. Wasmeier, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 3. septembra 2015,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 49 ZFEÚ.

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Timac Agro Deutschland GmbH (ďalej len „Timac Agro“), kapitálovou spoločnosťou založenou podľa nemeckého práva, a Finanzamt Sankt Augustin (Daňový úrad v Sankt Augustine) vo veci jednak dodatočného započítania zo strany uvedeného daňového úradu predtým zohľadnených strát, týkajúcich sa zdaňovacích období rokov 1997 a 1998, vzniknutých v stálej prevádzkarni nerezidentovi, ktorú vlastnila táto spoločnosť, pri príležitosti prevodu tejto prevádzkarne na spoločnosť, ktorá nie je rezidentom, a jednak zamietnutia Daňového úradu v Sankt Augustine zohľadniť stratu vzniknutú v zdaňovacích obdobiach po roku 1999 v uvedenej prevádzkarni po tomto prevode.

Právny rámec

Nemecké právo

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

„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. Ak strata nebola takto kompenzovaná, odpočet strát je prípustný, ak sú splnené podmienky § 10d. 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. 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 v znení uplatniteľnom v roku 2005 stanovuje:

„§ 2a ods. 3 tretia, piata a šiesta veta vo svojom znení zverejnenom 16. apríla 1997 (BGBl 1997 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.‘“

Dohody 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), zmenený a doplnený 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 takto:

„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.“

8 Článok 12 písm. b) protokolu pripojeného k tejto zmluve stanovuje vo vzťahu k článku 24 uvedenej zmluvy toto:

„Ak osoby usadené v Nemecku vykazujú od hospodárskeho roku 1990 (1989/1990) straty v prevádzkarňach nachádzajúcich sa v Rakúsku, straty vzniknuté do hospodárskeho roka 1997 (1996/1997) vrátane, sa zohľadnia podľa ustanovení § 2a ods. 3 EstG. Dodatočné započítania na základe § 2a ods. 3 tretej vety [tohto zákona] sa uplatnia až od zdaňovacieho obdobia 1994. Ak by nebolo možné uplatniť stanovenú daňovú výhodu v súlade s týmito ustanoveniami v Spolkovej republike

Nemecko, vzhľadom na konečnú povahu zdanenia a nemožnosť opätovného otvorenia konania, keďže uplynula lehota určená na stanovenie dane, toto zohľadnenie je možné v Rakúskej republike vo forme odpočítania strát. Straty vzniknuté od hospodárskeho roku 1998 (1997/1998) musia byť na základe vzájomnosti zohľadnené v tom štáte, kde sa prevádzkareň nachádza. Vyššie uvedené pravidlá sa neuplatnia, ak by spôsobili dvojité zohľadnenie strát.“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

9 Timac Agro je kapitálovou spoločnosťou založenou podľa nemeckého práva, ktorá patrí do francúzskeho koncernu. Od roku 1997 mala stálu prevádzkareň v Rakúsku. Táto prevádzkareň bola 31. augusta 2005 prevedená odplatne na spoločnosť usadenú v Rakúsku, patriacu to toho istého koncernu spoločností ako Timac Agro.

10 Vznikla teda otázka nakladania so stratami tejto stálej prevádzkarne nerezidenta, lebo v rokoch 1997 až 2005 uvedená stála prevádzkareň vykázala stratu za všetky zdaňovacie obdobia, s výnimkou rokov 2000 a 2005.

11 Po daňovej kontrole boli základy dane spoločnosti Timac Agro za roky 1997 až 2004 opravené. Na jednej strane straty stálej prevádzkarne zriadenej v Rakúsku, pôvodne odpočítané od výsledkov spoločnosti Timac Agro za roky 1997 a 1998, boli dodatočne započítané do jej zdaniteľného hospodárskeho 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.

12 Timac Agro spochybnila tieto opravy a podala žalobu na Finanzgericht Köln (Finančný súd v Kolíne). Na podporu tejto žaloby tvrdí, že ako dodatočné započítanie strát vzniknutých jej stálou prevádzkarňou zriadenou v Rakúsku, počas rokov 1997 a 1998, tak aj nemožnosť odpočítať straty tejto prevádzkarne za roky 1999 až 2004 sú nezlučiteľné so slobodou usadiť sa.

13 Pokiaľ ide o dodatočné započítanie predmetných strát, vnútroštátny súd sa domnieva, že Súdny dvor ešte nevyriešil otázku, či je v súlade s právom Únie takéto dodatočné započítanie po prevode stálej prevádzkarne nerezidenta.

14 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 započítanie strát nastalo z dôvodu prevodu stálej prevádzkarne nerezidenta, bez väzby na prípadné zisky tejto prevádzkarne.

15 V prípade, ak by Súdny dvor rozhodol, že zásady vyplývajúce z uvedeného rozsudku sa musia tiež uplatniť v takom prípade, o aký ide vo veci samej, 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) by sa mali uplatniť na straty za zdaňovacie obdobia 1997 a 1998, ktoré, keďže boli dodatočne započítané, nie sú viac zohľadnené v Nemecku.

16 Pokiaľ ide o odmietnutie zohľadnenia strát stálej prevádzkarne usadenej v Rakúsku za zdaňovacie obdobia 1999 až 2004, vnútroštátny súd uvádza, že podľa ustanovení nemecko-rakúskej zmluvy mala Rakúska republika výhradnú právomoc zdaniť príjmy tejto stálej 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.

17 Tento súd sa tiež pýta, či vo veci, ktorú prejednáva, existujú konečné straty v zmysle zásad stanovených v bodoch 55 a 56 rozsudku Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763). Zdôrazňuje, že dodnes nedospel k tomu, aby stanovil kritériá umožňujúce určiť situácie, v ktorých sa uvedené zásady uplatnia.

18 Za týchto okolností Finanzgericht Köln (Finančný súd v Kolíne) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

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

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?“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke

19 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 49 ZFEÚ vykladať v tom zmysle že bráni takému daňovému režimu členského štátu, o aký ide vo veci samej, podľa ktorého keď spoločnosť rezident v prípade prevodu prevedie stálu prevádzkareň nachádzajúcu sa v inom členskom štáte na spoločnosť nerezidenta, patriacu do toho istého koncernu ako prvá uvedená spoločnosť, straty, ktoré boli predtým zohľadnené prevádzanou prevádzkarňou, sa dodatočne započítajú do zdaniteľného hospodárskeho výsledku spoločnosti prevodcu, keď podľa zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia príjmy takejto stálej prevádzkarne nepodliehajú zdaneniu v členskom štáte, kde spoločnosť, ktorá túto prevádzkareň ovláda, má svoje sídlo.

20 Treba pripomenúť, že sloboda usadiť sa zahŕňa právo spoločností, ktoré sú založené v súlade s právnou úpravou členského štátu a ktoré majú svoje registrované sídlo, ústredie riadenia alebo hlavné miesto podnikateľskej činnosti vnútri Európskej únie, vykonávať svoju činnosť v dotknutom členskom štáte prostredníctvom dcérskej spoločnosti, organizačnej zložky alebo obchodného zastúpenia (rozsudok Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, bod 17 a citovaná judikatúra).

21 Hoci cieľom ustanovení Zmluvy o FEÚ týkajúcich sa slobody usadiť sa je zabezpečiť v hostiteľskom členskom štáte vnútroštátne zaobchádzanie, bránia aj tomu, aby domovský členský štát vytváral prekážky tomu, aby sa v inom členskom štáte usadila spoločnosť založená v súlade s jeho právnou úpravou, najmä prostredníctvom stálej prevádzkarne (rozsudok Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, bod 18 a citovaná judikatúra).

22 Sloboda usadiť sa je porušená, ak podľa daňového režimu členského štátu spoločnosť rezident, ktorá má dcérsku spoločnosť alebo stálu prevádzkareň v inom členskom štáte, podlieha rozdielnemu nevýhodnejšiemu daňovému zaobchádzaniu v porovnaní so spoločnosťou rezidentom, ktorá má stálu prevádzkareň alebo dcérsku spoločnosť v prvom členskom štáte (rozsudok Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, bod 19 a citovaná judikatúra).

23 Pokiaľ ide o zohľadnenie strát stálej prevádzkarne nerezidenta na účely stanovenia hospodárskeho výsledku a výpočtu zdaniteľného príjmu spoločnosti, ktorá túto prevádzkareň ovláda, Súdny dvor už rozhodol, že takéto zohľadnenie predstavuje daňovú výhodu (rozsudok Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, bod 20 a citovaná judikatúra).

24 Okrem toho z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že dodatočné započítanie takýchto strát, ktoré sa uplatní len v prípade prevodu stálej prevádzkarne nerezidenta, vedie k tomu, že je takejto výhody zbavená spoločnosť, ktorá vlastnila stálu prevádzkareň v inom členskom štáte, ako je štát, v ktorom sa nachádza jej sídlo, v porovnaní so spoločnosťou, ktorá má stálu prevádzkareň v tom istom členskom štáte, a preto predstavuje nevýhodné zaobchádzanie (pozri v tomto zmysle rozsudok Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, bod 21).

25 Z tejto judikatúry takisto vyplýva, že takéto nevýhodné zaobchádzanie môže odradiť spoločnosť rezidenta od vykonávania jej činnosti prostredníctvom stálej prevádzkarne umiestnenej v inom členskom štáte, ako je ten, v ktorom sa nachádza jej sídlo a v dôsledku toho predstavuje obmedzenie, ktoré je v zásade zakázané ustanoveniami Zmluvy týkajúcimi sa slobody usadiť sa (pozri v tomto zmysle rozsudok Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, bod 22).

26 Takéto obmedzenie je prípustné iba vtedy, ak sa týka situácií, ktoré nie sú objektívne porovnateľné, alebo ak je odôvodnené naliehavými dôvodmi verejného záujmu (rozsudok Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, bod 23 a citovaná judikatúra).

27 Pokiaľ ide o porovnateľnosť situácií, treba zdôrazniť, že stále prevádzkarne nachádzajúce sa v inom členskom štáte, ako je dotknutý členský štát, sa v zásade nenachádzajú v situácii porovnateľnej so situáciou stálych prevádzkarní rezidentov vo vzťahu k opatreniam prijatým týmto členským štátom s cieľom zamedziť alebo zmierniť dvojité zdanenie príjmov spoločnosti rezidenta (rozsudok Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, bod 24).

28 Spolková republika Nemecko však tým, že pripustila odpočítanie strát vzniknutých stálej prevádzkarni nachádzajúcej sa v Rakúsku, poskytla daňovú výhodu spoločnosti rezidentovi, ktorá túto stálu prevádzkareň ovláda, a to rovnakým spôsobom, akoby sa uvedená stála prevádzkareň nachádzala v Nemecku, a preto ju považovala za stálu prevádzkareň rezidenta, pokiaľ ide o odpočítanie strát (pozri v tomto zmysle 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 týchto podmienok situácia spoločnosti rezidenta, ktorá vlastní stálu prevádzkareň nachádzajúcu sa v Rakúsku, je v dôsledku toho porovnateľná so situáciou spoločnosti rezidenta, ktorá vlastní stálu prevádzkareň nachádzajúcu sa v Nemecku.

29 Obmedzenie možno teda odôvodniť iba naliehavými dôvodmi verejného záujmu. V takomto prípade sa ešte vyžaduje, aby obmedzenie bolo spôsobilé dosiahnuť sledovaný cieľ a aby nešlo nad rámec toho, čo je na jeho dosiahnutie nevyhnutné (rozsudok Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, bod 25 a citovaná judikatúra).

30 Spolková republika Nemecko zdôrazňuje, že príjmy dosiahnuté stálou prevádzkarňou nachádzajúcou sa v Rakúsku, a to tak tie, ktoré boli dosiahnuté počas obdobia, keď stála prevádzkareň bola ovládaná spoločnosťou usadenou v Nemecku, ako aj tie, ktoré boli dosiahnuté v okamihu prevodu tejto prevádzkarne, nepodliehajú zdaneniu v Nemecku, keďže právomoc zdaniť tieto príjmy prináleží v súlade s nemecko-rakúskou zmluvou Rakúskej republike.

31 Tento členský štát spresňuje, že dodatočné započítanie, o ktoré ide vo veci samej, zodpovedá sume predtým odpočítaných strát. Takéto dodatočné započítanie predstavuje teda daňovú kompenzáciu tej časti zisku spoločnosti rezidenta, ktorá nebola predtým zdanená.

32 Okrem toho cieľom daňového režimu, o ktorý ide vo veci samej, je predísť tomu, aby sa daňovníci mohli vyhnúť režimu dodatočného započítania tak, že stanovia predajnú cenu nižšiu, ako je trhová cena, alebo použijú iný plán a zabránia výberu dane *a posteriori*.

33 Spolková republika Nemecko sa domnieva, že daňový režim, o ktorý ide vo veci samej, je teda odôvodnený tak naliehavým dôvodom verejného záujmu súvisiacim s potrebou zabezpečiť vyvážené rozdelenie daňovej právomoci medzi členskými štátmi, ako aj dôvodom týkajúcim sa koherencie daňového režimu a dôvodom týkajúcim sa zabránenia daňovým únikom.

34 V prvom rade, pokiaľ ide o potrebu zachovania vyváženého rozdelenia daňovej právomoci medzi členské štáty, treba pripomenúť, že ide o legitímny cieľ uznaný Súdnym dvorom, ktorý môže vyžadovať, aby sa na hospodárske činnosti spoločností usadených v jednom z uvedených členských štátov uplatňovali len daňové normy tohto štátu, a to tak na zisky, ako aj na straty (rozsudok K, C-322/11, EU:C:2013:716, bod 50 a citovaná judikatúra).

35 Tento cieľ, ako už zdôraznil Súdny dvor, smeruje najmä k zachovaniu symetrie medzi právom zdaniť zisky a možnosťou odpočítať straty, najmä na účely zabránenia tomu, aby si daňovník voľne zvolil členský štát, kde také zisky alebo straty uplatní (rozsudok K, C-322/11, EU:C:2013:716, bod 51 a citovaná judikatúra).

36 Vo veci samej by v prípade neuplatnenia nemecko-rakúskej zmluvy Spolková republika Nemecko mala právo zdaniť príjmy dosiahnuté stálou prevádzkarňou nachádzajúcou sa v Rakúsku, ktorá bola ovládaná spoločnosťou usadenou v Nemecku.

37 Uplatnenie tejto zmluvy však viedlo k tomu, že Spolková republika Nemecko nemala žiadnu daňovú právomoc nad týmito príjmami. Zbaviť Spolkovú republiku Nemecko možnosti dodatočne započítať do zdaniteľného hospodárskeho výsledku spoločnosti rezidenta straty predtým zohľadnené stálou prevádzkarňou nachádzajúcou sa v Rakúsku v prípade prevodu tejto prevádzkarne, by preto znamenalo umožniť tejto prvej uvedenej spoločnosti zvoliť si voľne členský štát, kde si uplatní tieto straty (pozri v tomto zmysle rozsudok Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, bod 34).

38 Za týchto okolností dodatočné započítanie, o ktoré ide vo veci samej, umožňuje zachovať symetriu medzi právom zdaniť príjmy a možnosťou odpočítať straty, a tým zabezpečiť vyvážené rozdelenie daňovej právomoci medzi dotknuté členské štáty.

39 Pokiaľ ide ďalej o odôvodnenie založené na nevyhnutnosti zabezpečiť koherenciu vnútroštátneho daňového režimu, treba pripomenúť, že ide takisto o cieľ uznaný Súdnym dvorom. Na to, aby tvrdenie založené na tomto odôvodnení mohlo obstáť, je potrebné, aby existovala priama spojitosť medzi dotknutou daňovou výhodou a kompenzáciou tejto výhody prostredníctvom určitého daňového odvodu, pričom priama povaha tejto spojitosti musí byť posudzovaná vzhľadom na cieľ sledovaný predmetnou právnou úpravou (rozsudok K, C-322/11, EU:C:2013:716, body 65 a 66).

40 V rámci dodatočného započítania predtým zohľadnených strát stálej prevádzkarne nerezidenta Súdny dvor konštatoval, že dodatočné započítanie týchto strát nie je možné oddeliť od ich skoršieho zohľadnenia. Súdny dvor teda dospel k záveru, že toto dodatočné započítanie, v prípade, že spoločnosť vlastní stálu prevádzkareň nachádzajúcu sa v členskom štáte, inom ako je ten, kde je usadená, ktorú nemôže štát sídla tejto spoločnosti zdaniť, totiž vyjadruje symetrickú logiku. Existuje teda priama, osobná a vecná spojitosť medzi týmito dvomi prvkami takého daňového mechanizmu, pričom uvedené dodatočné započítanie predstavuje logický dôsledok predtým priznaného odpočtu (pozri v tomto zmysle rozsudok Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C-157/07, EU:C:2008:588, bod 42).

41 Vo veci samej stačí konštatovať, že keďže Spolková republika Nemecko nevykonáva právo zdaniť príjmy dosiahnuté stálou prevádzkarňou nachádzajúcou sa v Rakúsku, dodatočné započítanie dotknutých strát do zdaniteľného hospodárskeho výsledku spoločnosti rezidenta, ktorá ovládala túto stálu prevádzkareň, reflektuje symetrickú logiku a predstavuje neoddeliteľný doplnok odpočítania priznaného predtým. Preto taký daňový režim, o aký ide vo veci samej, je takisto odôvodnený nevyhnutnosťou zabezpečiť koherenciu nemeckého daňového režimu.

42 Nakoniec, pokiaľ ide o cieľ týkajúci sa zamedzenia dvojitému zdaneniu, treba uviesť, že ide o cieľ takej povahy, že môže odôvodniť obmedzenie slobody usadiť sa zaručenej Zmluvou. V súlade s judikatúrou Súdneho dvora na to, aby mohol argument založený na tomto odôvodnení uspieť, osobitným účelom takéhoto obmedzenia musí byť zamedzenie konania, ktoré spočíva vo vytvorení čisto umelých konštrukcií zbavených hospodárskej reality s cieľom vyhnúť sa zvyčajne splatnej dani zo zisku dosiahnutého na základe činností vykonaných na vnútroštátnom území (rozsudok K, C-322/11, EU:C:2013:716, bod 61 a citovanú judikatúru).

43 Pokiaľ ide o relevantnosť uvedeného odôvodnenia, vzhľadom na také okolnosti, o aké ide vo veci samej, treba pripustiť, že existuje riziko, že koncern spoločností zorganizuje svoje činnosti takým spôsobom, aby odpočítal od svojho príjmu zdaniteľného v Nemecku straty vzniknuté v stálej prevádzkarni nachádzajúcej sa v Rakúsku, a potom, keď sa stane táto prevádzkareň rentabilnou, prevedie jej činnosti na inú spoločnosť toho istého koncernu, ktorá podlieha dani v inom členskom štáte.

44 Daňový režim, o aký ide vo veci samej, dodatočným započítaním strát, ktoré boli takto odpočítané, do zdaniteľného hospodárskeho výsledku spoločnosti prevodcu, usadenej v Nemecku, v prípade prevodu stálej prevádzkarne nachádzajúcej sa v Rakúsku, je teda takej povahy, že bráni praktikám, ktorých cieľom je vyhnúť sa zvyčajne uplatniteľnej dani zo zisku vzniknutého z činností na nemeckom území.

45 Vzhľadom na tieto úvahy treba konštatovať, že taký daňový režim, o aký ide vo veci samej, môže byť odôvodnený naliehavými dôvodmi verejného záujmu spojenými s nevyhnutnosťou zabezpečiť vyvážené rozdelenie daňovej právomoci medzi Spolkovú republiku Nemecko a Rakúsku republiku, ako aj koherenciu nemeckého daňového režimu a zamedziť daňovým únikom.

46 Treba však ešte overiť, či takýto režim nejde nad rámec toho, čo je na dosiahnutie týchto cieľov nevyhnutné.

47 Na úvod treba pripomenúť, že požiadavky vyváženého rozdelenia daňovej právomoci a daňovej koherencie sa navzájom prekrývajú (rozsudok National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, bod 80). Okrem toho ciele zachovania vyváženého rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi a predchádzania daňovým únikom spolu súvisia (rozsudok Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, bod 62 a citovaná judikatúra).

48 Pokiaľ ide o proporcionalitu daňového režimu, o aký ide vo veci samej, treba pripomenúť, že cieľom rovnomerného rozdelenia daňovej právomoci je zachovanie symetrie medzi právom zdaniť zisky a možnosťou odpočítať straty. 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 tejto prevádzkarne (rozsudok Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, body 32 a 33).

49 Takáto kompenzácia je okrem toho takej povahy, že zabezpečí daňovú koherenciu, keďže táto kompenzácia je neoddeliteľným doplnkom zohľadnenia strát, ku ktorému došlo predtým (pozri v tomto zmysle rozsudok Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C-157/07, EU:C:2008:588, bod 54).

50 Navyše treba konštatovať, že uvedená kompenzácia môže takisto zamedziť daňovým únikom, pretože odstraňuje riziko správania, ktorého cieľom je vyhnúť sa zvyčajne uplatniteľnému zdaneniu v štáte, kde je spoločnosť, ktorá ovládala stálu prevádzkareň, rezidentom.

51 Vo veci samej je nesporné, že pokiaľ ide o príjmy dosiahnuté stálou prevádzkarňou nachádzajúcou sa v Rakúsku, ktorá patrí spoločnosti usadenej v Nemecku, tak tie, ktoré boli dosiahnuté pred prevodom tejto stálej prevádzkarne, ako aj tie, ktoré boli dosiahnuté v čase tohto prevodu, nepodliehajú dani v Nemecku. Z toho vyplýva, že straty, ktoré boli predtým zohľadnené prevádzanou prevádzkarňou, nemôžu byť kompenzované zdanením príjmov tejto prevádzkarne. Preto dodatočné započítanie takýchto strát do zdaniteľného hospodárskeho výsledku spoločnosti prevodcu, je opatrením proporcionálnym k sledovaným cieľom, teda zabezpečeniu vyváženého rozdelenia daňovej právomoci, nevyhnutnosti zabezpečiť daňovú koherenciu, ako aj zamedzeniu daňovým únikom.

52 Nakoniec na účely odpovede na otázku vnútroštátneho súdu, pokiaľ ide o zásady týkajúce sa konečných strát stanovené v bodoch 55 a 56 rozsudku Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), treba spresniť, že konštatovanie, pokiaľ ide o proporcionalitu dodatočného započítania, o ktoré ide vo veci samej, neznamená, že členský štát sídla spoločnosti prevodcu nemusí dodržiavať zásady stanovené v uvedených bodoch, keďže uvedené dodatočné započítanie nemá dosah na kvalifikáciu dotknutej straty.

53 Ak spoločnosť prevodca rezident preukáže, že dodatočne započítané straty sú konečnými stratami v zmysle bodu 55 rozsudku Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), je v rozpore s článkom 49 ZFEÚ vylúčiť možnosť tejto spoločnosti odpočítať z jej zisku, zdaniteľného v členskom štáte jej sídla, straty, ktoré vznikli prevádzkarni nerezidentovi (rozsudok Komisia/Spojené kráľovstvo, C-172/13, EU:C:2015:50, bod 27).

54 Pokiaľ ide o konečnú povahu straty, treba v prvom rade pripomenúť, že nemôže vyplývať zo skutočnosti, že členský štát, v ktorom má sídlo táto stála prevádzkareň, vylúči akúkoľvek možnosť prenesenia strát (rozsudok Komisia/Spojené kráľovstvo, C-172/13, EU:C:2015:50, bod 33 a citovaná judikatúra).

55 V druhom rade možno konštatovať existenciu takejto povahy, len ak uvedená stála prevádzkareň nemá už viac príjmy v členskom štáte, kde sa nachádza, pretože ak jej naďalej plynú príjmy, čo i len minimálne, existuje možnosť, že vzniknuté straty bude ešte možné započítať s budúcimi ziskami dosiahnutými v tomto členskom štáte buď ňou samou, alebo treťou osobou (rozsudok Komisia/Spojené kráľovstvo, C-172/13, EU:C:2015:50, bod 36 a citovaná judikatúra).

56 Pokiaľ ide o straty, o ktoré ide vo veci samej, Rakúska republika uviedla, že všetky možnosti zohľadnenia týchto strát neboli v Rakúsku vyčerpané.

57 Prináleží však vnútroštátnemu súdu, aby určil, či Timac Agro naozaj predložila dôkaz o konečnej povahe dotknutých strát.

58 Vzhľadom na všetky vyššie uvedené úvahy treba odpovedať na prvú otázku tak, že článok 49 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni takému daňovému režimu členského štátu, o aký ide vo veci samej, podľa ktorého keď spoločnosť rezident v prípade prevodu prevedie stálu prevádzkareň nachádzajúcu sa v inom členskom štáte na spoločnosť nerezidenta, patriacu do toho istého koncernu ako prvá uvedená spoločnosť, straty, ktoré boli predtým zohľadnené prevádzanou prevádzkarňou, sa dodatočne započítajú do zdaniteľného hospodárskeho výsledku spoločnosti prevodcu, keď podľa zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia príjmy takejto stálej prevádzkarne nepodliehajú zdaneniu v členskom štáte, kde spoločnosť, ktorá túto prevádzkareň ovláda, má svoje sídlo.

O druhej otázke

59 Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že na rozdiel od zdaňovacích období rokov 1997 a 1998, od zdaniteľného obdobia roku 1999, po tom, ako bol zmenený a doplnený nemecký daňový režim, straty stálej prevádzkarne nerezidenta, v prípade, že členský štát, kde sa táto prevádzkareň nachádza, má výlučnú právomoc zdaniť jej hospodársky výsledok, už nie sú zohľadňované v Nemecku.

60 Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu takisto vyplýva, že podľa nemecko-rakúskej zmluvy má takúto právomoc Rakúska republika.

61 Preto sa treba domnievať, že vnútroštátny súd sa svojou druhou otázkou v podstate pýta, či sa má článok 49 ZFEÚ vykladať v tom zmysle, že bráni takému daňovému režimu členského štátu, o aký ide vo veci samej, ktorý v prípade prevodu spoločnosťou rezidentom stálej prevádzkarne nachádzajúcej sa v inom členskom štáte na spoločnosť nerezidenta, patriacu do toho istého koncernu ako prvá uvedená spoločnosť, vylučuje možnosť, aby spoločnosť rezident zohľadnila straty prevádzanej prevádzkarne vo svojom zdaniteľnom základe dane, keď podľa zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia prináleží výlučná právomoc zdaniť hospodársky výsledok tejto prevádzkarne členskému štátu, v ktorom má sídlo.

62 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že skutočnosť, že jednak daňový režim, ktorý umožňuje zohľadnenie strát stálej prevádzkarne nachádzajúcej sa na území dotknutého členského štátu na účely stanovenia hospodárskeho výsledku a výpočtu zdaniteľného príjmu spoločnosti rezidenta, ktorá ovláda túto prevádzkareň, predstavuje daňovú výhodu a jednak odmietnutie tejto výhody pokiaľ straty pochádzajú zo stálej prevádzkarne nachádzajúcej sa v inom členskom štáte, než kde je usadená táto spoločnosť, môže odradiť spoločnosť rezidenta od výkonu svojej činnosti prostredníctvom stálej prevádzkarne nachádzajúcej sa v inom členskom štáte, a preto predstavuje obmedzenie v zásade zakázané ustanoveniami Zmluvy týkajúcimi sa slobody usadiť sa (pozri v tomto zmysle rozsudok Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, body 23 až 26).

63 V súlade s judikatúrou pripomenutou v bode 26 tohto rozsudku takéto obmedzenie je prípustné iba vtedy, ak sa týka situácií, ktoré nie sú objektívne porovnateľné, alebo ak je odôvodnené naliehavými dôvodmi verejného záujmu.

64 Pokiaľ ide o porovnateľnosť situácií, ako bolo pripomenuté v bode 27 tohto rozsudku, stála prevádzkareň nachádzajúca sa v inom členskom štáte, sa v zásade nenachádza v situácii porovnateľnej so situáciou stálej prevádzkarne rezidenta vo vzťahu k opatreniam prijatým týmto členským štátom s cieľom zamedziť alebo zmierniť dvojité zdanenie príjmov spoločnosti rezidenta.

65 V predmetnom prípade treba konštatovať, že keďže Spolková republika Nemecko nevykonáva žiadnu daňovú právomoc vo vzťahu k hospodárskym výsledkom takejto stálej prevádzkarne, a odpočítanie jej strát nie je už v Nemecku povolené, situácia stálej prevádzkarne nachádzajúcej sa v Rakúsku nie je porovnateľná so situáciou stálej prevádzkarne nachádzajúcej sa v Nemecku vo vzťahu k opatreniam prijatým Spolkovou republikou Nemecko s cieľom zamedziť alebo zmierniť dvojité zdanenie príjmov spoločnosti rezidenta (pozri v tomto zmysle rozsudok Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, bod 24 a citovanú judikatúru).

66 Za týchto podmienok treba odpovedať na druhú otázku tak, že článok 49 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni takému daňovému režimu členského štátu, o aký ide vo veci samej, ktorý v prípade prevodu spoločnosťou rezidentom stálej prevádzkarne nachádzajúcej sa v inom členskom štáte na spoločnosť nerezidenta, patriacu do toho istého koncernu ako prvá uvedená spoločnosť, vylučuje možnosť, aby spoločnosť rezident zohľadnila straty prevádzanej prevádzkarne vo svojom zdaniteľnom základe dane, keď podľa zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia prináleží výlučná právomoc zdaniť hospodársky výsledok tejto prevádzkarne členskému štátu, v ktorom má sídlo.

O trovách

67 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (tretia komora) rozhodol takto:

1. **Článok 49 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni takému daňovému režimu členského štátu, o aký ide vo veci samej, podľa ktorého keď spoločnosť rezident v prípade prevodu prevedie stálu prevádzkareň nachádzajúcu sa v inom členskom štáte na spoločnosť nerezidenta, patriacu do toho istého koncernu ako prvá uvedená spoločnosť, straty, ktoré boli predtým zohľadnené prevádzanou prevádzkarňou, sa dodatočne započítajú do zdaniteľného hospodárskeho výsledku spoločnosti prevodcu, keď podľa zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia príjmy takejto stálej prevádzkarne nepodliehajú zdaneniu v členskom štáte, kde spoločnosť, ktorá túto prevádzkareň ovláda, má svoje sídlo.**

2. **Článok 49 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni takému daňovému režimu členského štátu, o aký ide vo veci samej, ktorý v prípade prevodu spoločnosťou rezidentom stálej prevádzkarne nachádzajúcej sa v inom členskom štáte na spoločnosť nerezidenta, patriacu do toho istého koncernu ako prvá uvedená spoločnosť, vylučuje možnosť, aby spoločnosť rezident zohľadnila straty prevádzanej prevádzkarne vo svojom zdaniteľnom základe dane, keď podľa zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia prináleží výlučná právomoc zdaniť hospodársky výsledok tejto prevádzkarne členskému štátu, v ktorom má sídlo.**

Podpisy