Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
ANTHONY MICHAEL COLLINS
prednesené 10. marca 2022 [1]

Vec C-538/20

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

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Články 43 a 48 ES – Sloboda usadiť sa – Daň z príjmov právnických osôb – Daň z podnikania – Odpočítanie strát stálej prevádzkarne, ktorá sa nachádza v členskom štáte a patrí spoločnosti nachádzajúcej sa v inom členskom štáte – Zamedzenie dvojitého zdanenia oslobodením príjmu stálej prevádzkarne nerezidenta – Porovnateľnosť situácií – Pojem ‚konečné straty'"

I. Úvod

1. Týmto návrhom na začatie prejudiciálneho konania Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko) v podstate požiadal Súdny dvor, aby určil, či materská spoločnosť rezident má na základe článku 43 ES v spojení s článkom 48 ES [2] právo odpočítať zo svojho zdaniteľného príjmu straty svojej stálej prevádzkarne nerezidenta, ktorá ukončila svoju činnosť, a tieto straty preto už nemožno zohľadniť v štáte, v ktorom sa uvedená stála prevádzkareň nerezident nachádzala, a to v prípade, keď zisk a strata tejto prevádzkarne nerezidenta sú oslobodené od dane v štáte sídla materskej spoločnosti v zmysle dohody o zamedzení dvojitého zdanenia.

[1] Jazyk prednesu: angličtina.

[2] Teraz články 49 a 54 ZFEÚ. Je potrebné odkazovať na ustanovenia Zmluvy o založení Európskeho spoločenstva, pretože v čase skutkových okolností vo veci samej ešte nenadobudla platnosť Lisabonská zmluva.

2. Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou W so sídlom v Nemecku a nemeckými daňovými orgánmi a týkal sa odmietnutia týchto orgánov zohľadniť konečné straty [3] organizačnej zložky tejto spoločnosti v Spojenom kráľovstve na účely stanovenia povinnosti uvedenej spoločnosti zaplatiť daň z príjmov právnických osôb a určenia základu dane z podnikania za zdaňovacie obdobie 2007. Predovšetkým vzniká otázka, či prístup Súdneho dvora v rozsudku Bevola a Jens W. Trock [4] v súvislosti s objektívnou porovnateľnosťou situácií rezidentov a nerezidentov, pokiaľ ide o odpočítateľnosť konečných strát, možno uplatniť aj v prejednávanej veci, v ktorej oslobodenie ziskov a symetricky aj strát stálej prevádzkarne nerezidenta vyplýva z dvojstrannej dohody o zamedzení dvojitého zdanenia a nie – ako v prípade uvedeného rozsudku – z jednostranného ustanovenia vnútroštátneho práva.

II. Právny rámec

A. Dohoda o zamedzení dvojitého zdanenia uzavretá medzi Nemeckom a Spojeným kráľovstvom

3. Dňa 26. novembra 1964 uzavrela Spolková republika Nemecko so Spojeným kráľovstvom Veľkej Británie a Severného Írska dohodu o zamedzení dvojitého zdanenia a o predchádzaní daňovým únikom v súvislosti s daňami z príjmov a majetku (ďalej len „dohoda“) [5].

4. Článok III ods. 1 dohody znie:

„Priemyselné a obchodné zisky podniku z jedného z území sú zdaniteľné iba na tomto území, pokiaľ tento podnik na druhom území nevykonáva žiadnu priemyselnú alebo podnikateľskú činnosť prostredníctvom stálej prevádzkarne, ktorá sa na ňom nachádza. Ak podnik vykonáva na druhom území priemyselnú alebo podnikateľskú činnosť prostredníctvom tam sa nachádzajúcej stálej prevádzkarne, môžu byť tieto zisky na druhom území zdanené, avšak len v rozsahu, v akom ich je možné pripísať tejto prevádzkarni.“

5. Článok XVIII ods. 2 písm. a) dohody stanovuje:

„Daň sa v prípade rezidenta Spolkovej republiky stanoví takto:

a) Ak sa neuplatní písmeno b) nižšie, zo základu dane Spolkovej republiky je vylúčený akýkoľvek príjem zo zdrojov nachádzajúcich sa v Spojenom kráľovstve a akákoľvek zložka kapitálu, ktorý sa nachádza v Spojenom kráľovstve a môže byť v zmysle tejto dohody zdanený v Spojenom kráľovstve, za predpokladu, že takéto vylúčenie kapitálových výnosov uvedených v článku VIII

[3] Súdny dvor objasnil pojem „konečné straty“ v rozsudku z 13. decembra 2005 Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), v ktorom konštatoval, že právne predpisy členského štátu vylučujúce možnosť materskej spoločnosti rezidenta odpočítať zo svojich zdaniteľných príjmov straty, ktoré v inom členskom štáte vznikli dcérskej spoločnosti usadenej na území tohto iného štátu, hoci túto možnosť poskytujú dcérskej spoločnosti rezidentovi, sú obmedzením slobody usadiť sa, ktorú možno odôvodniť na základe naliehavých dôvodov všeobecného záujmu. Súdny dvor v tomto rozsudku ďalej uviedol, že v prípade konečných strát presiahli predmetné obmedzujúce opatrenia rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie podstatných sledovaných cieľov. Podrobnejšie vysvetlenie pojmu „konečné straty“ sa nachádza vo vysvetleniach v odpovedi na tretiu otázku nižšie.

[4] Rozsudok z 12. júna 2018 (C-650/16, EU:C:2018:424, body 37 a 38).

[5] Dohoda medzi Spojeným kráľovstvom Veľkej Británie a Severného Írska a Spolkovou republikou Nemecko o zamedzení dvojitého zdanenia a o predchádzaní daňovým únikom v súvislosti s daňami z príjmu a majetku z 26. novembra 1964, naposledy zmenená a doplnená 23. marca 1970, *Bundesgesetzblatt* (BGBl. 1966 II, s. 358, BGBl. 1967 II, s. 828 a BGBl. 1971 II, s. 45).

ods. 1 sa uplatní len v prípade, že tieto výnosy sú v Spojenom kráľovstve predmetom dane. Spolková republika však má aj naďalej právo zohľadniť pri stanovení daňovej sadzby takto vylúčené zložky príjmu a kapitálu.

…“

B. Nemecké právo

6. § 1 Körperschaftsteuergesetz (zákon o dani z príjmov právnických osôb, ďalej len „KStG“)[6], v znení účinnom v čase skutkových okolností vo veci samej stanovuje:

„1. Neobmedzenú povinnosť zaplatiť daň z príjmov právnických osôb majú nasledujúce spoločnosti, združenia osôb a majetkové združenia, ktorých vedenie alebo sídlo sa nachádza na nemeckom území:

(1) kapitálové obchodné spoločnosti (najmä európske spoločnosti, akciové spoločnosti a komanditné spoločnosti);

…

2. Neobmedzená povinnosť zaplatiť daň z príjmov právnických osôb sa vzťahuje na celý príjem.

…“

7. § 8 ods. 2 KStG v znení účinnom v čase skutkových okolností vo veci samej stanovuje, že všetok príjem daňovníka, ktorý má neobmedzenú povinnosť zaplatiť daň, sa má považovať za príjem pochádzajúci z priemyselnej alebo podnikateľskej činnosti.

8. § 2 ods. 1 a 2 Gewerbesteuergesetz (zákon o dani z podnikania, ďalej len „GewStG“)[7], v znení účinnom v čase skutkových okolností vo veci samej znie:

„1. [1]Akákoľvek priemyselná alebo podnikateľská činnosť vykonávaná na štátnom území je predmetom dane z podnikania. [2]Priemyselná alebo podnikateľská činnosť predstavuje priemyselnú alebo podnikateľskú aktivitu v zmysle Einkommensteuergesetz [(zákon o dani z príjmov fyzických osôb, ďalej len „EStG“)]. [3]Priemyselná alebo podnikateľská činnosť sa bude považovať za činnosť vykonávanú v Nemecku, ak na účely tejto činnosti bude na nemeckom území stála obchodná prevádzkareň…

2. [1]Činnosť kapitálových obchodných spoločností (najmä európskych spoločností, akciových spoločností a komanditných spoločností)… sa bude vo všetkých prípadoch považovať v celom jej rozsahu za priemyselnú alebo podnikateľskú činnosť.

…“

6 BGBl. 2002 I, s. 4144, naposledy zmenený v období, ktoré je pre spor vo veci samej relevantné, zákonom zo 7. decembra 2006 (BGBl. 2006 I, s. 2782).

7 BGBl. 2002 I, s. 4167.

9. Podľa § 7 prvej vety GewStG v znení účinnom v čase skutkových okolností vo veci samej sa za zisk z podnikania považuje zisk, ktorý je určený podľa ustanovení EStG alebo KStG, vyplýva z priemyselnej alebo podnikateľskej činnosti a má sa zohľadniť pri výpočte príjmu za zdaňovacie obdobie, pričom sa zvýši alebo zníži o sumy uvedené v § 8 a 9 GewStG.

III. Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

10. W je akciová spoločnosť a jej sídlo a miesto obchodného vedenia sa nachádza v Nemecku. Pôsobí v oblasti obchodovania s cennými papiermi. Jej hospodársky rok sa končí 30. júna.

11. V auguste 2004 W otvorila v Spojenom kráľovstve organizačnú zložku. Keďže nevykazovala nijaký zisk, W sa vo februári 2007 rozhodla, že ju zatvorí. Zo záznamov obchodného registra Spojeného kráľovstva vyplýva, že k ukončeniu činnosti organizačnej zložky došlo v prvom polroku 2007.

12. Z dôvodu uvedeného zatvorenia už nebolo možné na daňové účely preniesť v Spojenom kráľovstve straty organizačnej zložky z hospodárskych rokov 2004/2005, 2005/2006 a 2006/2007 (zdaňovacie obdobia 2005, 2006 a 2007). Daňové orgány Spojeného kráľovstva preto informovali W, že za hospodársky rok 2007/2008 a ďalej, už nie je potrebné predkladať za uvedenú organizačnú zložku daňové priznania.

13. W tvrdila, že „vzhľadom na právo Únie“ by mali byť vyššie uvedené straty jej organizačnej zložky zohľadnené pri určovaní jej zdaniteľného príjmu v Nemecku za zdaňovacie obdobie 2007 ako konečné straty bez ohľadu na to, že príjem organizačnej zložky bol v zmysle dohody v Nemecku oslobodený od dane. Finanzamt B (daňový úrad B, Nemecko) odmietol uvedené straty vziať do úvahy pri určovaní povinnosti W zaplatiť daň z príjmu právnických osôb a pri stanovovaní základu dane z podnikania za uvedené zdaňovacie obdobie.

14. Rozsudkom zo 4. septembra 2018 Hessiches Finanzgericht (Finančný súd spolkovej krajiny Hesensko, Nemecko) vyhovel žalobe W, ktorou táto spoločnosť uvedené odmietnutie napadla. Daňový úrad B proti tomuto rozsudku podal opravný prostriedok „Revision“. Bundesministerium der Finanzen (Spolkové ministerstvo financií, Nemecko) vstúpilo do konania ako vedľajší účastník konania na podporu daňového úradu B.

15. Vnútroštátny súd zastáva názor, že opravný prostriedok je z hľadiska nemeckého práva dôvodný.

16. Pokiaľ ide o posúdenie dane z príjmov právnických osôb, vnútroštátny súd uvádza, že aj keď W podlieha neobmedzenej daňovej povinnosti na účely dane z príjmov právnických osôb, a to v súvislosti s celým svojím príjmom v zmysle §1 ods. 1 KStG, nemôžu straty jej stálej prevádzkarne v Spojenom kráľovstve znížiť základ tejto dane vzhľadom na článok XVIII ods. 2 písm. a) dohody, ktorý zo základu nemeckej dane vylučuje akýkoľvek príjem zo zdrojov pochádzajúcich zo Spojeného kráľovstva, ktoré možno v tejto krajine zdaniť. Podľa vnútroštátneho súdu síce článok III ods. 1 dohody výslovne uvádza iba „priemyselný a obchodný zisk“, avšak v zmysle článku XVIII ods. 2 písm. a) dohody je zo základu nemeckej dane vylúčený aj „negatívny príjem“, ako sú straty uvádzané W. Tento prístup zodpovedá ustálenej judikatúre vnútroštátneho súdu a „zásade symetrie“ [8].

[8] Podľa tejto zásady je vylúčenie možnosti zohľadniť v Nemecku straty stálej prevádzkarne nachádzajúcej sa v Spojenom kráľovstve dôsledkom toho, že zisk tejto prevádzkarne podlieha dani v Spojenom kráľovstve.

17. Pokiaľ ide o posúdenie dane z podnikania, vnútroštátny súd pripomína, že podľa § 7 GewStG sa zisk z podnikania určuje podľa ustanovení KStG. Keďže v zmysle dohody je príjem organizačnej zložky spoločnosti W nachádzajúcej sa v Spojenom kráľovstve, vrátane jej „negatívneho príjmu“, vylúčený z daňového základu na účely povinnosti W zaplatiť daň z príjmov právnických osôb, straty tejto organizačnej zložky sú podobne vylúčené aj z daňového základu na účely povinnosti W zaplatiť daň z podnikania.

18. Vnútroštátny súd si však nie je istý, či sloboda usadiť sa zakotvená v článkoch 43 a 48 ES vyžaduje, aby konečné straty, ktoré vykázala stála prevádzkareň spoločnosti W v Spojenom kráľovstve, boli zohľadnené pri určovaní zdaniteľného príjmu W v Nemecku za zdaňovacie obdobie 2007. Poukazuje na to, že judikatúra Súdneho dvora ešte neposkytla dostatočne jasnú odpoveď na otázku, či konečné straty, ktoré v inom členskom štáte zaznamenala stála prevádzkareň nerezident, musia byť zohľadnené v členskom štáte materskej spoločnosti, ak dvojstranná dohoda o zamedzení dvojitého zdanenia stanovuje oslobodenie príjmu stálej prevádzkarne nerezidenta od dane. Ak je odpoveď na túto otázku pozitívna, vnútroštátny súd chce tiež zistiť, po prvé či sa povinnosť zohľadniť konečné straty tiež vzťahuje na posúdenie dane z podnikania a po druhé, podľa akých kritérií sa majú straty považovať za konečné. Vnútroštátny súd sa tiež zamýšľa nad spôsobom výpočtu takýchto konečných strát.

19. Za týchto okolností vnútroštátny súd rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru nasledujúce prejudiciálne otázky:

„1. Má sa článok 43 v spojení s článkom 48 Zmluvy o založení Európskeho spoločenstva, teraz článok 49 v spojení s článkom 54 [ZFEÚ], vykladať v tom zmysle, že bráni právnym predpisom členského štátu, ktoré spoločnosti rezidentovi neumožňujú odpočítať od svojho zdaniteľného zisku straty stálej prevádzkarne, ktorá sa nachádza na území iného členského štátu, ak táto spoločnosť jednak vyčerpala všetky možnosti odpočítania týchto strát, ktoré jej poskytuje právny poriadok členského štátu, na území ktorého sa nachádza táto stála prevádzkareň, a jednak prostredníctvom tejto stálej prevádzkarne nedosahuje už nijaké príjmy, takže už neexistuje možnosť, že tieto straty sa zohľadnia v uvedenom členskom štáte (‚konečné‘ straty), aj vtedy, keď dotknuté právne predpisy stanovujú oslobodenie ziskov a strát na základe dvojstrannej dohody o zamedzení dvojitého zdanenia uzavretej medzi týmito dvoma členskými štátmi?

2. V prípade, ak je odpoveď na prvú otázku kladná, má sa článok 43 v spojení s článkom 48 Zmluvy o založení Európskeho spoločenstva, teraz článok 49 v spojení s článkom 54 [ZFEÚ], vykladať v tom zmysle, že bráni aj ustanoveniam nemeckého [zákon o dani z podnikania], ktoré spoločnosti rezidentovi neumožňujú odpočítať od svojho zdaniteľného zisku z podnikania ‚konečné‘ straty stálej prevádzkarne, ktorá sa nachádza na území iného členského štátu, aké sú opísané v prvej otázke?

3. V prípade, ak je odpoveď na prvú otázku kladná, môžu v prípade zatvorenia stálej prevádzkarne, ktorá sa nachádza na území tohto druhého členského štátu, existovať ‚konečné‘ straty, aké sú opísané v prvej otázke, hoci existuje prinajmenšom teoretická možnosť, že spoločnosť si v dotknutom členskom štáte znovu otvorí stálu prevádzkareň, so ziskami ktorej by prípadne bolo možné započítať straty vzniknuté v minulosti?

4. V prípade, ak je odpoveď na prvú a tretiu otázku kladná, môžu byť ‚konečnými' stratami, aké sú opísané v prvej otázke, ktoré musí zohľadniť štát sídla materskej spoločnosti, aj tie straty stálej prevádzkarne, ktoré podľa právnych predpisov štátu, na území ktorého sa nachádza stála prevádzkareň, mohli byť aspoň raz prenesené do nasledujúceho zdaňovacieho obdobia?

5. V prípade, ak je odpoveď na prvú a tretiu otázku kladná, je povinnosť zohľadniť cezhraničné ‚konečné' straty z hľadiska výšky obmedzená tými sumami strát, ktoré by si spoločnosť mohla uplatniť v dotknutom štáte, na území ktorého sa nachádza stála prevádzkareň, ak by tam zohľadnenie strát nebolo vylúčené?"

20. Písomné pripomienky podali W, nemecká, francúzska a fínska vláda, ako aj Európska komisia.

IV. Právne posúdenie

A. O prvej otázke

21. Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či článok 43 ES v spojení s článkom 48 ES bráni daňovému režimu členského štátu, ktorý spoločnosti rezidentovi neumožňuje na účely stanovenia výšky dane z príjmov právnickej osoby splatnej v tomto členskom štáte odpočítať od svojho zdaniteľného príjmu konečné straty stálej prevádzkarne, ktorá sa nachádza na území iného členského štátu, ak v zmysle dohody o zamedzení dvojitého zdanenia uzavretej medzi týmito dvoma členskými štátmi sú zisky a straty stálej prevádzkarne nerezidenta oslobodené od dane v štáte sídla.

22. Vnútroštátny súd pripomenul judikatúru Súdneho dvora o konečných stratách vyplývajúcu z rozsudku vo veci Marks & Spencer [9] a uviedol, že vo svojom rozsudku z 22. februára 2017 uplatnil zásady, ktoré Súdny dvor stanovil vo svojom rozsudku Timac Agro Deutschland, [10] a v nadväznosti naň upravil svoju predchádzajúcu judikatúru, ktorá bola založená na rozsudku Súdneho dvora vo veci Lidl Belgium [11]. Vnútroštátny súd sa pýta, či by mal aj naďalej sledovať líniu stanovenú vo svojom rozsudku z 22. februára 2017 vzhľadom na rozsudok Súdneho dvora vo veci Bevola a Jens W. Trock [12], ktorý možno vnímať tak, že spoločnosť s neobmedzenou daňovou povinnosťou, ktorá má organizačnú zložku nerezidenta vykazujúcu konečné straty, je v podobnej situácii ako spoločnosť s neobmedzenou daňovou povinnosťou, ktorej organizačná zložka rezident vykázala takéto straty, a to aj v takom prípade ako tento, keď je dôvod pre nezohľadnenie konečných strát založený na zásade symetrie vyplývajúcej z dvojstrannej dohody. Niektorí autori v rámci nemeckej právnej vedy, ktorých postoje zdieľa aj Spolkové ministerstvo financií, tvrdia, že medzi takýmto

[9] Rozsudok z 13. decembra 2005 (C-446/03, EU:C:2005:763). Pozri poznámku pod čiarou 3 vyššie.

[10] Rozsudok zo 17. decembra 2015 (C-388/14, EU:C:2015:829). Podrobnejšie je tento rozsudok vysvetlený v bode 35 nižšie.

[11] Rozsudok z 15. mája 2008 (C-414/06, EU:C:2008:278). Súdny dvor rozhodol, že článok 43 ES nebráni tomu, aby spoločnosť usadená v členskom štáte nemohla odpočítať od svojho základu dane straty stálej prevádzkarne, ktorá sa nachádza v inom členskom štáte, pokiaľ podľa zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia sú príjmy tejto prevádzkarne zdanené v tomto druhom členskom štáte, v ktorom uvedené straty možno zohľadniť v rámci zdanenia príjmu tejto stálej prevádzkarne v budúcich zdaňovacích obdobiach. Súdny dvor k tomuto záveru dospel po tom, čo konštatoval, že dotknutý daňový režim, ktorý umožňoval odpočítanie uvedených strát v prípade, že ich vykázala stála prevádzkareň rezident, predstavuje obmedzenie slobody usadiť sa, ktoré je opodstatnené naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu.

[12] Rozsudok z 12. júna 2018 (C-650/16, EU:C:2018:424). Ako podrobnejšie vysvetlím v bode 42 nižšie, v uvedenom rozsudku Súdny dvor konštatoval, že pokiaľ ide o konečné straty stálej prevádzkarne nerezidenta, situácia spoločnosti rezidenta, ktorá vlastní takúto prevádzkareň, nie je odlišná od spoločnosti rezidenta, ktorá vlastní stálu prevádzkareň rezidenta, z hľadiska cieľa predchádzania dvojitému odpočítaniu strát, a to napriek tomu, že situácie týchto dvoch spoločností v zásade nie sú porovnateľné.

prípadom a vecou Bevola a Jens W. Trock existuje zásadný rozdiel, pretože uvedená vec sa týka jednostranného ustanovenia vnútroštátneho práva. Vnútroštátny súd si kladie otázku, či právny základ pravidla odôvodňuje odlišný prístup k objektívnej porovnateľnosti týchto dvoch situácií.

23. Vnútroštátny súd vysvetľuje, že zmluvné strany si na dosiahnutie cieľa vyhnúť sa dvojitému zdaneniu v prípade príjmu zo stálych prevádzok zvolili v článku XVIII ods. 2 písm. a) dohody metódu oslobodenia, podľa ktorej sa na rozdiel od metódy započítania priznáva právo uložiť daň štátu, v ktorom sa stála prevádzkareň nachádza, pričom štát sídla sa vzdáva práva uložiť daň vplývajúceho z jeho vlastnej zvrchovanosti. Vzhľadom na to, že v zmysle zásady symetrie podliehajú metóde oslobodenia podľa tohto ustanovenia aj straty stálej prevádzky, vyplýva z toho, že cieľom dohody je vyhnúť sa aj dvojitému použitiu strát.

24. Pre spoločnosti alebo podniky, ktoré sú založené podľa zákonov členského štátu a majú svoje sídlo, ústredie alebo hlavné miesto podnikateľskej činnosti v Európskej únii, zahŕňa sloboda usadiť sa aj ich právo vykonávať svoju činnosť v iných členských štátoch prostredníctvom dcérskej spoločnosti, organizačnej zložky alebo obchodného zastúpenia. [13]

25. Hoci cieľom ustanovení práva Únie týkajúcich sa slobody usadiť sa je podľa ich znenia zabezpečiť, aby sa s cudzími štátnymi príslušníkmi v hostiteľskom členskom štáte zaobchádzalo rovnako ako so štátnymi príslušníkmi tohto štátu, takisto zakazujú, aby členský štát pôvodu bránil usadeniu niektorého zo svojich štátnych príslušníkov alebo spoločnosti založenej podľa jeho právnej úpravy v inom členskom štáte. [14]

26. Tieto úvahy sa uplatnia aj vtedy, ak rovnako ako v prejednávanej veci spoločnosť usadená v jednom členskom štáte podniká v inom členskom štáte prostredníctvom stálej prevádzkarne. [15]

27. Možno tiež poukázať na to, že podľa Súdneho dvora ustanovenie, ktoré umožňuje zohľadnenie strát stálej prevádzkarne na účely výpočtu zisku a zdaniteľného príjmu spoločnosti, ktorej táto prevádzkareň patrí, predstavuje daňovú výhodu. [16]

28. Poskytnutie takej daňovej výhody v prípadoch, keď straty vykazuje stála prevádzkareň nachádzajúca sa v členskom štáte spoločnosti rezidenta, ale nie v prípade, ak straty pochádzajú zo stálej prevádzkarne nachádzajúcej sa v inom členskom štáte, spôsobuje, že daňová situácia spoločnosti rezidenta, ktorá má stálu prevádzkareň v inom členskom štáte, je menej výhodná, než by bola v prípade, keby sa stála prevádzkareň nachádzala v rovnakom členskom štáte ako spoločnosť rezident. Vzhľadom na tento rozdiel v zaobchádzaní by spoločnosť rezident mohla byť odradená od uplatnenia svojej slobody usadiť sa prostredníctvom vytvorenia stálej prevádzkarne v iných členských štátoch, a to môže predstavovať prekážku slobody usadiť sa. [17]

29. Je nepochybné, že takéto rozdielne zaobchádzanie v prejednávanej veci existuje. Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že podľa ustanovení KStG podlieha celý príjem spoločností, ktoré majú svoje obchodné vedenie alebo svoje sídlo v Nemecku, dani z príjmov právnických osôb. V zmysle dohody a metódy oslobodenia, ktorá z nej vyplýva, však Spojené

[13] Rozsudok z 13. decembra 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, bod 30).

[14] Rozsudok z 12. júna 2018, Bevola a Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, bod 16 a citovaná judikatúra).

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

[16] Pozri v tejto súvislosti rozsudky z 15. mája 2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, bod 23), a zo 17. júla 2014, Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, bod 20).

[17] Pozri v tejto súvislosti rozsudok z 15. mája 2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, body 24 až 26).

kráľovstvo má výhradnú právomoc zdaniť príjem stálych prevádzkarní, ktoré sú v tejto krajine rezidentmi, pričom tento príjem je následne oslobodený od dane v Nemecku.[18] V súlade so zásadou symetrie sú straty vykázané týmito stálymi prevádzkami vylúčené zo základu dane z príjmov právnických osôb, ktorú má v Nemecku zaplatiť ich materská spoločnosť. Všetci účastníci konania teda súhlasia, že v zmysle ustanovení KStG v spojení s dohodou nemôže spoločnosť so sídlom v Nemecku odpočítať straty vykázané jej stálou prevádzkarňou nachádzajúcou sa v Spojenom kráľovstve, pričom takéto odpočítanie by bolo možné, ak by sa stála prevádzkareň uvedenej spoločnosti nachádzala v Nemecku.

30. Podľa ustálenej judikatúry však takéto rozdielne zaobchádzanie nepredstavuje prekážku slobody usadiť sa, ak sa týka situácií, ktoré nie sú objektívne porovnateľné, alebo ak je to odôvodnené naliehavým dôvodom všeobecného záujmu a primerané tomuto dôvodu.[19]

31. Neistoty, ktoré sa spájajú s prvou otázkou vnútroštátneho súdu, sa týkajú výhradne požiadavky objektívnej porovnateľnosti. V tejto súvislosti nemecká, francúzska a fínska vláda tvrdia, že predmetné situácie nie sú porovnateľné. W a Komisia majú opačný názor, pričom sa v zásade opierajú o rozsudok Bevola a Jens W. Trock.

32. Z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že porovnateľnosť cezhraničnej situácie s vnútroštátnou situáciou sa musí skúmať s prihliadnutím na cieľ, ktorý sledujú predmetné vnútroštátne ustanovenia.[20] V tomto prípade vnútroštátny súd, nemecká vláda a Komisia uvádzajú, že článok XVIII dohody má za cieľ zabrániť dvojitému zdaneniu ziskov a symetricky aj dvojitému odpočítaniu strát.

33. V judikatúre Súdneho dvora sa tiež uvádza, že stále prevádzkarne nachádzajúce sa v inom ako dotknutom členskom štáte sa v zásade nenachádzajú v situácii porovnateľnej so stálymi prevádzkarňami, ktoré sú v tomto členskom štáte rezidentmi, pokiaľ ide o opatrenia prijaté týmto členským štátom s cieľom zabrániť dvojitému zdaneniu ziskov spoločnosti rezidenta alebo ho zmierniť.[21]

34. Ako správne uvádza francúzska vláda, podľa judikatúry Súdneho dvora je to inak len vtedy, ak zdanením ziskov stálych prevádzkarní nerezidentov a/alebo umožnením odpočítania ich strát spoločnosťou rezidentom, ktorej sú uvedené prevádzkarne súčasťou,[22] daňový režim štátu sídla tejto spoločnosti dáva tieto prevádzkarne na rovnakú úroveň ako stále prevádzkarne rezidentov.[23]

35. V tejto súvislosti by som chcel odkázať na odpoveď, ktorú poskytol Súdny dvor na druhú otázku položenú vo veci Timac Agro Deutschland[24]. Otázka v podstate znela, či sa má článok 49 ZFEÚ vykladať v tom zmysle, že bráni daňovej právnej úprave členského štátu, podľa ktorej v prípade, že stálu prevádzkareň nachádzajúcu sa v inom členskom štáte prevedie

[18] Spolková republika Nemecko si však ponecháva právo zohľadniť tento príjem pri stanovovaní uplatniteľnej daňovej sadzby.

[19] Rozsudok z 12. júna 2018, Bevola a Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, bod 20 a citovaná judikatúra).

[20] Rozsudok z 12. júna 2018, Bevola and Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, bod 32 a citovaná judikatúra).

[21] Pozri v tejto súvislosti rozsudok z 12. júna 2018, Bevola a Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, bod 37 a citovaná judikatúra).

[22] Ako jasne vyplýva z úvah uvedených v bode 29 vyššie, v prejednávanej veci nejde o takúto situáciu.

[23] Pozri v tejto súvislosti rozsudky zo 17. júla 2014, Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, bod 24), a zo 17. decembra 2015, Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829, bod 28). Možno tiež odkázať na bod 68 rozsudku z 12. decembra 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773), v ktorom Súdny dvor konštatoval, že „hneď ako však členský štát jednostranne alebo prostredníctvom zmluvy podriadi dani z príjmu nielen akcionárov rezidentov, ale aj akcionárov nerezidentov z dôvodu dividend, ktoré prijmú od spoločnosti rezidenta, priblíži sa situácia akcionárov nerezidentov situácii akcionárov rezidentov“.

[24] Rozsudok zo 17. decembra 2015 (C-388/14, EU:C:2015:829).

spoločnosť rezident na spoločnosť nerezidenta, ktorá patrí do rovnakej skupiny, nie je možné, aby spoločnosť rezident zohľadnila vo svojom daňovom základe straty takto prevedenej prevádzkarne, ak v zmysle dohody o zamedzení dvojitého zdanenia [25] prináleží výlučná právomoc zdaniť zisk tejto prevádzkarne členskému štátu, v ktorom sa nachádza. Súdny dvor na otázku odpovedal negatívne. V bode 65 rozsudku konštatoval, že „keďže Spolková republika Nemecko nevykonáva žiadnu daňovú právomoc vo vzťahu k hospodárskym výsledkom… stálej prevádzkarne [nachádzajúcej sa v Rakúsku], a odpočítanie jej strát nie je už v Nemecku povolené, situácia [takejto] stálej prevádzkarne… 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“.

36. Domnievam sa, že z judikatúry citovanej v predchádzajúcich bodoch týchto návrhov možno vyvodiť, že rozhodujúcim faktorom pre konštatovanie, že situácie, v ktorých sa nachádzajú rezidenti a nerezidenti, nie sú objektívne porovnateľné vo vzťahu k daňovému režimu členského štátu a najmä vo vzťahu k odpočítateľnosti strát, je skutočnosť, že členský štát nemá právomoc zdaňovať nerezidentov. V tejto súvislosti je potrebné poukázať na návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Wathelet vo veci Timac Agro Deutschland [26], v ktorých odkazom na návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Jääskinen vo veci Miljoen a i. [27], uviedol, že „rozhodujúcim prvkom pre porovnanie situácií daňovníkov rezidentov a nerezidentov na účely charakterizovania prípadného zakázaného obmedzenia vo vzťahu k Zmluve ‚*nie je cieľ* právnej úpravy v prejednávanej veci…, *ale skôr* skutočnosť, že právna úprava členského štátu nemôže zaviesť rozdielne zaobchádzanie, ktorého *praktický účinok* je, že *väčšiu daňovú záťaž* budú v konečnom dôsledku niesť nerezidenti a že ich to môže odradiť od využitia týchto slobôd“, pričom „táto metodológia ukladá najprv preskúmať, či príslušný členský štát (v prejednávanom prípade štát sídla hlavnej spoločnosti, ktorá žiada odpočítanie strát jej stálej prevádzkarne usadenej v inom členskom štáte) má, alebo nemá daňovú právomoc týkajúcu sa dotknutých príjmov“.

37. Ako uviedla nemecká vláda, Súdny dvor vo svojom nedávnom rozsudku vo veci AURES Holdings potvrdil kľúčovú povahu neexistencie daňových právomocí pri posúdení porovnateľnosti cezhraničnej situácie a vnútornej situácie v súvislosti s odpočítateľnosťou strát. V bode 41 tohto rozsudku tak Súdny dvor odkazom na bod 65 rozsudku Timac Agro Deutschland [28] konštatoval, že „keďže hostiteľský členský štát nemal daňovú právomoc v zdaňovacom období, počas ktorého predmetné straty vznikli, nie je situácia spoločnosti, ktorá premiestnila svoju daňovú rezidenciu do tohto členského štátu a následne tam uplatňuje straty, ktoré predtým vznikli v inom členskom štáte, porovnateľná so situáciou spoločnosti, ktorej výsledky hospodárenia podliehali daňovej právomoci prvého členského štátu v zdaňovacom období, počas ktorého jej vznikli straty“ [29].

[25] V tomto prípade stanovovala dohoda o zamedzení dvojitého zdanenia uzavretá medzi Spolkovou republikou Nemecko a Rakúskou republikou uplatnenie metódy oslobodenia.

[26] Návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Wathelet vo veci Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:533, body 31 and 32; kurzívou zvýraznil generálny advokát).

[27] Návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Jääskinen v spojených veciach Miljoen a i. (C-10/14, C-14/14 a C-17/14, EU:C:2015:429, bod 55).

[28] Rozsudok zo 17. decembra 2015, Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829).

[29] Rozsudok z 27. februára 2020, AURES Holdings (C-405/18, EU:C:2020:127, bod 41; pozri tiež bod 45). Pripúšťam, že okolnosti tohto rozsudku sa od okolností prejednávanej veci líšia. Aj tak však zastávam názor, že kľúčový prvok, ktorý spočíva v neexistencii daňovej právomoci a súd ho v tomto rozsudku uznal, sa vzťahuje na situáciu, akou je tá, ktorá vznikla vo veci samej. Je potrebné poukázať na to, že generálna advokátka Kokott vo svojich návrhoch, ktoré predniesla vo veci AURES Holdings (C-405/18, EU:C:2019:879, body 28 a 30), navrhla neuplatniť kritérium porovnateľnosti, a zároveň uviedla, že „je pravda, že Súdny dvor doposiaľ, pokiaľ ide o otázku porovnateľnosti, vychádzal tiež z toho, či má dotknutý členský štát príslušnú daňovú právomoc“.

38. Vzhľadom na uvedené sa rovnako ako nemecká, francúzska a fínska vláda domnievam, že pokiaľ ide o daňový režim, akým je ten vo veci samej, ktorý v zmysle dvojstrannej dohody o zamedzení dvojitého zdanenia uplatňujúcej metódu oslobodenia podriaďuje stále prevádzkarne nerezidentov patriace spoločnosti, ktorá má svoje sídlo v inom členskom štáte, výhradnej daňovej právomoci členského štátu, v ktorom sa takéto prevádzkarne nachádzajú, nie je situácia týchto prevádzkarní objektívne porovnateľná so situáciou stálych prevádzkarní, ktoré sú rezidentmi a patria takej spoločnosti.

39. Z toho vyplýva, že rozdielne zaobchádzanie medzi týmito dvoma kategóriami stálych prevádzkarní, ako bol opísaný v bode 29 vyššie, nie je obmedzením, ktoré zakazujú ustanovenia Zmluvy o slobode usadiť sa.

40. Vnútroštátny súd sa pýta, či sú vyššie uvedené konštatovania spochybnené vzhľadom na prístup Súdneho dvora v rozsudku Bevola a Jens W. Trock [30].

41. Domnievam sa, že to tak nie je.

42. Vec Bevola a Jens W. Trock [31] sa týkala dánskej právnej úpravy, podľa ktorej nebolo možné, aby spoločnosť rezident zo svojich zdaniteľných ziskov odpočítala straty, ktoré vznikli jej stálej prevádzkarni v inom členskom štáte, a to aj keď tieto straty už viac určite nemohli byť v tomto členskom štáte zohľadnené, pokiaľ si spoločnosť rezident nezvolila režim spoločného medzinárodného zdaňovania podliehajúci prísnym podmienkam. [32] Naopak spoločnosť rezident by takéto odpočítanie mohla uskutočniť, ak by sa jej stála prevádzkareň nachádzala v Dánsku. Súdny dvor konštatoval, že takáto právna úprava spôsobuje rozdiel v zaobchádzaní medzi dánskymi spoločnosťami, ktoré majú stálu prevádzkareň v Dánsku a dánskymi spoločnosťami, ktorých stále prevádzkarne sa nachádzajú v inom členskom štáte, čo môže dánsku spoločnosť zakladajúcu stále prevádzkarne v iných členských štátoch odradiť od využitia slobody usadiť sa. Pokiaľ ide o porovnateľnosť situácií, Súdny dvor pripomenul zásadu, ktorú som uviedol v bode 33 vyššie, a následne v bode 38 rozsudku Bevola a Jens W. Trock konštatoval: „pokiaľ však ide o straty pripísateľné stálej prevádzkarni nerezidentovi, ktorá skončila svoju činnosť a ktorej straty nebolo možné odpočítať z jej zdaniteľného príjmu a už to ani nie je možné v členskom štáte, v ktorom vykonávala svoju činnosť, situácia spoločnosti rezidenta, ktorá vlastní takúto prevádzkareň, nie je odlišná od spoločnosti rezidenta, ktorá vlastní stálu prevádzkareň rezidenta, pokiaľ ide o cieľ predchádzania dvojitému odpočtu strát“ [33].

43. Takéto riešenie Súdneho dvora možno chápať tak, že sa vzťahuje na všetky prípady, v ktorých konečné straty vznikli stálej prevádzkarni nerezidentovi bez ohľadu na to, či je nemožnosť odpočítať takéto straty v štáte sídla materskej spoločnosti výsledkom jednostranného ustanovenia vnútroštátneho práva alebo dvojstrannej dohody o zamedzení dvojitého zdanenia, a tiež bez ohľadu na to, či metóda zamedzenia dvojitého zdanenia spočíva v metóde započítania [34] alebo

30 Rozsudok z 12. júna 2018 (C-650/16, EU:C:2018:424).

31 Rozsudok z 12. júna 2018 (C-650/16, EU:C:2018:424).

32 Podľa § 8 ods. 2 Selskabsskatteloven (dánsky zákon o dani z príjmov právnických osôb) zdaniteľný príjem nezahŕňa príjmy a výdavky týkajúce sa stálej prevádzkarne alebo nehnuteľnosti nachádzajúcej sa v zahraničí, na Faerských ostrovoch alebo v Grónsku bez toho, aby bol dotknutý § 31A ods. 1 tohto zákona. Podľa tohto ustanovenia si zastrešujúca materská spoločnosť môže zvoliť režim spoločného medzinárodného zdaňovania, t. j. režim, keď všetky spoločnosti skupiny, tuzemské alebo zahraničné, vrátane ich stálych prevádzkarní a nehnuteľností, či už sa nachádzajú v Dánsku alebo mimo neho, budú zdaňované v Dánsku.

33 Rozsudok z 12. júna 2018 (C-650/16, EU:C:2018:424).

34 V prípade metódy započítania si oba členské štáty, na rozdiel od metódy oslobodenia, zachovávajú svoje daňové právomoci. Celosvetový príjem zdaniteľných osôb, ktoré majú príjem zo zahraničia, teda podlieha dani v ich štáte sídla, a to vrátane príjmu zo zahraničia, pričom uvedený štát za zaväzuje len započítať daň zaplatenú v štáte pôvodu s jeho vlastnou daňou vzťahujúcou sa na príjem zo zahraničia.

v metóde oslobodenia. Domnievam sa, že výklad rozsudku vo veci Bevola a Jens W. Trock, ktorý v prejednávanej veci navrhujú W a Komisia, by znamenal, že Súdny dvor významne zmenil prístup, ktorý zvolil v skoršej judikatúre.

44. Ja sám si rovnako ako nemecká, francúzska a fínska vláda myslím, že riešenie, ktoré Súdny dvor prijal v bode 38 rozsudku vo veci Bevola a Jens W. Trock [35], je v súlade s jeho prístupom vyplývajúcim z bodu 65 jeho skoršieho rozsudku vo veci Timac Agro Deutschland [36].

45. Vo veci Timac Agro Deutschland [37] štát sídla uzavrel dvojstrannú dohodu o zamedzení dvojitého zdanenia, ktorá na príjem pochádzajúci zo štátu pôvodu uplatnila metódu oslobodenia. Vzdal sa tak svoje právomoci zdaniť príjem stálych prevádzkarní nachádzajúcich sa v štáte pôvodu. Naopak vo veci Bevola and Jens W. Trock [38] sa štát sídla jednostranne prostredníctvom ustanovenia vnútroštátneho práva rozhodol nezdaniť príjem stálych prevádzkarní nerezidentov, ktoré patria spoločnostiam rezidentom, a to bez ohľadu na to, že mal právomoc k zdaneniu pristúpiť.

46. Preto len v prvom z uvedených prípadov možno konštatovať, že štát sídla sa účinne a v celom rozsahu vzdal svojej právomoci zdaniť príjem stálych prevádzkarní nerezidentov. Ako som vysvetlil vyššie, tento faktor je rozhodujúci pri zistení, že situácie rezidentov a nerezidentov nemožno v súvislosti s daňovým režimom členského štátu objektívne porovnávať, a to aj pokiaľ ide konkrétne o odpočítateľnosť strát.

47. Je pravda, že v bode 39 rozsudku vo veci Bevola a Jens W. Trock [39] Súdny dvor tiež poukázal na to, že „predmetné vnútroštátne ustanovenia určené na predchádzanie dvojitému zdaneniu hrubých ziskov a dvojitému odpočtu strát stálej prevádzkarne nerezidenta sa všeobecnejšie usilujú zabezpečiť pri zdanení spoločnosti, ktorá vlastní takúto prevádzkareň, primeranosť jej platobnej schopnosti“ a že „platobná schopnosť spoločnosti, ktorá vlastní stálu prevádzkareň nerezidenta, ktorej vznikli konečné straty, je pritom dotknutá rovnakým spôsobom ako v prípade spoločnosti, ktorej stála prevádzkareň rezident utrpela straty“.

48. Rovnako ako vnútroštátny súd nie som presvedčený o tom, že platobná schopnosť – o ktorej navyše vnútroštátny súd nehovorí ako o jednom z cieľov dohody – je rozhodujúcim faktorom pri určení, či sú situácie rezidentov a nerezidentov objektívne porovnateľné v súvislosti s daňovým režimom členského štátu v prípade, o aký ide v prejednávanej veci, keď v zmysle dvojstrannej dohody o zamedzení dvojitého zdanenia uplatňujúcej metódu oslobodenia sa tento členský štát úplne vzdal svojej právomoci zdaniť stále prevádzkarne nerezidentov, na ktoré sa tak vzťahuje výlučná daňová právomoc členského štátu, v ktorom sa tieto prevádzkarne nachádzajú. V tomto zmysle súhlasím s vnútroštátnym súdom, že „cieľ týkajúci sa zdanenia podľa platobnej schopnosti, o ktorom sa hovorí v rozsudku [vo veci Bevola a Jens W. Trock [40]], je všeobecnou abstraktnou zásadou zdaňovania, [pričom nie je vhodné,] aby k metóde oslobodenia založenej na ustanoveniach dohody pribudol ďalší účel, ktorý už nie je vyjadrený v konkrétnych cieľoch týkajúcich sa zamedzenia dvojitého zdanenia a dvojitého odpočítania strát“.

35 Rozsudok z 12. júna 2018 (C-650/16, EU:C:2018:424).

36 Tiež chcem odkázať na rozsudky zo 17. júla 2014, Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087), a z 27. februára 2020, AURES Holdings (C-405/18, EU:C:2020:12), ktorý bol vyhlásený po rozsudku vo veci Bevola a Jens W. Trock.

37 Rozsudok zo 17. decembra 2015 (C-388/14, EU:C:2015:829).

38 Rozsudok z 12. júna 2018 (C-650/16, EU:C:2018:424).

39 Tamže.

40 Tamže.

49. Vzhľadom na uvedené sa domnievam, že ak neexistujú situácie, ktoré by boli objektívne porovnateľné, daňový režim ako vo veci samej nepredstavuje obmedzenie slobody usadiť sa. Preto navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prvú otázku záporne v tom zmysle, že článok 43 ES v spojení s článkom 48 ES nie je prekážkou právnej úpravy členského štátu, ktorá bráni spoločnosti rezidentovi, aby odpočítala konečné straty stálej prevádzkarne v inom členskom štáte zo svojich zdaniteľných ziskov, ak táto právna úprava oslobodzuje zisky a straty na základe dvojstrannej dohody o zamedzení dvojitého zdanenia uzavretej medzi týmito dvoma členskými štátmi.

50. Vzhľadom na odpoveď, ktorú navrhujem na prvú otázku, nie je potrebné, aby Súdny dvor odpovedal na druhú až piatu otázku, ktoré vnútroštátny súd položil v prípade, že by odpoveď na prvú otázku bola kladná. Napriek tomu sa ku každej z týchto otázok vyjadrím, a to jednak v záujme úplnosti, a jednak pre prípad, že by mal Súdny dvor na navrhovanú odpoveď na prvú otázku iný názor ako ja.

B. O druhej otázke

51. Svojou druhou otázkou sa vnútroštátny súd pýta, či článok 43 ES v spojení s článkom 48 ES bráni aj právnej úprave, ako je GewStG, ktorá spoločnosti rezidentovi nedovoľuje odpočítať od svojho zdaniteľného zisku z podnikania „konečné“ straty stálej prevádzkarne nerezidenta.

52. Vnútroštátny súd vysvetľuje, že daň z podnikania je vecná obecná daň, ktorej podliehajú všetky priemyselné alebo podnikateľské aktivity za predpokladu, že sa vykonávajú na nemeckom území. Táto daň sa uplatňuje bez ohľadu na osobnú situáciu daňovníka a nad rámec dane z príjmov fyzických a právnických osôb. Zámerom zavedenia tejto dane bolo zabezpečiť kompenzáciu konkrétnych záťaží, ktoré pre obce predstavujú priemysel, podnikanie a remeslá. Dani z podnikania od roku 1988 v zásade podlieha zisk z podnikania vypočítaný ako zisk podľa EStG alebo KStG a pochádzajúci z priemyselnej alebo podnikateľskej aktivity pri zohľadnení určitých zvýšení alebo odpočítaní v zmysle § 8 a 9 GewStG. Konkrétne v zmysle § 9 ods. 3 GewStG sa súčet zisku a pripočítaných položiek znižuje o tú časť zisku domáceho podniku, ktorá patrí stálej zahraničnej prevádzkarni tohto podniku.

53. Vnútroštátny súd uvádza, že pozitívny alebo negatívny príjem stálych prevádzkarní nerezidentov nepatrí do základu dane z podnikania, a to bez ohľadu na to, či sa podľa platnej dohody o zamedzení dvojitého zdanenia využíva metóda oslobodenia alebo metóda započítania alebo sa takáto dohoda vôbec neuplatňuje.

54. Vnútroštátny súd sa domnieva, že ak by sloboda usadiť sa vyžadovala, aby konečné straty stálych prevádzkarní nerezidentov boli zohľadnené v členskom štáte materskej spoločnosti s cieľom stanoviť povinnosť zaplatiť daň z príjmov právnických osôb, mali by sa tieto straty zohľadniť aj pri stanovení základu dane z podnikania. Tento súd zároveň poukazuje na to, že nemecké daňové orgány a niektorí komentátori namietajú proti tomuto riešeniu vzhľadom na to, že daň z podnikania je vytvorená ako daň, ktorá má vnútroštátnu a vecnú povahu. Okrem toho daňový úrad B tvrdí, že Spojené kráľovstvo nemá vecnú daň, ktorá by sa podobala dani z podnikania. S odkazom na rozsudok Súdneho dvora vo veci Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt[41] tvrdí, že právo Únie nemôže uložiť Spolkovej republike Nemecko povinnosť znášať dôsledky tohto rozhodnutia prijatého štátom, z ktorého predmetný príjem pochádza.

[41] Rozsudok z 23. októbra 2008 (C-157/07, EU:C:2008:588).

55. Podľa môjho názoru, ak je daň z podnikania podobná ako daň z príjmov – ako to zrejme predpokladá vnútroštátny súd a musí to sám aj zistiť – bez ohľadu na niektoré odlišnosti medzi ziskom z podnikania a ziskami, ktoré sú predmetom dane z príjmov právnických osôb,[42] kladná odpoveď na prvú otázku by mala viesť ku kladnej odpovedi aj na druhú otázku.

56. Toto posúdenie podľa mňa neoslabuje skutočnosť, že daň z podnikania je v zmysle formulácie, ktorú použil vnútroštátny súd, „štrukturálne prepojená s tuzemskom (princíp teritoriality)“. Ako správne uviedla Komisia, za okolností, aké sú opísané v prvej otázke, nie je situácia materskej spoločnosti rezidenta v súvislosti s daňou z podnikania odlišná od jej situácie v súvislosti s daňou z príjmov právnických osôb, pretože v oboch prípadoch je predmetom dane iba domáci príjem. Ako tvrdia vnútroštátny súd a nemecká vláda, v prípade, že sa uplatňuje dvojstranná dohoda o zamedzení dvojitého zdanenia, z ktorej vyplýva metóda oslobodenia, je príjem stálych prevádzkarní nerezidentov vylúčený zo základu dane bez ohľadu na to, či je pozitívny alebo negatívny, z dôvodu odkazu na „zisk, ktorý je určený podľa ustanovení… KStG“ v § 7 prvej vete GewStG.[43]

57. Preto sa domnievam, že ak má byť odpoveď na prvú otázku kladná, malo by sa riešenie, ktoré Súdny dvor formuloval v bode 38 rozsudku vo veci Bevola a Jens W. Trock[44] v súvislosti s objektívnou porovnateľnosťou situácií nerezidentov a rezidentov v kontexte odpočítateľnosti konečných strát, uplatniť aj na posúdenie dane z podnikania.

58. V priebehu konania na vnútroštátnom súde daňový úrad B tvrdil, že v Spojenom kráľovstve neexistuje vecná daň, ktorá by sa podobala na daň z podnikania. Vyvodil z toho, že „vylúčenie odpočítania strát na účely posúdenia dane z podnikania je predovšetkým dôsledkom toho, že Spojené kráľovstvo ako štát pôvodu vôbec neumožňuje odpočítanie strát na účely posúdenia dane z podnikania“. Toto tvrdenie považujem za nepresvedčivé. Ako uvádza Komisia, a podľa mňa správne, možný príjem stálej prevádzkarne v Spojenom kráľovstve je predmetom dane z príjmov právnických osôb a je preto zdaniteľný bez ohľadu na to, či sa môžu okrem dane z príjmu právnických osôb uplatňovať aj iné dane z príjmu.

59. V tejto súvislosti nie je relevantný odkaz daňového úradu B na rozsudok Súdneho dvora vo veci Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt[45], v ktorom sa konštatuje, že „nijaký štát nemôže byť povinný pri uplatňovaní svojich vlastných daňových právnych predpisov zohľadňovať prípadné nepriaznivé dôsledky vyplývajúce z osobitostí právnej úpravy iného štátu, ktorá sa uplatňuje na stálu prevádzkareň nachádzajúcu sa na jeho území a patriacu spoločnosti, ktorej registrované sídlo sa nachádza na území prvého členského štátu“. Ako správne uvádzajú W a Komisia, situácia opísaná v uvedenom rozsudku sa líši od situácie v prejednávanej veci, v ktorej nemožnosť zohľadniť konečné straty stálej prevádzkarne nerezidenta nevyplýva z právnej úpravy štátu, v ktorom sa táto prevádzkareň nachádza, a najmä z toho, že tento štát nemá daň, ktorá by bola podobná ako daň z podnikania, ale z toho, že uvedená prevádzkareň viac nevykonáva svoju činnosť, a preto viac nemá nijaký príjem.

[42] Podľa § 7 prvej vety GewStG sa má druhý uvedený typ zisku zvýšiť, ako je to uvedené v § 8, alebo znížiť, ako je to uvedené v § 9 tohto zákona.

[43] Ak takáto dohoda neexistuje alebo platná dohoda o zamedzení dvojitého zdanenia predpokladá metódu započítania, príjem stálej prevádzkarne rezidenta sa v zmysle §9 ods. 3 GewStG odpočíta od zisku z podnikania a preto nie je predmetom dane z podnikania.

[44] Rozsudok z 12. júna 2018 (C-650/16, EU:C:2018:424).

[45] Rozsudok z 23. októbra 2008 (C-157/07, EU:C:2008:588, bod 49).

C. O tretej otázke

60. Vo svoje tretej otázke vnútroštátny súd žiada o objasnenie pojmu „konečné straty“. S odkazom najmä na rozsudky Súdneho dvora vo veciach Memira Holding a Holmen [46] sa vnútroštátny súd pýta, či sa v prípade zatvorenia stálej prevádzkarne nachádzajúcej sa v členskom štáte môžu straty považovať za „konečné“, ak existuje prinajmenšom teoretická možnosť, že materská spoločnosť tejto prevádzkarne si v rovnakom členskom štáte otvorí novú stálu prevádzkareň, pričom so ziskami poslednej uvedenej prevádzkarne by prípadne bolo možné započítať straty vzniknuté v minulosti.

61. Vnútroštátny súd poukazuje na to, že Hessiches Finanzgericht (Finančný súd spolkovej krajiny Hesensko) konštatoval, že konečné straty v prejednávanej veci existujú. Keď W zatvorila svoje stále prevádzkarne, prepustila zamestnancov a previedla nájomnú zmluvu týkajúcu sa prenajatých priestorov, urobila tak všetko potrebné na ukončenie činnosti svojej prevádzkarne v Spojenom kráľovstve, z čoho vyplývalo, že W už pravdepodobne nebude prostredníctvom prevádzkarne v tomto štáte vytvárať nijaký príjem a už vôbec nie zisk, z ktorého by bolo možné v budúcnosti odpočítať straty vzniknuté pred zatvorením tejto prevádzkarne.

62. Z bodu 55 rozsudku Súdneho dvora vo veci Marks & Spencer [47] vyplýva, že straty dcérskej spoločnosti nerezidenta sa majú klasifikovať ako konečné, ak:

– dcérska spoločnosť nerezident vyčerpala možnosti zohľadnenia strát, ktoré existujú v štáte jej sídla, za zdaňovacie obdobie, vo vzťahu ku ktorému bola podaná žiadosť o daňovú úľavu, ako aj za predchádzajúce zdaňovacie obdobia, a to prípadne prostredníctvom presunu týchto strát na tretiu osobu alebo ich odpočítaním od príjmov, ktoré vykázala dcérska spoločnosť v predchádzajúcich obdobiach, a

– neexistuje možnosť, aby sa mohli straty dcérskej spoločnosti zohľadniť v štáte jej sídla v budúcich zdaňovacích obdobiach, a to ani tak, že by si ich zohľadnila sama, ani prostredníctvom tretej osoby najmä v prípade predaja dcérskej spoločnosti tejto tretej osobe.

63. Tieto konštatovania platia aj v prípade strát stálych prevádzkarní nerezidentov. [48]

64. V následných rozsudkoch Súdny dvor vysvetlil kritérium konečnej povahy strát. Vo veciach Memira Holding a Holmen [49] mal objasniť situáciu uvedenú v bode 55 druhej zarážke rozsudku vo veci Marks & Spencer [50], v ktorom sa uvádza, že neexistuje možnosť, aby sa v budúcich zdaňovacích obdobiach zohľadnili straty zahraničnej dcérskej spoločnosti v štáte jej sídla. Súdny dvor konštatoval, že skutočnosť, že štát neumožňuje presunúť straty, nestačí, aby sa straty dcérskej spoločnosti považovali za konečné straty. Straty nemožno označiť ako konečné, ak existuje možnosť ich odpočítania na základe ich prevodu na tretiu stranu. Tretia strana môže na daňové účely zohľadniť straty dcérskej spoločnosti v štáte, v ktorom má táto spoločnosť sídlo,

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

[47] Rozsudok z 13. decembra 2005 (C-446/03, EU:C:2005:763).

[48] Rozsudok z 15. mája 2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278). Pozri tiež rozsudok z 12. júna 2018, Bevola a Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, bod 64).

[49] Rozsudky z 19. júna 2019, Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:510, body 22 až 28), a z 19. júna 2019, Holmen (C-608/17, EU:C:2019:511, body 34 až 40).

[50] Rozsudok z 13. decembra 2005 (C-446/03, EU:C:2005:763).

napríklad po predaji tejto dcérskej spoločnosti za cenu, v ktorej sa berie do úvahy daňová výhoda vyplývajúca z odpočítateľnosti uvedených strát. Materská spoločnosť musí byť spôsobilá preukázať, že takáto možnosť neexistuje.

65. Z doslovného výkladu rozsudkov vo veciach Memira Holding a Holmen [51] by mohlo vyplývať, že straty stálej prevádzkarne nerezidenta, ktorej činnosť sa definitívne skončila, [52] nemožno považovať za konečné, ak by materská spoločnosť nachádzajúca sa v inom členskom štáte mohla následne otvoriť novú stálu prevádzkareň v rovnakom štáte, v akom sa nachádzala predchádzajúca prevádzkareň, pričom by sa na ňu mohli presunúť minulé straty, a to bez ohľadu na to, či je takýto presun v zmysle právnej úpravy uvedeného štátu možný. V takejto situácii by straty nespĺňali podmienky stanovené v bode 55 druhej zarážke rozsudku vo veci Marks & Spencer [53].

66. Tento výklad však zrejme zachádza priďaleko v situácii, v ktorej ešte materská spoločnosť nevlastní ďalšiu stálu prevádzkareň v štáte, v ktorom sa nachádzala uzatvorená stála prevádzkareň, pričom možnosť, že by kedykoľvek v budúcnosti novú prevádzkareň v tomto štáte mohla otvoriť a presunuli by sa na ňu straty z minulosti, je čisto hypotetická. Jednak by pre materskú spoločnosť bolo prakticky nemožné alebo nadmerne zložité preukázať, že takúto možnosť nemá k dispozícii, a jednak by takýto prístup viedol tomu, že straty stálej prevádzkarne nachádzajúcej sa v inom členskom štáte by nikdy nemohli byť považované za konečné, a to by spôsobilo, že povinnosť zohľadniť konečné straty stanovená v rozsudku Marks & Spencer by stratila zmysel. [54]

67. Vzhľadom na uvedené sa domnievam, že ak je odpoveď na prvú otázku kladná, mala by byť odpoveď na tretiu otázku záporná.

D. O štvrtej otázke

68. Svojou štvrtou otázkou sa vnútroštátny súd snaží zistiť, či straty stálej prevádzkarne, ktoré boli prenesené zo zdaňovacích období pred jej uzavretím, môžu byť „konečnými‘ stratami“. Tento súd uvádza, že podľa spolkového ministerstva financií možno ako „konečné straty“ zohľadniť iba straty vyplývajúce z posledného zdaňovacieho obdobia.

69. Súdny dvor sa týmto problémom zaoberal – hoci nemožno povedať, že ho výslovne vyriešil – v rozsudku vo veci Komisia/Spojené kráľovstvo [55], v ktorom uznal súlad slobody usadiť sa a vnútroštátneho ustanovenia, podľa ktorého treba posúdenie, či sú straty dcérskej spoločnosti nerezidenta konečné v zmysle bodu 55 rozsudku vo veci Marks & Spencer [56], uskutočniť „s ohľadom na situáciu, ktorá nastane hneď po skončení“ zdaňovacieho obdobia, v ktorom strata vznikla.

[51] Rozsudky z 19. júna 2019, Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:510), a z 19. júna 2019, Holmen (C-608/17, EU:C:2019:511).

[52] Ako správne uvádzajú nemecká a fínska vláda, ukončenie činnosti stálej prevádzkarne sa líši od likvidácie dcérskej spoločnosti v tom zmysle, že stála prevádzkareň je z právneho hľadiska súčasťou spoločnosti, ktorej patrí. Táto spoločnosť síce mohla s definitívnou platnosťou ukončiť činnosť stálej prevádzkarne v inom členskom štáte, má však právo následne otvoriť v tomto štáte novú stálu prevádzkareň.

[53] Rozsudok z 13. decembra 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763).

[54] Tamže.

[55] Rozsudok z 3. februára 2015 (C-172/13, EU:C:2015:50).

[56] Rozsudok z 13. decembra 2005 (C-446/03, EU:C:2005:763).

70. Nezdá sa však, že by z tohto rozsudku mohli vyplývať akékoľvek definitívne závery, pokiaľ ide o odpoveď na štvrtú otázku. Generálna advokátka Kokott sa v tejto súvislosti vyjadrila vo viacerých svojich návrhoch jasnejšie,[57] a uviedla, že straty, ktoré na konci zdaňovacieho obdobia neboli konečné, sa nemôžu stať konečnými následne. Podľa nej, ak by bolo možné pozerať sa na akumulované (prenesené) straty ako na konečné straty, pôvodne úspešné činnosti dcérskej spoločnosti (alebo stálej prevádzkarne) by sa zdanili len v štáte, v ktorom sa nachádza, a následné stratové činnosti by sa naopak financovali prostredníctvom daňových príjmov v štáte sídla materskej spoločnosti, čo by odporovalo zachovaniu vyváženého rozdelenia daňových právomocí.

71. Podľa mňa je postoj, ktorý v tejto súvislosti formulovala generálna advokátka Kokott, presvedčivý. Rovnako ako nemecká, francúzska a fínska vláda navrhujem, aby bola odpoveď na štvrtú otázku záporná.

E. O piatej otázke

72. Svojou piatou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či má byť výška konečných strát stálej prevádzkarne nerezidenta, ktorá sa má zohľadniť v členskom štáte sídla materskej spoločnosti, obmedzená výškou konečných strát, ktoré by mohli byť zohľadnené v členskom štáte, v ktorom sa nachádza stála prevádzkareň, ak by to bolo možné.

73. Vo veci, v ktorej bol vyhlásený rozsudok vo veci A[58], bola Súdnemu dvoru okrem iného položená otázka, či v prípade, že materská spoločnosť mohla v súvislosti so zlúčením zohľadniť straty svojej dcérskej spoločnosti nerezidenta, majú byť tieto straty určené podľa zákona štátu sídla materskej spoločnosti alebo podľa zákona štátu sídla dcérskej spoločnosti. Súdny dvor najprv pripomenul, že za súčasného stavu práva Únie sloboda usadiť sa principiálne neznamená uplatnenie konkrétneho práva na výpočet strát dcérskej spoločnosti, ktoré v rámci zlúčenia prevzala materská spoločnosť (bod 58 rozsudku). Následne Súdny dvor poukázal na to, že tento výpočet v zásade nemôže viesť k rozdielnemu zaobchádzaniu v porovnaní s výpočtom, ktorý by sa za rovnakých okolností uplatnil v podobnom prípade prevzatia strát dcérskej spoločnosti rezidenta (bod 59 rozsudku). Napokon Súdny dvor konštatoval, že nad touto otázku sa nemožno zamýšľať abstraktne a hypoteticky, ale musí sa, keď je to potrebné, analyzovať na základe konkrétnych prípadov (bod 60 rozsudku).

74. Tak ako W, Komisia a fínska vláda sa domnievam, že rovnaké zásady platia v súvislosti s výpočtom strát stálej prevádzkarne nerezidenta na účely zohľadnenia týchto strát v štáte sídla materskej spoločnosti. V prejednávanej veci by preto s cieľom zabezpečiť v súvislosti s odpočítateľnosťou konečných strát rovnaké zaobchádzanie so spoločnosťami rezidentmi, ktoré vlastnia stále prevádzkarne nerezidentov, a spoločnosťami rezidentmi, ktoré vlastnia takéto prevádzkarne rezidentov, nemala výška zohľadnených konečných strát prekročiť výšku vypočítanú podľa pravidiel štátu sídla materskej spoločnosti (v tomto prípade Nemecka).

75. Ak by však výška konečných strát vypočítaná podľa pravidiel štátu sídla materskej spoločnosti mala byť vyššia ako výška strát vypočítaná podľa pravidiel štátu, v ktorom sa nachádza stála prevádzkareň (v tomto prípade Spojeného kráľovstva), nemala by presiahnuť práve druhú uvedenú výšku strát. V opačnom prípade by spoločnosti rezidenti, ktorým patria stále prevádzkarne rezidenti, boli vo výhode vo vzťahu k spoločnostiam rezidentom, ktoré majú stále

[57] Návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Kokott vo veciach 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).

[58] Rozsudok z 21. februára 2013 (C-123/11, EU:C:2013:84).

prevádzkarne nerezidentov. Okrem toho v prípade neexistencie takéhoto obmedzenia by členský štát, v ktorom má materská spoločnosť sídlo, musel niesť negatívne dôsledky uplatnenia daňovej právnej úpravy členského štátu, v ktorom sa nachádza stála prevádzkareň nerezident.

V. Návrh

76. Vzhľadom na uvedené navrhujem Súdnemu dvoru, aby na prvú prejudiciálnu otázku, ktorú mu položil Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko) odpovedal takto:

Článok 43 ES v spojení s článkom 48 Zmluvy o založení Európskeho spoločenstva (teraz článok 49 v spojení s článkom 54 Zmluvy o fungovaní Európskej únie) nebráni právnej úprave členského štátu, ktorá spoločnosti rezidentovi neumožňuje, aby zo svojich zdaniteľných ziskov odpočítala straty stálej prevádzkarne v inom členskom štáte, ak táto spoločnosť jednak vyčerpala všetky možnosti odpočítania týchto strát, ktoré jej poskytuje právny poriadok členského štátu, na území ktorého sa nachádza stála prevádzkareň, a jednak už prostredníctvom tejto stálej prevádzkarne nedosahuje nijaké príjmy, takže už neexistuje možnosť, že tieto straty sa v uvedenom členskom štáte zohľadnia („konečné“ straty), keď dotknuté právne predpisy stanovujú oslobodenie ziskov a strát na základe dvojstrannej dohody o zamedzení dvojitého zdanenia uzavretej medzi týmito dvoma členskými štátmi.