Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
ANTHONYHO MICHAELA COLLINSE
přednesené dne 10. března 2022 [1]

Věc C-538/20

Finanzamt B
proti
W AG,
za účasti:
Bundesministerium der Finanzen

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud, Německo)]

„Řízení o předběžné otázce – Články 43 a 48 ES – Svoboda usazování – Daň z příjmů právnických osob – Živnostenská daň – Odpočet ztrát stálé provozovny, která se nachází v členském státě a která patří společnosti nacházející se v jiném členském státě – Zamezení dvojímu zdanění osvobozením příjmů stálé provozovny-nerezidenta od daně – Srovnatelnost situací – Pojem ‚konečné ztráty' "

I. Úvod

1. Touto žádostí o rozhodnutí o předběžné otázce předloženou Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud, Německo) je Soudní dvůr v podstatě žádán, aby určil, zda má mateřská společnost-rezident na základě článku 43 ES ve spojení s článkem 48 ES [2] právo odečíst od svého zdanitelného příjmu ztráty vzniklé její stálé provozovně-nerezidentovi, která ukončila činnost, v důsledku čehož tyto ztráty již nemohou být zohledněny ve státě, kde se tato stálá provozovna-nerezident nachází, v případě, kdy zisky a ztráty této provozovny-nerezidenta jsou ve státu sídla mateřské společnosti na základě smlouvy o zamezení dvojímu zdanění osvobozeny od daně.

2. Tato žádost o rozhodnutí o předběžné otázce byla předložena v rámci sporu mezi společností W, která má sídlo v Německu, a německými daňovými orgány, které odmítly zohlednit pro účely stanovení výše daně z příjmů právnických osob a zdaňovacího základu živnostenské daně

[1] – Původní jazyk: angličtina.

[2] – Nyní články 49 a 54 SFEU. Je třeba odkazovat na ustanovení Smlouvy o založení Evropského společenství, jelikož v době rozhodné z hlediska skutkového stavu ve věci v původním řízení ještě Lisabonská smlouva nebyla v platnosti.

společnosti W za zdaňovací období 2007 konečné ztráty [3], které vznikly její pobočce nacházející se ve Spojeném království. Vyvstává zejména otázka, zda řešení přijaté Soudním dvorem v rozsudku Bevola a Jens W. Trock [4] týkající se objektivní srovnatelnosti situací rezidentů a nerezidentů, pokud jde o odpočitatelnost konečných ztrát, může být použito na projednávanou věc, v níž osvobození zisků – a souběžně ztrát – stálé provozovny-nerezidenta od daně vyplývá z dvoustranné smlouvy o zamezení dvojímu zdanění, a nikoliv, jako tomu bylo ve věci, v níž byl vydán výše uvedený rozsudek, z jednostranného ustanovení vnitrostátního práva.

II. Právní rámec

A. Smlouva o zamezení dvojímu zdanění uzavřená mezi Německem a Spojeným královstvím

3. Dne 26. listopadu 1964 uzavřely Spolková republika Německo a Spojené království Velké Británie a Severního Irska smlouvu o zamezení dvojímu zdanění a o předcházení daňovým únikům v oblasti daní z příjmů a majetku (dále jen „smlouva“) [5].

4. Článek III odst. 1 smlouvy zní následovně:

„Průmyslové a obchodní zisky podniku z jednoho území jsou zdanitelné pouze na tomto území, pokud tento podnik na druhém území nevykonává žádnou průmyslovou ani obchodní činnost prostřednictvím stálé provozovny, která se na něm nachází. Vykonává-li tento podnik na tomto druhém území obchodní činnost prostřednictvím stálé provozovny nacházející se na tomto území, mohou být tyto zisky zdaněny na druhém území, ale pouze v rozsahu, v jakém je lze připsat této stálé provozovně.“

5. Článek XVIII odst. 2 písm. a) uvedené smlouvy stanoví:

„Pro rezidenta Spolkové republiky Německo se daň stanoví takto:

a) S výjimkou případů, kdy se použije písm. b) níže, jsou ze základu daně Spolkové republiky Německo vyloučeny všechny složky příjmu ve Spojeném království, jakož i majetek nacházející se ve Spojeném království, které mohou být podle této smlouvy zdaněny ve Spojeném království za podmínky, že kapitálové zisky uvedené v článku VIII odst. 1 jsou vyloučeny pouze tehdy, pokud podléhají dani ve Spojeném království. Spolková republika Německo si nicméně ponechává právo zohlednit při určení své daňové sazby takto vyloučené části příjmu a majetku.

[…]“

[3] – Soudní dvůr upřesnil pojem „konečné ztráty“ v rozsudku ze dne 13. prosince 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), v němž rozhodl, že vnitrostátní právní předpisy, které vylučují možnost, aby mateřská společnost-rezident mohla ze svého zdanitelného zisku odečíst ztráty vzniklé v jiném členském státě v dceřiné společnosti se sídlem na území tohoto jiného členského státu, zatímco takovou možnost přiznávají, pokud se jedná o ztráty vzniklé v dceřiné společnosti-rezidentu, představují omezení svobody usazování, které lze odůvodnit naléhavými důvody obecného zájmu. V uvedeném rozsudku Soudní dvůr rozhodl, že v případě konečných ztrát překračují dotčená omezující ustanovení meze toho, co je nezbytné k dosažení podstaty sledovaných cílů. Pro podrobnější popis pojmu „konečné ztráty“ odkazuji na vysvětlení uvedená v odpovědi na třetí předběžnou otázku níže.

[4] – Rozsudek ze dne 12. června 2018 (C-650/16, EU:C:2018:424, body 37 a 38).

[5] – Smlouva ze dne 26. listopadu 1964 mezi Spojeným královstvím Velké Británie a Severního Irska a Spolkovou republikou Německo o zamezení dvojímu zdanění a o předcházení daňovým únikům v oblasti daní z příjmů a majetku, naposledy pozměněná dne 23. března 1970, *Bundesgesetzblatt* (Spolkový věstník) (BGBl. 1966 II, s. 358, BGBl. 1967 II, s. 828 a BGBl. 1971 II, s. 45).

B. Německé právo

6. Ustanovení § 1 Körperschaftsteuergesetz (zákon o dani z příjmů právnických osob, dále jen „KStG“)[6], ve znění platném v době rozhodné z hlediska skutkového stavu v původním řízení, stanoví:

„1) Neomezenou povinnost k dani z příjmů právnických osob mají právnické osoby, sdružení osob a majetkové podstaty, jejichž vedení nebo sídlo se nachází v tuzemsku:

1. kapitálové společnosti (zejména evropské společnosti, akciové společnosti, komanditní společnosti na akcie a společnosti s ručením omezeným);

[...]

2) Neomezená povinnost úhrady daně z příjmů právnických osob se vztahuje na veškeré příjmy.

[...]“

7. Ustanovení § 8 odst. 2 KStG, ve znění platném v době rozhodné z hlediska skutkového stavu v původním řízení, stanoví, že veškeré příjmy daňového poplatníka s neomezenou daňovou povinností jsou považovány za příjmy z průmyslové nebo obchodní činnosti.

8. Ustanovení § 2 odst. 1 a 2 Gewerbesteuergesetz (zákon o živnostenské dani, dále jen „GewStG“)[7], ve znění platném v době rozhodné z hlediska skutkového stavu v původním řízení, zní následovně:

„1) Každá průmyslová nebo obchodní činnost vykonávaná v tuzemsku podléhá živnostenské dani. Za průmyslovou nebo obchodní činnost se považuje obchodní podnik ve smyslu Einkommensteuergesetz [(zákon o dani z příjmu, dále jen ‚EStG‘)]. Průmyslová nebo obchodní činnost je vykonávána v Německu, jestliže se stálá provozovna nachází na území Německa [...]

2) Na činnost kapitálových společností (zejména evropských společností, akciových společností, komanditních společností na akcie a společností s ručením omezeným) [...] je vždy a v plném rozsahu nahlíženo jako na průmyslovou nebo obchodní činnost.

[...]“

9. Podle § 7 první věty GewStG, ve znění použitelném v době rozhodné z hlediska skutečností v původním řízení, je provozním ziskem zisk vypočtený podle ustanovení EStG nebo KStG z průmyslové nebo obchodní činnosti, který je zohledněn pro výpočet příjmů za zdaňovací období, zvýšený a snížený o částky uvedené v § 8 a § 9 GewStG.

III. Spor v původním řízení a předběžné otázky

10. W je akciová společnost, jejíž sídlo a místo obchodního vedení se nacházejí v Německu. Působí v oblasti obchodu s cennými papíry. Její obchodní rok končí dne 30. června.

[6] – BGBl. 2002 I, s. 4144, naposledy pozměněný v období, kterého se týká spor v původním řízení, zákonem ze dne 7. prosince 2006 (BGBl. 2006 I, s. 2782).

[7] – BGBl. I 2002, s. 4167.

11. V srpnu 2004 otevřela společnost W pobočku ve Spojeném království. Vzhledem k tomu, že tato pobočka neměla žádný zisk, rozhodla společnost W v únoru 2007 o jejím zrušení. Ze záznamů obchodního rejstříku Spojeného království vyplývá, že k ukončení činnosti této pobočky došlo v první polovině roku 2007.

12. Z důvodu uzavření této pobočky nemohly být její ztráty z obchodních let 2004/2005, 2005/2006 a 2006/2007 (zdaňovací období 2005, 2006 a 2007) ve Spojeném království převedeny pro daňové účely. Daňové orgány Spojeného království tedy oznámily společnosti W, že za obchodní roky 2007/2008 a další již nebylo potřeba podávat za její pobočku daňové přiznání.

13. Společnost W uvedla, že „z důvodů unijního práva“ měly být výše uvedené ztráty vzniklé její pobočce zohledněny jako konečné ztráty při určení jejího zdanitelného příjmu v Německu za zdaňovací období 2007 bez ohledu na skutečnost, že příjmy této pobočky byly v Německu podle smlouvy osvobozeny od daně. Finanzamt B (finanční úřad B, Německo) odmítl zohlednit tyto ztráty pro účely určení výše daně z příjmů právnických osob, jakož i vyměřovacího základu živnostenské daně společnosti W za toto zdaňovací období.

14. Rozsudkem ze dne 4. září 2018 Hessiches Finanzgericht (finanční soud v Hesensku, Německo) žalobě společnosti W proti uvedenému zamítavému rozhodnutí vyhověl. Finanční úřad B podal proti uvedenému rozsudku opravný prostředek „Revision“ k předkládajícímu soudu. Bundesministerium der Finanzen (Spolkové ministerstvo financí, Německo) se k řízení připojilo jako vedlejší účastník na podporu finančního úřadu B.

15. Předkládající soud má za to, že opravný prostředek je z hlediska německého práva opodstatněný.

16. Pokud jde o stanovení daně z příjmů právnických osob, předkládající soud uvádí, že ačkoli má společnost W v souladu s § 1 odst. 1 KStG neomezenou povinnost k dani z příjmů právnických osob ze všech svých příjmů, ztráty vzniklé její stálé provozovně ve Spojeném království nemohou snížit základ této daně na základě článku XVIII odst. 2 písm. a) smlouvy, který ze základu německé daně vylučuje jakýkoli prvek příjmu zdroje ve Spojeném království, který může být zdaněn ve Spojeném království. Předkládající soud uvádí, že ačkoli čl. III odst. 1 smlouvy výslovně zmiňuje pouze „průmyslové nebo obchodní zisky“, je na základě čl. XVIII odst. 2 písm. a) smlouvy ze základu německé daně rovněž vyloučen „záporný příjem“, jako jsou ztráty uplatňované společností W. Tento přístup odpovídá ustálené judikatuře předkládajícího soudu a „zásadě symetrie“ [8].

17. Pokud jde o stanovení živnostenské daně, předkládající soud připomíná, že podle § 7 GewStG se provozní zisk určuje podle ustanovení KStG. Vzhledem k tomu, že na základě smlouvy jsou příjmy britské pobočky společnosti W, včetně jejích „záporných příjmů“, vyloučeny ze základu daně z příjmů právnických osob společnosti W, jsou ztráty této pobočky rovněž vyloučeny ze základu živnostenské daně společnosti W.

18. Předkládající soud si nicméně klade otázku, zda svoboda usazování zakotvená v článcích 43 a 48 ES vyžaduje, aby konečné ztráty vzniklé stálé provozovně společnosti W ve Spojeném království byly zohledněny pro účely stanovení zdanitelného příjmu společnosti W v Německu za zdaňovací období 2007. Předkládající soud uvádí, že judikatura Soudního dvora dosud neposkytla dostatečně jasnou odpověď na otázku, zda konečné ztráty vzniklé stálé provozovně-nerezidentovi

[8] – Podle této zásady vyplývá vyloučení možnosti zohlednit v Německu ztráty vzniklé stálé provozovně nacházející se ve Spojeném království ze skutečnosti, že zisky dosažené touto provozovnou podléhají dani ve Spojeném království.

v jiném členském státě musí být zohledněny v členském státě mateřské společnosti v případě, kdy podle dvoustranné smlouvy o zamezení dvojímu zdanění jsou příjmy stálé provozovny-nerezidenta osvobozeny od daně. V případě kladné odpovědi na tuto otázku se předkládající soud rovněž táže, zda se povinnost zohlednit konečné ztráty vztahuje rovněž na stanovení živnostenské daně a podle jakých kritérií se mají ztráty považovat za konečné. Předkládající soud si ani není jistý tím, jakým způsobem má být vypočtena výše těchto konečných ztrát.

19. Za těchto okolností se předkládající soud rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Musí být článek 43 ve spojení s článkem 48 Smlouvy o založení Evropského společenství (nyní článek 49 ve spojení s článkem 54 [SFEU]) vykládány v tom smyslu, že brání právním předpisům členského státu, které společnosti-rezidentovi neumožňují odpočet ztrát provozovny nacházející se v jiném členském státě od jejího zisku, pokud tato společnost zaprvé vyčerpala všechny možnosti odpočtu těchto ztrát, které jí nabízí právo členského státu, v němž se tato provozovna nachází, a zadruhé prostřednictvím této provozovny již nedosahuje žádné příjmy, takže již nemá možnost, aby tyto ztráty byly v tomto členském státě zohledněny (‚konečné' ztráty), také tehdy, pokud se v případě dotčených právních předpisů jedná o vynětí zisků a ztrát na základě bilaterální smlouvy o zamezení dvojímu zdanění uzavřené mezi dvěma členskými státy?

2) V případě kladné odpovědi na první otázku: Musí být článek 43 ve spojení s článkem 48 Smlouvy o založení Evropského společenství (nyní článek 49 ve spojení s článkem 54 [SFEU]) vykládány v tom smyslu, že brání také právním předpisům německého zákona o živnostenské dani, které společnosti-rezidentovi neumožňují odečíst od zdanitelného výnosu z živnosti ‚konečné' ztráty druhu popsaného v první otázce, které vnikly provozovně nacházející se v jiném členském státě?

3) V případě kladné odpovědi na první otázku: Může se v případě uzavření provozovny nacházející se v jiném členském státě jednat o ‚konečné' ztráty druhu popsaného v první otázce, ačkoliv existuje alespoň teoretická možnost, že společnost v dotčeném členském státě opět otevře provozovnu, s jejímiž zisky lze dřívější ztráty případně započítat?

4) V případě kladné odpovědi na první a třetí otázku: Přichází jako ‚konečné' ztráty druhu popsaného v první otázce, které musí být zohledněny ve státě sídla hlavní společnosti, do úvahy i takové ztráty provozovny, které mohly být podle práva státu místa provozovny minimálně jednou převedeny do následujícího zdaňovacího období?

5) V případě kladné odpovědi na první a třetí otázku: Je povinnost zohlednit přeshraniční ‚konečné' ztráty omezená výší těch ztrát, které by si společnost mohla v dotčeném státě místa provozovny odečíst, pokud by toto zohlednění ztráty nebylo vyloučeno?“

20. Písemná vyjádření předložily společnost W, německá, francouzská a finská vláda, jakož i Evropská komise.

IV. Právní posouzení

A. K první předběžné otázce

21. Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda článek 43 ES ve spojení s článkem 48 ES brání daňovému režimu členského státu, který vylučuje možnost, aby společnost-rezident za účelem určení výše daně z příjmů právnických osob, kterou má v tomto členském státě zaplatit, ze svého zdanitelného příjmu odečetla konečné ztráty provozovny nacházející se v jiném členském státě, pokud jsou na základě smlouvy o zamezení dvojímu zdanění uzavřené mezi těmito dvěma členskými státy zisky a ztráty stálé provozovny-nerezidenta ve státě sídla osvobozeny od daně.

22. Předkládající soud, jenž nejprve připomněl judikaturu Soudního dvora týkající se konečných ztrát v rozsudku Marks & Spencer [9], uvádí, že v rozsudku, který předkládající soud vydal dne 22. února 2017, použil zásady stanovené Soudním dvorem v rozsudku Timac Agro Deutschland [10], v návaznosti na který změnil svou dřívější judikaturu, která vycházela z rozsudku Soudního dvora ve věci Lidl Belgium [11]. Předkládající soud si klade otázku, zda by měl nadále postupovat podle svého rozsudku ze dne 22. února 2017, a to s ohledem na rozsudek Soudního dvora ve věci Bevola a Jens W. Trock [12], který by mohl být chápán tak, že v něm bylo rozhodnuto, že společnost podléhající neomezené daňové povinnosti, která má pobočku-nerezidenta, které vznikly konečné ztráty, se nachází ve srovnatelné situaci jako společnost, která podléhá neomezené daňové povinnosti, jejíž pobočce-rezidentovi vznikly takové ztráty, a to i v takovém případě, jako je projednávaná věc, pokud nezohlednění konečných ztrát bylo odůvodněno zásadou symetrie, která vyplývá z dvoustranné smlouvy. Pro některé autory německé právní nauky, jejichž názory sdílí spolkové ministerstvo financí, však mezi uvedeným případem a případem Bevola a Jens W. Trock existuje zásadní rozdíl, neboť posledně uvedený případ se týkal jednostranného ustanovení vnitrostátního práva. Předkládající soud si klade otázku, zda zákonný původ tohoto pravidla odůvodňuje odlišné posouzení objektivní srovnatelnosti obou situací.

23. Předkládající soud vysvětluje, že za účelem dosažení cíle spočívajícího v zamezení dvojímu zdanění v případě příjmů stálých provozoven si smluvní státy v čl. XVIII odst. 2 písm. a) smlouvy zvolily použití metody osvobození od daně, kterou se na rozdíl od metody zápočtu právo na zdanění přiznává státu, ve kterém se nachází stálá provozovna, přičemž stát sídla se vzdává jakéhokoliv práva na zdanění založeného na jeho vlastní svrchovanosti. Vzhledem k tomu, že podle zásady symetrie toto ustanovení rovněž podřizuje ztráty stálých provozoven metodě osvobození od daně, vyplývá z toho, že cílem smlouvy je rovněž zamezit dvojímu zohlednění ztrát.

[9] – Rozsudek ze dne 13. prosince 2005 (C-446/03, EU:C:2005:763). Viz poznámka pod čarou 3.

[10] – Rozsudek ze dne 17. prosince 2015 (C-388/14, EU:C:2015:829). Pro podrobnější popis uvedeného rozsudku odkazuji na úvahy uvedené v bodě 35 tohoto stanoviska.

[11] – Rozsudek ze dne 15. května 2008 (C-414/06, EU:C:2008:278). Soudní dvůr rozhodl, že článek 43 ES nebrání tomu, aby obchodní společnosti usazené v členském státě bylo zakázáno odečíst od základu daně ztráty její stálé provozovny nacházející se v jiném členském státě, pokud jsou na základě smlouvy o zamezení dvojího zdanění příjmy této stálé provozovny zdaňovány v posledně uvedeném členském státě, v němž uvedené ztráty mohou být zohledněny v rámci zdanění příjmu této stálé provozovny v budoucích zdaňovacích obdobích. Soudní dvůr k tomuto závěru dospěl poté, co konstatoval, že dotčený daňový režim, který umožňuje odpočet takových ztrát, pokud vznikly stálé provozovně-rezidentovi, byl omezením svobody usazování, které bylo odůvodněno naléhavými důvody obecného zájmu.

[12] – Rozsudek ze dne 12. června 2018 (C-650/16, EU:C:2018:424). Jak bude podrobně uvedeno v bodě 42 tohoto stanoviska, Soudní dvůr v uvedeném rozsudku rozhodl, že pokud jde o konečné ztráty spojené se stálou provozovnou-nerezidentem, není situace společnosti-rezidenta s takovouto provozovnou odlišná od situace společnosti-rezidenta se stálou provozovnou- rezidentem, z hlediska cíle zamezení dvojímu odpočtu ztrát, přestože situace obou těchto společností v zásadě nejsou srovnatelné.

24. Pro společnosti založené podle právních předpisů některého členského státu, jež mají sídlo, ústřední správu nebo hlavní provozovnu uvnitř Evropské unie, zahrnuje svoboda usazování právo vykonávat činnost v jiných členských státech prostřednictvím dceřiné společnosti, pobočky nebo zastoupení [13].

25. I když ustanovení unijního práva týkající se svobody usazování směřují, podle svého znění, k zajištění práva na národní zacházení v hostitelském členském státě, brání zároveň tomu, aby členský stát původu bránil jednomu ze svých státních příslušníků nebo společnosti založené podle jeho právních předpisů v usazení v jiném členském státě [14].

26. Tyto úvahy se uplatní i v případech, kdy společnost usazená v jednom členském státě vykonává činnost v jiném členském státě prostřednictvím stálé provozovny, jako je tomu v projednávané věci [15].

27. Je třeba uvést, že Soudní dvůr rozhodl, že ustanovení, které umožňuje zohlednit ztráty stálé provozovny při určování výsledku hospodaření a výpočtu výše zdanitelného příjmu hlavní společnosti, zakládá daňové zvýhodnění [16].

28. Přiznání takového daňového zvýhodnění v případě, kdy ztráty vznikly stálé provozovně, která se nachází v členském státě společnosti-rezidenta, ale nikoli tehdy, když ztráty vznikly stálé provozovně, která se nachází v jiném členském státě, má za následek, že daňová situace společnosti-rezidenta, která má stálou provozovnu v jiném členském státě, je méně výhodná, než by byla její daňová situace v případě, že by se její stálá provozovna nacházela ve stejném členském státě jako společnost-rezident. Toto rozdílné zacházení může způsobit, že pro společnost-rezidenta bude méně přitažlivé využít svobody usazování prostřednictvím založení stálých provozoven v jiných členských státech, a může tedy představovat omezení svobody usazování [17].

29. Je nesporné, že o takové rozdílné zacházení se jedná v projednávané věci. Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že podle ustanovení KStG podléhají společnosti, které mají vedení nebo sídlo v Německu, dani z příjmu právnických osob ze všech svých příjmů. Nicméně na základě smlouvy a metody osvobození od daně, kterou smlouva stanoví, má Spojené království výlučnou pravomoc zdanit příjmy stálých provozoven, které mají sídlo ve Spojeném království, a jsou tedy v Německu osvobozeny od daně [18]. Na základě zásady symetrie jsou ztráty těchto stálých provozoven vyloučeny ze základu daně z příjmů právnických osob, kterou musí zaplatit jejich mateřská společnost v Německu. Všechny zúčastněné strany se tak shodují na tom, že podle ustanovení KStG ve spojení se smlouvou nesmí společnost se sídlem v Německu odečíst ztráty své stálé provozovny nacházející se ve Spojeném království, zatímco by tento odpočet mohla provést, kdyby se její stálá provozovna nacházela v Německu.

[13] – Rozsudek ze dne 13. prosince 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, bod 30).

[14] – Rozsudek ze dne 12. června 2018, Bevola a Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, bod 16 a citovaná judikatura).

[15] – Rozsudky ze dne 15. května 2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, bod 20), a ze dne 12. června 2018, Bevola a Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, bod 17).

[16] – V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 15. května 2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, bod 23), a ze dne 17. července 2014, Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, bod 20).

[17] – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. května 2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, body 24 až 26).

[18] – Spolková republika Německo si nicméně zachovává právo zohlednit tyto příjmy pro účely stanovení použitelné daňové sazby.

30. Podle ustálené judikatury však takové rozdílné zacházení není na překážku svobodě usazování, pokud se týká situací, které nejsou objektivně srovnatelné, nebo pokud je odůvodněno naléhavým důvodem obecného zájmu a tomuto cíli přiměřené [19].

31. Pochybnosti, které jsou základem první otázky předkládajícího soudu, se týkají pouze požadavku objektivní srovnatelnosti. Německá, francouzská a finská vláda v tomto ohledu tvrdí, že dotčené situace nejsou srovnatelné. Společnost W a Komise, opírajíce se v podstatě o rozsudek Bevola a Jens W. Trock, zastávají opačné stanovisko.

32. Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že srovnání přeshraniční a vnitrostátní situace musí být provedeno s ohledem na cíl sledovaný použitelnými vnitrostátními ustanoveními [20]. V projednávané věci předkládající soud, německá vláda a Komise poukazují na to, že cílem článku XVIII smlouvy je zamezit dvojímu zdanění zisků a souměrně dvojímu odpočtu ztrát.

33. Z judikatury Soudního dvora rovněž vyplývá, že stálé provozovny nacházející se v jiném členském státě než v dotyčném členském státě se v zásadě nenacházejí v situaci srovnatelné se situací stálých provozoven se sídlem v tomto členském státě s ohledem na opatření přijatá posledně uvedeným členským státem s cílem zamezit dvojímu zdanění zisků společnosti-rezidenta nebo toto zdanění zmírnit [21].

34. Jak správně uvádí francouzská vláda, podle judikatury Soudního dvora je tomu jinak pouze tehdy, když daňový režim státu sídla této společnosti tím, že zdaňuje zisky stálých provozoven-nerezidentů nebo umožňuje odpočet jejich ztrát společností-rezidentem, jíž patří [22], postaví tyto provozovny na roveň stálým provozovnám-rezidentům [23].

35. V tomto ohledu odkazuji zejména na odpověď Soudního dvora na druhou předběžnou otázku ve věci Timac Agro Deutschland [24]. Podstatou otázky položené Soudnímu dvoru bylo to, zda článek 49 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že brání daňovému režimu členského státu, který v případě převodu stálé provozovny nacházející se v jiném členském státě společností-rezidentem 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 [25] náleží výlučná pravomoc zdanit výsledky hospodaření této provozovny členskému státu jejího umístění. Soudní dvůr odpověděl záporně. V bodě 65 uvedeného rozsudku Soudní dvůr rozhodl, že „jelikož Spolková republika Německo nemá pravomoc zdanit výsledky hospodaření [...] stálé provozovny [nacházející se v Rakousku], přičemž odpočet jejích ztrát již v Německu není povolen, není situace stálé provozovny [...] 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“.

[19] – Rozsudek ze dne 12. června 2018, Bevola a Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, bod 20 a citovaná judikatura).

[20] – Rozsudek ze dne 12. června 2018, Bevola a Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, bod 32 a citovaná judikatura).

[21] – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. června 2018, Bevola a Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, bod 37 a citovaná judikatura).

[22] – Jak vyplývá z úvah uvedených v bodě 29 výše, v projednávané věci tomu tak není.

[23] – V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 17. července 2014, Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, bod 24), a ze dne 17. prosince 2015, Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829, bod 28). Lze rovněž odkázat na bod 68 rozsudku ze dne 12. prosince 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773), ve kterém Soudní dvůr rozhodl, že „jakmile členský stát jednostranně nebo prostřednictvím dohod podrobí dani z příjmů nejen akcionáře-rezidenty, ale rovněž akcionáře-nerezidenty, pokud jde o dividendy, které obdrží od společnosti-rezidenta, situace uvedených akcionářů-nerezidentů se přibližuje situaci akcionářů-rezidentů“.

[24] – Rozsudek ze dne 17. prosince 2015 (C-388/14, EU:C:2015:829).

[25] – V uvedeném případě smlouva o zamezení dvojímu zdanění uzavřená mezi Spolkovou republikou Německo a Rakouskou republikou stanovila použití metody osvobození od daně.

36. Podle mého názoru lze z judikatury citované v předchozích bodech tohoto stanoviska vyvodit, že určujícím prvkem pro závěr, že situace rezidentů a nerezidentů nejsou objektivně srovnatelné s ohledem na daňový režim členského státu – a zejména na odpočet ztrát – je, že členský stát nemá pravomoc zdanit nerezidenty. V tomto ohledu je třeba odkázat na stanovisko generálního advokáta M. Watheleta ve věci Timac Agro Deutschland [26], v němž s odkazem na stanovisko generálního advokáta N. Jääskinena ve věci Miljoen a další [27] generální advokát M. Wathelet uvedl, že „určujícím hlediskem pro porovnání situací daňových poplatníků-rezidentů a daňových poplatníků-nerezidentů za účelem zjištění případného omezení zakázaného Smlouvou ‚*není* […] *ani tak cíl* dotčené právní úpravy […], *ale spíše* skutečnost, že právní úprava členského státu nemůže zavést rozdílné zacházení, jehož *praktickým dopadem* je to, že v konečném důsledku nesou nerezidenti *vyšší daňovou zátěž*, a které je tak může odradit od toho, aby takové svobody využili' a že „tento přístup vyžaduje, aby bylo nejprve posouzeno, zda dotyčný členský stát (v projednávané věci stát sídla hlavní společnosti, která se domáhá odpočtu ztrát své stálé provozovny umístěné v jiném členském státě) disponuje či nedisponuje pravomocí zdanit dotyčné příjmy".

37. Jak uvádí německá vláda, Soudní dvůr v nedávném rozsudku AURES Holdings potvrdil rozhodující význam neexistence daňových pravomocí při posuzování srovnatelnosti přeshraniční situace s vnitrostátní situací, pokud jde o odpočet ztrát. V bodě 41 uvedeného rozsudku tak Soudní dvůr odkázal *per analogiam* na bod 65 rozsudku Timac Agro Deutschland [28] a rozhodl, že „jelikož hostitelský členský stát neměl zdaňovací pravomoc ve zdaňovacím období, během něhož předmětné ztráty vznikly, není situace společnosti, která svou daňovou rezidenci přemístila do tohoto členského státu a následně v něm uplatňuje ztráty dříve vzniklé v jiném členském státě, srovnatelná se situací společnosti, jejíž výsledky hospodaření podléhaly zdaňovací pravomoci prvně uvedeného členského státu ve zdaňovacím období, během něhož jí vznikly ztráty" [29].

38. S ohledem na výše uvedené úvahy jsem stejně jako německá, francouzská a finská vláda toho názoru, že pokud jde o takový daňový režim, jako je daňový režim dotčený ve věci v původním řízení, podle kterého dvoustranná smlouva o zamezení dvojímu zdanění, která používá metodu osvobození od daně, podřizuje výlučné daňové pravomoci členského státu, ve kterém se nacházejí, stálé provozovny-nerezidenty patřící společnosti, která má sídlo v jiném členském státě, není situace těchto provozoven objektivně srovnatelná se situací stálých provozoven-rezidentů takové společnosti.

39. Z toho vyplývá, že rozdílné zacházení mezi těmito dvěma kategoriemi stálých provozoven, jak je popsáno v bodě 29 výše, nepředstavuje omezení zakázané ustanoveními Smlouvy týkajícími se svobody usazování.

40. Předkládající soud si klade otázku, zda jsou výše uvedená zjištění zpochybněna přístupem Soudního dvora v rozsudku Bevola a Jens W. Trock [30].

[26] – Stanovisko generálního advokáta M. Watheleta ve věci Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:533, body 31 a 32; kurzivou zvýraznil autor stanoviska).

[27] – Stanovisko generálního advokáta N. Jääskinena ve spojených věcech Miljoen a další (C-10/14, C-14/14 a C-17/14, EU:C:2015:429, bod 55).

[28] – Rozsudek ze dne 17. prosince 2015, Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829).

[29] – Rozsudek ze dne 27. února 2020, AURES Holdings (C-405/18, EU:C:2020:127, bod 41; viz rovněž bod 45). Okolnosti uvedeného rozsudku jsou zajisté odlišné od okolností zkoumaných v projednávané věci. Podle mého názoru se však určující prvek neexistence daňové pravomoci, kterou Soudní dvůr uznal v uvedeném rozsudku, použije na takovou situaci, jako je situace ve věci v původním řízení. Je třeba uvést, že generální advokátka J. Kokott ve svém stanovisku ve věci AURES Holdings (C-405/18, EU:C:2019:879, body 28 a 30) sice navrhla upuštění od používání kritéria srovnatelnosti, avšak zároveň uvedla, že „Soudní dvůr doposud, pokud jde o otázku srovnatelnosti, vycházel také z toho, zda má dotyčný členský stát příslušnou daňovou pravomoc".

[30] – Rozsudek ze dne 12. června 2018 (C-650/16, EU:C:2018:424).

41. Podle mého názoru je třeba na tuto otázku odpovědět záporně.

42. Věc Bevola a Jens W. Trock [31] se týkala dánských právních předpisů, podle kterých společnost-rezident nemohla od svého zdanitelného zisku odpočítat ztráty, které vznikly její stálé provozovně nacházející se v jiném členském státě, a to i v případě, že tyto ztráty již nebylo možné s konečnou platností zohlednit v tomto jiném členském státě, ledaže by si tato společnost-rezident zvolila takový režim mezinárodního společného zdanění, který podléhá přísným podmínkám [32]. Naproti tomu společnost-rezident by tento odpočet mohla provést, kdyby se její stálá provozovna nacházela v Dánsku. Soudní dvůr měl za to, že taková právní úprava zavedla rozdílné zacházení mezi dánskými společnostmi, které měly stálou provozovnu v Dánsku, a dánskými společnostmi, jejichž stálá provozovna se nacházela v jiném členském státě, což mohlo způsobit, že pro dánskou společnost bude méně přitažlivé využít svobody usazování prostřednictvím založení stálých provozoven v jiných členských státech. Pokud jde o srovnatelnost těchto situací, Soudní dvůr nejprve připomněl zásadu uvedenou v bodě 33 tohoto stanoviska a poté v bodě 38 rozsudku Bevola a Jens W. Trock rozhodl, že „[p]okud jde však o ztráty spojené se stálou provozovnou-nerezidentem, která ukončila veškerou činnost a jejíž ztráty nemohly být a již nemohou být odpočítány od jejího zdanitelného zisku v členském státě, v němž činnost vykonávala, není situace společnosti-rezidenta s takovouto provozovnou odlišná od situace společnosti-rezidenta se stálou provozovnou-rezidentem, z hlediska cíle zamezení dvojímu odpočtu ztrát“ [33].

43. Řešení přijaté Soudním dvorem by mohlo být chápáno tak, že se použije na všechny případy, kdy stálé provozovně-nerezidentovi vznikly konečné ztráty, nezávisle na tom, zda nemožnost odečíst tyto ztráty ve státě sídla mateřské společnosti vyplývá z jednostranného vnitrostátního ustanovení, nebo dvoustranné smlouvy o zamezení dvojímu zdanění a zda metoda zamezení dvojímu zdanění je metodou zápočtu [34] nebo metodou osvobození od daně. Mám za to, že by tento výklad rozsudku Bevola a Jens W. Trock, který v projednávané věci zastávají společnost W a Komise, znamenal, že Soudní dvůr podstatně změnil přístup vyvinutý svou dřívější judikaturou.

44. Stejně jako německá, francouzská a finská vláda mám za to, že řešení přijaté Soudním dvorem v bodě 38 rozsudku Bevola a Jens W. Trock [35] je v souladu s řešením, které Soudní dvůr zaujal v bodě 65 svého předchozího rozsudku Timac Agro Deutschland [36].

45. Ve věci Timac Agro Deutschland [37] uzavřel stát sídla společnosti dvoustrannou smlouvu o zamezení dvojímu zdanění, která na příjmy pocházející ze státu zdroje použila metodu osvobození od daně. Stát sídla se tak vzdal zdanění příjmů stálých provozoven nacházejících se ve

[31] – Rozsudek ze dne 12. června 2018 (C-650/16, EU:C:2018:424).

[32] – Podle čl. 8 odst. 2 selskabsskatteloven (dánský zákon o korporační dani) se s výhradou článku 31 A odst. 1 do zdanitelného příjmu nezahrnují příjmy a výdaje spojené se stálou provozovnou nebo nemovitostí nacházejícími se v cizím státě, na Faerských ostrovech nebo v Grónsku. Podle zmíněného článku 31A(1) si hlavní mateřská společnost může zvolit režim mezinárodního společného zdanění, to znamená, že všechny rezidentské nebo nerezidentské společnosti dané skupiny, včetně jejich stálých provozoven a nemovitostí, které se nacházejí v Dánsku nebo jinde, budou podléhat dani v Dánsku.

[33] – Rozsudek ze dne 12. června 2018 (C-650/16, EU:C:2018:424, bod 38).

[34] – Podle metody zápočtu si oba státy na rozdíl od metody osvobození od daně zachovávají své příslušné daňové pravomoci. Zisky poplatníků pocházející z příjmů zahraničního původu jsou tedy zdaňovány ve státě jejich bydliště na základě jejich celosvětových příjmů, včetně příjmů zahraničního původu, přičemž tento stát se zavazuje pouze započíst daň odvedenou ve státě zdroje na svou vlastní daň vztahující se k příjmům zahraničního původu.

[35] – Rozsudek ze dne 12. června 2018 (C-650/16, EU:C:2018:424).

[36] – Odkazuji rovněž na rozsudky ze dne 17. července 2014, Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087) a ze dne 27. února 2020, AURES Holdings (C-405/18, EU:C:2020:12), přičemž posledně uvedený byl vydán později než rozsudek Bevola a Jens W. Trock.

[37] – Rozsudek ze dne 17. prosince 2015 (C-388/14, EU:C:2015:829).

státě zdroje. Naproti tomu ve věci Bevola a Jens W. Trock[38] se stát sídla jednostranně rozhodl ustanovením vnitrostátního práva nezdaňovat příjmy stálé provozovny-nerezidentů patřící rezidentním společnostem, ačkoli k tomu měl pravomoc.

46. Pouze v prvním případě lze tedy mít za to, že se stát sídla skutečně a zcela vzdal své pravomoci zdanit příjmy stálých provozoven-nerezidentů. Jak bylo uvedeno výše, tato skutečnost je rozhodující pro závěr, že situace rezidentů a nerezidentů nejsou objektivně srovnatelné s ohledem na daňový režim členského státu, a to zejména s ohledem na odpočitatelnost ztrát.

47. Je pravda, že v bodě 39 rozsudku Bevola a Jens W. Trock[39] Soudní dvůr rovněž uvedl, že „dotčená vnitrostátní ustanovení, jejichž účelem je zamezit dvojímu zdanění zisků a dvojímu odpočtu ztrát stálé provozovny-nerezidenta, obecněji usilují o zajištění přiměřenosti zdanění společnosti s takovouto provozovnou její platební schopnosti“ a že „platební schopnost společnosti se stálou provozovnou- nerezidentem, jež utrpěla konečné ztráty, je dotčena stejným způsobem jako platební schopnost společnosti, jejíž stálé provozovně-rezidentu vznikly ztráty“.

48. Stejně jako předkládající soud však nejsem přesvědčen, že daňová schopnost – kterou ostatně předkládající soud nepopsal jako jeden z cílů smlouvy – je rozhodující skutečností pro určení, zda jsou situace rezidentů a nerezidentů objektivně srovnatelné s ohledem na daňový režim členského státu, který v takové věci, jako je projednávaná věc, uplatňuje na základě dvoustranné smlouvy o zamezení dvojímu zdanění metodu osvobození od daně, kdy se tento členský stát zcela vzdal své pravomoci zdanit stálé provozovny-nerezidenty, které tedy podléhají výlučné daňové pravomoci členského státu, v němž se nacházejí. V tomto smyslu souhlasím s předkládajícím soudem, že „cíl zdanění z důvodu platební schopnosti, který vyplývá z rozsudku [Bevola a Jens W. Trock[40]], je obecnou a abstraktní zásadou zdanění [a není vhodné] připisovat metodě osvobození od daně určené smlouvou účel, který by již nebyl vyjádřen v konkrétních cílech zamezení dvojímu zdanění a zamezení dvojímu zohlednění ztrát“.

49. S ohledem na výše uvedené jsem toho názoru, že v případě neexistence objektivně srovnatelných situací nepředstavuje takový daňový režim, jako je režim dotčený v původním řízení, omezení svobody usazování. Navrhuji tedy Soudnímu dvoru, aby na první předběžnou otázku odpověděl záporně v tom smyslu, že článek 43 ES ve spojení s článkem 48 ES nebrání právním předpisům členského státu, které společnosti-rezidentovi neumožňují odpočet konečných ztrát provozovny nacházející se v jiném členském státě od jejího zisku, pokud tyto právní předpisy osvobozují zisky a ztráty na základě bilaterální dohody o zamezení dvojímu zdanění uzavřené mezi dvěma členskými státy.

50. Vzhledem k odpovědi, kterou navrhuji dát na první otázku, není namístě, aby Soudní dvůr odpovídal na druhou až pátou předběžnou otázku, které byly položeny pro případ kladné odpovědi na první otázku. Nicméně pro úplnost i pro případ, že by Soudní dvůr mohl mít odlišný názor na odpověď navrhovanou na první otázku, se dále budu zabývat každou z těchto otázek.

38 – Rozsudek ze dne 12. června 2018 (C-650/16, EU:C:2018:424).

39 – Tamtéž.

40 – Tamtéž.

B. Ke druhé předběžné otázce

51. Druhou otázkou se předkládající soud táže, zda článek 43 ES ve spojení s článkem 48 ES brání také takovým právním předpisům, jako je GewStG, které společnosti-rezidentovi neumožňují odečíst od zdanitelného provozního zisku konečné ztráty, které vznikly stálé provozovně-nerezidentovi.

52. Předkládající soud upřesňuje, že živnostenská daň je věcnou obecní daní, které podléhají veškeré průmyslové nebo obchodní činnosti, pokud jsou vykonávány v tuzemsku. Vybírá se nezávisle na osobní situaci daňového poplatníka a vedle daně z příjmu fyzických nebo právnických osob. Cílem živnostenské daně bylo kompenzovat zvláštní zatížení, které průmysl, obchod a řemeslná výroba přinášejí obcím. Od roku 1988 je živnostenská daň v podstatě vybírána z provozních zisků, které se podle EStG nebo KStG vypočítají jako zisk z průmyslové nebo obchodní činnosti, s výhradou určitých přirážek a odpočtů podle § 8 a § 9 GewStG. Konkrétně podle § 9 odst. 3 GewStG se součet zisku a přirážek sníží o část provozního zisku tuzemské společnosti spojenou se stálou provozovnou této společnosti nacházející se v zahraničí.

53. Předkládající soud vysvětluje, že kladné nebo záporné příjmy stálých provozoven-nerezidentů jsou vyloučeny ze základu živnostenské daně, nezávisle na tom, zda použitelná smlouva o zamezení dvojímu zdanění používá metodu osvobození od daně nebo metodu započtení, nebo zda se taková smlouva nepoužije.

54. Předkládající soud má za to, že pokud by svoboda usazování vyžadovala, aby konečné ztráty stálých provozoven-nerezidentů byly zohledněny v členském státě mateřské společnosti pro účely určení povinnosti k dani z příjmů právnických osob, musely by být rovněž zohledněny při vyměření živnostenské daně. Uvádí však, že německé daňové orgány a někteří komentátoři s takovým řešením nesouhlasí z důvodu, že živnostenská daň je strukturována tak, že má spojitost se státem sídla a je věcná. Kromě toho finanční úřad B tvrdí, že Spojené království nemá žádnou věcnou daň srovnatelnou s živnostenskou daní. S odkazem na rozsudek Soudního dvora ve věci Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt[41] finanční úřad B tvrdí, že unijní právo nemůže uložit Spolkové republice Německo povinnost, aby nesla důsledky takového výběru státem, z něhož příjmy pocházejí.

55. Domnívám se, že pokud, jak zřejmě navrhuje předkládající soud a což mu přísluší určit, se živnostenská daň podobá dani z příjmu bez ohledu na určité rozdíly mezi provozními zisky a zisky, které podléhají dani z příjmů právnických osob[42], by kladná odpověď na první otázku měla rovněž vést k tomu, že i na druhou otázku bude odpovězeno kladně.

56. Skutečnost, že živnostenská daň „má strukturální vazbu na tuzemsko (zásada teritoriality)“, použijeme-li výraz předkládajícího soudu, podle mého názoru toto posouzení nezpochybňuje. Jak správně uvádí Komise, v takové situaci, jako je situace uvedená v první předběžné otázce, se situace mateřské společnosti-rezidenta, pokud jde o živnostenskou daň, neliší od situace mateřské společnosti-rezidenta ve vztahu dani z příjmů právnických osob, jelikož v obou případech podléhají dani z příjmu pouze tuzemské příjmy. Jak uvádí předkládající soud a německá vláda, v případě použití dvoustranné smlouvy o zamezení dvojímu zdanění, která stanoví metodu

41 – Rozsudek ze dne 23. října 2008 (C-157/07, EU:C:2008:588).

42 – Podle § 7 první věty GewStG se posledně uvedený zisk zvýší v souladu s § 8 nebo se sníží podle § 9 GewStG.

osvobození od daně, jsou kladné nebo záporné příjmy stálých provozoven-nerezidentů vyloučeny ze základu živnostenské daně z důvodu odkazu na „zisk […] určený v souladu s ustanoveními […] KStG“ v § 7 bodě 1 první větě GewStG[43].

57. Mám tedy za to, že v případě kladné odpovědi na první předběžnou otázku by se řešení přijaté Soudním dvorem v bodě 38 rozsudku Bevola a Jens W. Trock[44], pokud jde o objektivní srovnatelnost situací nerezidentů a rezidentů s ohledem na odpočet konečných ztrát, mělo použít rovněž na vyměření živnostenské daně.

58. V průběhu řízení před předkládajícím soudem finanční úřad B uvedl, že ve Spojeném království neexistuje žádná věcná daň obdobná živnostenské dani. Předkládající soud z toho vyvodil, že „vyloučení odpočtu ztráty u živnostenské daně se v první řadě zakládá na tom, že Spojené království jako stát zdroje odpočet ztráty u živnostenské daně vůbec nepřipouští“. Tuto argumentaci nepovažuji za přesvědčivou. Jak podle mého názoru správně uvádí Komise, případné příjmy stálé provozovny nacházející se ve Spojeném království podléhají dani z příjmů právnických osob a jsou tedy zdanitelnými příjmy, nezávisle na tom, zda se mohou vedle daně z příjmů právnických osob uplatnit i další daně z příjmu.

59. Odkaz finančního úřadu B na rozsudek Soudního dvora ve věci Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt[45], ve kterém Soudní dvůr rozhodl, že „členský stát nemůže být povinen pro účely použití svých vlastních daňových právních předpisů zohlednit případné nepříznivé důsledky vyplývající ze zvláštností právní úpravy jiného státu, která se použije na stálou provozovnu nacházející se na území uvedeného státu a patřící společnosti, jejíž sídlo se nachází na území prvního státu“, je irelevantní. Jak správně tvrdí společnost W a Komise, situace, které se uvedený rozsudek týká, se liší od situace, která je základem projednávané věci, v níž nemožnost zohlednit konečné ztráty stálé provozovny-nerezidenta nevyplývá z právních předpisů státu, kde se nachází – zejména z toho důvodu, že tento stát nemá daň srovnatelnou s živnostenskou daní – ale z toho důvodu, že tato provozovna ukončila činnost s tím důsledkem, že již nemá žádné příjmy.

C. Ke třetí předběžné otázce

60. Třetí otázkou chce předkládající soud objasnit pojem „konečné ztráty“. Zejména s odkazem na rozsudky Soudního dvora ve věcech Memira Holding a Holmen[46] si předkládající soud klade otázku, zda se v případě uzavření stálé provozovny nacházející se v členském státě může jednat o „konečné“ ztráty, ačkoli existuje alespoň teoretická možnost, že mateřská společnost může v témže členském státě otevřít novou stálou provozovnu, s jejímiž zisky lze dřívější ztráty případně započítat.

61. Předkládající soud uvádí, že Hessiches Finanzgericht (finanční soud, Hesensko) konstatoval, že v projednávané věci se jedná o konečné ztráty. Společnost W tím, že uzavřela svou stálou provozovnu, propustila své zaměstnance a převedla nájem na pronajaté prostory, učinila vše pro to, aby ukončila činnost své provozovny ve Spojeném království, což prokazuje, že

[43] – V případě neexistence takové smlouvy nebo v případě, že použitelná smlouva o zamezení dvojímu zdanění stanoví metodu započtení, jsou příjmy stálých provozoven-nerezidentů na základě § 9 odst. 3 GewStG odečteny od provozního zisku, a nepodléhají tudíž živnostenské dani.

[44] – Rozsudek ze dne 12. června 2018 (C-650/16, EU:C:2018:424).

[45] – Rozsudek ze dne 23. října 2008 (C-157/07, EU:C:2008:588, bod 49).

[46] – Rozsudky ze dne 19. června 2019, Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:510), a ze dne 19. června 2019, Holmen (C-608/17, EU:C:2019:511).

prostřednictvím provozovny nacházející se v tomto státě společnost W již nedosahuje příjmů, a tím spíše zisků, z nichž by bylo možno v budoucnu odečíst ztráty vzniklé do uzavření této provozovny.

62. Z bodu 55 rozsudku Soudního dvora ve věci Marks & Spencer [47] vyplývá, že ztráty dceřiné společnosti-nerezidenta musí být kvalifikovány jako konečné, pokud:

– dceřiná společnost-nerezident vyčerpala možnosti zohlednit ztráty, které existují v jejím státě sídla v rámci zdaňovacího období, kterého se týkala žádost o snížení daní, jakož i v rámci předcházejících zdaňovacích období, případně prostřednictvím převodu těchto ztrát na třetí osobu nebo započtením uvedených ztrát na zisky realizované dceřinou společností během předcházejících zdaňovacích období, a

– neexistuje možnost, aby mohly být ztráty zahraniční dceřiné společnosti zohledněny v jejím státě sídla v rámci budoucích zdaňovacích období buď jí samotnou, nebo třetí osobou, zejména v případě převodu dceřiné společnosti na tuto třetí osobu.

63. Tyto úvahy platí rovněž pro ztráty stálé provozovny-nerezidenta [48].

64. V pozdějších rozsudcích Soudní dvůr upřesnil kritérium konečné povahy ztrát. V rozsudcích Memira Holding a Holmen [49] měl Soudní dvůr objasnit případ uvedený v bodě 55 druhé odrážce rozsudku Marks & Spencer [50], kdy neexistuje možnost, aby mohly být ztráty zahraniční dceřiné společnosti zohledněny v jejím státě sídla v rámci budoucích zdaňovacích období. Soudní dvůr uvedl, že skutečnost, že tento stát neumožňuje převod ztrát, nestačí sama o sobě k závěru, že ztráty dceřiné společnosti budou považovány za konečné. Tyto ztráty totiž nelze kvalifikovat jako konečné, pokud je nadále možné je uplatnit přenesením na třetí osobu. Třetí osoba může daňově zohlednit ztráty dceřiné společnosti ve státě sídla posledně uvedené, například po jejím převodu za cenu, jež zahrnuje hodnotu daňové výhody, kterou představuje odpočitatelnost ztrát. Mateřská společnost musí být schopna prokázat, že taková možnost je vyloučena.

65. Striktní výklad rozsudků Memira Holding a Holmen [51] by mohl vést k domněnce, že ztráty stálé provozovny-nerezidenta, jejíž činnost byla ukončena [52], nemohou být považovány za konečné, pokud by mateřská společnost nacházející se v jiném členském státě mohla následně otevřít novou stálou provozovnu ve stejném státě, v němž se nacházela předchozí stálá provozovna, na kterou by mohly být převedeny minulé ztráty, a to nezávisle na tom, zda je takový převod podle práva posledně uvedeného státu možný, či nikoli. V takovém případě by tyto ztráty nesplňovaly podmínky uvedené v bodě 55 druhé odrážce rozsudku Marks & Spencer [53].

47 – Rozsudek ze dne 13. prosince 2005 (C-446/03, EU:C:2005:763).

48 – Rozsudek ze dne 15. května 2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278). Viz rovněž rozsudek ze dne 12. června 2018, Bevola a Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, bod 64).

49 – Rozsudky ze dne 19. června 2019, Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:510, body 22 až 28), a ze dne 19. června 2019, Holmen (C-608/17, EU:C:2019:511, body 34 až 40).

50 – Rozsudek ze dne 13. prosince 2005 (C-446/03, EU:C:2005:763).

51 – Rozsudky ze dne 19. června 2019, Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:510), a ze dne 19. června 2019, Holmen (C-608/17, EU:C:2019:511).

52 – Jak správně podotýkají německá a finská vláda, uzavření stálé provozovny se liší od likvidace dceřiné společnosti v tom smyslu, že stálá provozovna je z právního hlediska součástí společnosti, k níž patří. I když tato společnost s konečnou platností ukončila činnost stálé provozovny v jiném členském státě, může později v tomto státě otevřít novou stálou provozovnu.

53 – Rozsudek ze dne 13. prosince 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763).

66. Zdá se však, že tento výklad jde příliš daleko v případě, kdy mateřská společnost ještě nemá jinou stálou provozovnu ve státě, kde se nacházela uzavřená stálá provozovna, a možnost, že by mohla v tomto státě kdykoli v budoucnu otevřít novou stálou provozovnu, na niž by mohly být převedeny minulé ztráty, je čistě hypotetická. Nejenže by totiž bylo pro mateřskou společnost prakticky nemožné nebo nepřiměřeně náročné prokázat, že takovou možnost nemá, ale toto řešení by vedlo k tomu, že by ztráty stálé provozovny nacházející se v jiném členském státě nebyly nikdy považovány za konečné, což by zbavilo povinnost zohlednit konečné ztráty uvedenou v rozsudku Marks & Spencer [54] její podstaty.

67. S ohledem na výše uvedené mám za to, že v případě kladné odpovědi na první předběžnou otázku je třeba na třetí předběžnou otázku odpovědět záporně.

D. Ke čtvrté předběžné otázce

68. Podstatou čtvrté otázky předkládajícího soudu je, zda ztráty stálé provozovny, které byly převedeny ze zdaňovacích období předcházejících jejímu uzavření, mohou být považovány za „konečné“. Předkládající soud uvádí, že spolkové ministerstvo financí má za to, že jako „konečné ztráty“ mohou být zohledněny pouze ztráty, které vznikly v posledním zdaňovacím období.

69. Soudní dvůr se uvedenou otázkou zabýval – ale výslovně o ní nerozhodl – v rozsudku Komise v. Spojené království [55], v němž uznal slučitelnost vnitrostátního ustanovení, podle kterého musí být konečná povaha ztrát dceřiné společnosti-nerezidenta ve smyslu bodu 55 rozsudku Marks & Spencer [56] určena „podle situace, která existuje bezprostředně po uplynutí“ zdaňovacího období, v němž ztráty vznikly, se svobodou usazování.

70. Nezdá se však, že by z uvedeného rozsudku bylo možné vyvodit konečné závěry k odpovědi na čtvrtou předběžnou otázku. V několika svých stanoviscích se k uvedené otázce více vyjádřila generální advokátka J. Kokott [57], když měla za to, že ztráty, které nebyly po uplynutí zdaňovacího období konečné, se konečnými nestávají ani později. Podle ní, pokud by bylo možné považovat kumulované ztráty (ztráty, které lze přenést do dalších období) za konečné ztráty, byla by zprvu úspěšná činnost dceřiné společnosti (nebo stálé provozovny) zdaněna pouze ve státě, kde se nachází, zatímco by následná ztrátová činnost byla financována z daňových příjmů státu sídla mateřské společnosti, což by bylo v rozporu s vyváženým rozdělením zdaňovacích pravomocí.

71. Mám za to, že uvedený názor generální advokátky J. Kokott na tuto otázku je přesvědčivý. Stejně jako německá, francouzská a finská vláda navrhuji odpovědět na čtvrtou předběžnou otázku záporně.

E. K páté předběžné otázce

72. Podstatou páté otázky předkládajícího soudu je, zda výše konečných ztrát stálé provozovny-nerezidenta, kterou je třeba zohlednit v členském státě sídla mateřské společnosti, musí být omezena výší konečných ztrát, které by, pokud by to bylo možné, byly zohledněny v členském státě, ve kterém se nachází stálá provozovna.

[54] – Tamtéž.

[55] – Rozsudek ze dne 3. února 2015 (C-172/13, EU:C:2015:50).

[56] – Rozsudek ze dne 13. prosince 2005 (C-446/03, EU:C:2005:763).

[57] – Stanoviska generální advokátky J. Kokott ve věci Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:8, body 58 a 59); Holmen (C-608/17, EU:C:2019:9, body 54 a 55) a AURES Holdings (C-405/18, EU:C:2019:879, body 61 až 65).

73. Ve věci, v níž byl vydán rozsudek A [58], byl Soudní dvůr dotazován zejména na to, zda v případě, že by mateřská společnost měla právo v rámci fúze zohlednit ztráty své dceřiné společnosti-nerezidenta, je třeba tyto ztráty určit podle práva státu sídla mateřské společnosti, nebo podle práva státu sídla dceřiné společnosti. Soudní dvůr nejprve připomněl, že za současného stavu unijního práva zásadně neplyne ze svobody usazování použitelnost určitého práva na výpočet ztrát slučující se dceřiné společnosti, které přebírá mateřská společnost (bod 58 uvedeného rozsudku). Soudní dvůr dále připomněl, že tento výpočet nesmí v zásadě vést k nerovnému zacházení ve srovnání s výpočtem, který by byl za stejných okolností proveden v případě převzetí ztrát dceřiné společnosti-rezidenta (bod 59 uvedeného rozsudku). Konečně Soudní dvůr rozhodl, že tuto otázku nelze zkoumat abstraktně a hypoteticky, nýbrž musí být případně posuzována případ od případu (bod 60 uvedeného rozsudku).

74. Stejně jako společnost W, Komise a finská vláda jsem toho názoru, že stejné zásady se uplatní pro výpočet ztrát stálé provozovny-nerezidenta pro účely zohlednění těchto ztrát ve státě sídla mateřské společnosti. V projednávané věci by tedy za účelem zajištění rovného zacházení s odpočtem konečných ztrát mezi společnostmi-rezidenty, které vlastní stálou provozovnu-nerezidenta, a společnostmi-rezidenty vlastnícími stálou provozovnu-rezidenta neměla výše konečných ztrát, které je třeba zohlednit, přesahovat částku vypočtenou na základě pravidel státu sídla mateřské společnosti (v projednávané věci Německa).

75. Pokud by však výše konečných ztrát vypočtená podle pravidel státu sídla mateřské společnosti byla vyšší než částka vypočtená podle pravidel státu, ve kterém se nachází stálá provozovna (v projednávané věci Spojené království), musela by být omezena posledně uvedenou částkou. V opačném případě by společnosti-rezidenti vlastnící stálou provozovnu-rezidenta byly zvýhodněny oproti společnostem-rezidentům vlastnícím stálou provozovnu-nerezidenta. Kromě toho by v případě neexistence takového omezení musel členský stát sídla mateřské společnosti nést negativní důsledky použití daňových právních předpisů členského státu, ve kterém se nachází stálá provozovna-nerezident.

V. Závěry

76. S ohledem na výše uvedené tedy navrhuji Soudnímu dvoru, aby na první předběžnou otázku položenou Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud, Německo) odpověděl následovně:

„Článek 43 ve spojení s článkem 48 Smlouvy o založení Evropského společenství (nyní článek 49 ve spojení s článkem 54 Smlouvy o fungování Evropské unie) nebrání právním předpisům členského státu, které společnosti-rezidentovi neumožňují odpočet ztrát provozovny nacházející se v jiném členském státě od jejího zisku, pokud tato společnost zaprvé vyčerpala všechny možnosti odpočtu těchto ztrát, které jí nabízí právo členského státu, v němž se tato provozovna nachází, a zadruhé prostřednictvím této provozovny již nedosahuje žádných příjmů, takže již nemá možnost, aby tyto ztráty byly v tomto členském státě zohledněny (‚konečné' ztráty), pokud tyto právní předpisy osvobozují zisky a ztráty na základě bilaterální dohody o zamezení dvojímu zdanění uzavřené mezi dvěma členskými státy."

[58] – Rozsudek ze dne 21. února 2013 (C-123/11, EU:C:2013:84).