

V?c C-157/07

Finanzamt für Körperschaften III in Berlin

v.

Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH

(žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná Bundesfinanzhof)

„Svoboda usazování – Dohoda o Evropském hospodá?ském prostoru (EHP) – Da?ové právní p?edpisy – Da?ové zacházení se ztrátami, které vznikly stálé provozovn? nacházející se v ?lenském stát? EHP a pat?ící spole?nosti se sídlem v ?lenském stát? Evropské unie“

Shrnutí rozsudku

1. *Mezinárodní dohody – Dohoda o Evropském hospodá?ském prostoru – Svoboda usazování – Ustanovení Smlouvy – P?sobnost*

(?lánek 43 ES; dohoda o EHP, ?lánek 31)

2. *Mezinárodní dohody – Dohoda o Evropském hospodá?ském prostoru – Svoboda usazování – Da?ové právní p?edpisy – Korpora?ní da?*

(Dohoda o EHP, ?lánek 31)

1. Ustanovení Smlouvy týkající se svobody usazování brání tomu, aby ?lenský stát p?vodu bránil n?kterému ze svých státních p?íslušník? nebo spole?nosti založené podle jeho právní úpravy v usazení v jiném ?lenském stát?, a všechna opat?ení, která výkon této svobody zakazují, jsou na p?ekážku tomuto výkonu nebo jej ?iní mén? atraktivním, musejí být považována za omezení. Tytéž zásady se uplatní v p?ípadech, kdy spole?nost usazená v jednom ?lenském stát? vykonává ?innost v jiném ?lenském stát? prostřednictvím stálé provozovny.

(viz body 29–31)

2. ?lánek 31 Dohody o Evropském hospodá?ském prostoru (EHP) nebrání vnitrostátnímu da?ovému režimu, který poté, co p?ípustil zohledn?ní ztrát, které vznikly stálé provozovn? v jiném ?lenském stát?, než ve kterém je usazena spole?nost, které tato provozovna pat?í, stanoví za ú?elem výpo?tu dan? z p?íjm? této spole?nosti op?tovné da?ové zahrnutí uvedených ztrát v dob?, kdy uvedená stálá provozovna zaznamená zisk, pokud stát, ve kterém se tato stálá provozovna nachází, nep?iznává žádné právo na p?evod ztrát, které vznikly stálé provozovn? pat?ící spole?nosti usazené v jiném stát?, a pokud podle dohody o zamezení dvojího zdan?ní uzav?ené mezi ob?ma dot?enými státy jsou p?íjmy takové entity osvobozeny od dan? ve stát?, ve kterém má sídlo spole?nost, již stálá provozovna pat?í.

Takový da?ový režim zajisté obsahuje omezení práva uvedeného v ?lánku 31 dohody o EHP, jelikož da?ová situace spole?nosti se sídlem v jednom ?lenském stát? a stálou provozovnou v jiném ?lenském stát? je mén? p?íznivá, než by byla její da?ová situace v p?ípad?, že by její stálá provozovna byla z?ízena v prvním ?lenském stát?. I když jsou totiž všechny ztráty, které zaznamenala stálá provozovna v jiném ?lenském stát?, nejprve ode?teny od zisk? dosažených spole?ností, které stálá provozovna pat?í, v rámci zdan?ní uvedené spole?nosti v prvním

ženském státě a uvedený stát takto poskytne daňové zvýhodnění stejné, jako by tato provozovna byla umístěna v tuzemsku, avšak následným opatřovným zahrnutím ztrát uvedené stálé provozovny do základu daně společnosti, které stálá provozovna patří, pokud tato provozovna dosáhla zisku, vnitrostátní daňový režim prospěch tohoto daňového zvýhodnění odnímá, čímž na společnosti-rezidenty, které mají stálé provozovny v jiném ženském státě, uplatňuje méně výhodné daňové zacházení než na společnosti-rezidenty, jejichž stálé provozovny jsou umístěny v tuzemsku. Kvůli tomuto rozdílu v daňovém zacházení by společnost-rezident mohla být odražena od dalšího výkonu své činnosti prostřednictvím stálé provozovny nacházející se v jiném ženském státě.

Takové omezení je však odvodněno potřebou zabezpečit soudržnost daňového režimu. V tomto ohledu opatřovné zahrnutí ztrát stanovené dotěným daňovým režimem nelze oddělit od jejich dřívějšího zohlednění. Toto opatřovné zahrnutí v případě společnosti mající stálou provozovnu v jiném státě, kterou stát, ve kterém má tato společnost sídlo, nemůže zdanit, totiž odráží symetrickou logiku. Existuje tedy přímá, osobní a věcná spojitost mezi oběma prvky dotěného daňového mechanismu, přičemž uvedené opatřovné zahrnutí představuje logický důsledek předtím přiznaného odpočtu. Krom toho je toto omezení přiměřené k dosažení takového cíle, jelikož působí plně symetricky tím, že jsou opatřovně zahrnuty pouze odeřtené ztráty. Mimoto je uvedené omezení zcela přiměřené cíli, který sleduje, jelikož jsou ztráty opatřovně zahrnuty pouze do výše dosažených zisků.

Tento závěr nemůže být zpochybněn společnými úřinky uvedeného daňového režimu a daňových právních předpisů státu, ve kterém se tato provozovna nachází. Při neexistenci sjednocujících nebo harmonizačních opatření v rámci Společenství zůstává v pravomoci ženských států určit kritéria zdanění příjmů nebo majetku, aby, v případě prostřednictvím dohod, zamezily dvojímu zdanění. Tato pravomoc rovněž znamená, že ženský 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. I kdyby společný úřinek zdanění ve státě, ve kterém má sídlo společnost, které patří dotěná stálá provozovna, a ve státě, ve kterém se tato provozovna nachází, mohl vést k omezení svobody usazování, je toto omezení možno přiznat pouze druhému uvedenému státu, jelikož uvedené omezení nevyplývá z dotěného daňového režimu, nýbrž z rozdělení daňových pravomocí provedeného v rámci dohody o zamezení dvojího zdanění uzavřené mezi oběma dotěnými státy.

Závěr, podle kterého omezení vyplývající z uvedené daňového režimu je odvodněné nezbytností zabezpečit jeho soudržnost, nemůže být zpochybněn ani skutečností, že společnost, které patří stálá provozovna, tuto provozovnu prodala a že zisky a ztráty dosažené uvedenou stálou provozovnou vykazují po celou dobu její existence záporné saldo. Opatřovné zahrnutí částky ztrát stálé provozovny do výsledků společnosti, které tato provozovna patří, je totiž neodělitelným a logickým důsledkem jejich předchozího zohlednění.

(viz body 34–39, 42–46, 48–49, 51–55 a výrok)

23. října 2008 (\*)

„Svoboda usazování – Dohoda o Evropském hospodářském prostoru (EHP) – Daňové právní předpisy – Daňové zacházení se ztrátami, které vznikly stálé provozovně nacházející se v členském státě EHP a patřící společnosti se sídlem v členském státě Evropské unie“

Ve věci C-157/07,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Bundesfinanzhof (Německo) ze dne 29. listopadu 2006, došlým Soudnímu dvoru dne 21. března 2007, v řízení

**Finanzamt für Körperschaften III in Berlin**

proti

**Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH,**

SOUDNÍ DVŮR (čtvrtý senát),

ve složení K. Lenaerts, předseda senátu, R. Silva de Lapuerta (zpravodajka), E. Juhász, G. Arestis a J. Malenovský, soudci,

generální advokátka: E. Sharpston,

vedoucí soudní kanceláře: B. Fülöp, rada,

s ohledem na písemnou část řízení a po jednání konaném dne 10. července 2008,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Finanzamt für Körperschaften III in Berlin J.-P. Panthenem a P. Lamprechtem, jako zmocněnci,
- za Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH J. Schönfeldem, Rechtsanwalt,
- za německou vládu M. Lummou a C. Blaschkem, jako zmocněnci,
- za belgickou vládu A. Hubert, jako zmocněnkyní,
- za nizozemskou vládu C. Wissels a C. ten Dam, jako zmocněnkyní,
- za vládu Spojeného království Z. Bryanston-Cross, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s R. Hillem, barrister,
- za Komisi Evropských společenství R. Lyalem a W. Möllsem, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generální advokátky, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

**Rozsudek**

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 31 Dohody o Evropském hospodářském prostoru ze dne 2. května 1992 (Úř. věst. 1994, L 1, s. 3; Zvl. vyd. 11/52, s. 3, dále jen „Dohoda o EHP“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Finanzamt für Körperschaften III in Berlin (dále jen „Finanzamt“) a Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH (dále jen „KR Wannsee“) ve věci daňového zacházení se ztrátami v Německu, které vznikly stálé provozovně nacházející se v Rakousku a patřící KR Wannsee.

## Právní rámec

### *Mezinárodní právo*

3 Článek 6 Dohody o EHP stanoví:

„Aniž je dotčen další vývoj judikatury, jsou ustanovení této dohody v míře, v jaké jsou v podstatě totožná s odpovídajícími pravidly Smlouvy o založení Evropského hospodářského společenství a Smlouvy o založení Evropského společenství uhlí a oceli a s akty přijatými na základě těchto dvou smluv, při svém provádění a uplatnění vykládána v souladu se související judikaturou Soudního dvora Evropských společenství vydanou přede dnem podpisu této dohody.“

4 Článek 31 Dohody o EHP zní takto:

„1. V rámci této dohody jsou zakázána omezení svobody usazování pro státní příslušníky jednoho členského státu [Evropského společenství] nebo státu [Evropského sdružení volného obchodu (ESVO)] na území jiného z těchto států. Stejně tak jsou zakázána omezení při zřizování zastoupení, poboček nebo dceřiných společností státními příslušníky jednoho členského státu [Evropského společenství] nebo státu ESVO na území jiného z těchto států.“

Svoboda usazování zahrnuje přístup k samostatným podnikům a jejich výkon, jakož i zřízení a řízení podniků, zejména společností ve smyslu čl. 34 druhého pododstavce, za podmínek stanovených pro vlastní státní příslušníky právem země usazení, nestanoví-li kapitola o pohybu kapitálu jinak.

[...]

5 Článek 34 druhý pododstavec Dohody o EHP stanoví:

„Společnostmi se rozumí společnosti založené podle občanského nebo obchodního práva veřejných družstev a jiné právnické osoby veřejného nebo soukromého práva s výjimkou neziskových organizací.“

6 Dohoda o zamezení dvojího zdanění v oblasti daní z příjmů a z majetku a v oblasti živnostenských daní a pozemkových daní uzavřená mezi Spolkovou republikou Německo a Rakouskou republikou dne 4. října 1954 (BGBl. 1955 II, s. 749), ve znění dohody ze dne 8. července 1992 (BGBl. 1994 II, s. 123, dále jen „německo-rakouská dohoda“) ve svém článku 4 stanoví:

„1) Má-li osoba s bydlištěm v jednom smluvním státě jakožto podnikatel či spolupodnikatel příjmy z průmyslové nebo obchodní podnikatelské činnosti, která zasahuje na území druhého smluvního státu, je poslední uvedený stát příslušný k výběru daní z těchto příjmů pouze v rozsahu, v němž plynou ze stálé provozovny nacházející se na jeho území.“

2) Stálé provozovně p?itom budou p?i?teny p?íjmy, kterých by dosáhla, kdyby jakožto samostatný podnik vykonávala tutěz nebo obdobnou ?innost za stejných nebo obdobných podmínek a byla zcela nezávislá na podniku, jehož je stálou provozovnou.

3) Ve smyslu této [d]ohody výraz ‚stálá provozovna‘ ozna?uje trvalé podnikatelské za?ízení pr?myslového nebo obchodního podniku, kde tento podnik vykonává zcela nebo ?áste?n? svou ?innost.

[...]

7 ?lánek 15 n?mecko-rakouské dohody uvádí:

„1) Stát bydlišt? nemá právo výb?ru dan?, pokud toto právo bylo v p?edcházejících ?láncích p?iznáno druhému smluvnímu státu.

[...]

3) Odstavec 1 nevylu?uje, aby stát bydlišt? zdanil p?íjmy a majetek, které spadají do jeho pravomoci, s použitím sazby dan?, která odpovídá celkovému p?íjmu nebo celkovému majetku osoby povinné k dani.“

8 ?lánek 12 písm. b) protokolu ze dne 24. srpna 2000 k dohod? mezi Spolkovou republikou N?mecko a Rakouskou republikou o zamezení dvojího zdan?ní v oblasti daní z p?íjm? a z majetku a v oblasti živnostenských daní a pozemkových daní uzav?ené dne 4. ?íjna 1954 (BGBl. 2002 II, s. 734) uvádí, že ztráty, které vznikly od hospodá?ského roku 1998, se mají zohlednit na základ? vzájemnosti ve stát?, kde se nachází doty?ná stálá provozovna. Toto ustanovení zní takto:

„Pokud osobám usazeným v N?mecku vzniknou od hospodá?ského roku 1990 (1989/1990) ztráty v provozovnách nacházejících se v Rakousku, zohled?ují se ztráty zaznamenané do hospodá?ského roku 1997 (1996/1997) v?etn? podle ustanovení § 2a odst. 3 n?meckého zákona o dani z p?íjm? [(Einkommensteuergesetz, BGBl. 1988 I, s. 1093, dále jen ‚EstG‘)]. Od zda?ovacího období 1994 se k p?vodn? ode?teným ?ástkám podle § 2a odst. 3 t?etí v?ty [EStG] nebude p?ihlížet. Pokud zdan?ní nem?že být podle t?chto ustanovení provedeno v N?mecku vzhledem ke kone?né povaze zdan?ní a nemožnosti op?tného zahájení ?ízení z d?vodu uplynutí lh?ty ur?ené pro stanovení dan?, je zohledn?ní možné v Rakousku ve form? ode?tení ztrát. Ztráty zaznamenané od hospodá?ského roku 1998 (1997/1998) musejí být podle zásady vzájemnosti zohledn?ny v tom stát?, kde se provozovna nachází. Výše uvedená pravidla se použijí pouze tehdy, pokud nevedou ke dvojímu zohledn?ní ztrát.“

### *N?mecké právo*

9 Ustanovení § 2 odst. 1 zákona o da?ových opat?eních použitelných na zahrani?ní investice n?meckých podnik? [Gesetz über steuerliche Maßnahmen bei Auslandsinvestitionen der deutschen Wirtschaft (Auslandsinvestitionsgesetz)] ze dne 18. srpna 1969 (BGBl 1969 I, s. 1211, dále jen „AIG“), ú?inný v dob? rozhodné z hlediska skute?ností p?vodního ?ízení, zní takto:

„Pokud je podle dohody o zamezení dvojího zdan?ní t?eba, aby osoba povinná k dani byla osvobozena od dan? z p?íjm? pocházejících z pr?myslového nebo obchodního podniku usazeného v jiném stát?, je nutno, na základ? žádosti osoby povinné k dani, p?i výpo?tu celkových p?íjm? ode?íst ztrátu vyplývající z t?chto výsledk? podle vnitrostátních da?ových p?edpis?, pokud by tato ztráta mohla být osobou povinnou k dani vyrovnána nebo ode?tena, jestliže tyto p?íjmy nemusí být osvobozeny od dan?, a pokud je vyšší než kladné p?íjmy z pr?myslové nebo obchodní ?innosti pocházející z jiných podnik? usazených v témže jiném stát?,

osvobozené od daní podle uvedené dohody. Pokud přitom nedojde k vyrovnání ztráty, je možné ji odečíst za podmínek stanovených v § 10d [EStG]. Částka odečtená podle první a druhé vety musí být znovu zohledněna při výpočtu celkových příjmů pro dotyčné zdaňovací období, pokud v některých z následujících zdaňovacích období vznikne celkově kladná částka příjmů dosažených při průmyslové nebo obchodní činnosti pocházející z podniků usazených v tomto jiném státě, přičemž tento kladný příjem je podle dotčené dohody osvobozen od daní. Těto vety se nepoužije, pokud osoba povinná k dani prokáže, že podle právních předpisů vydaných daným jiným státem, které se na něho vztahují, není oprávněn tyto ztráty odečíst z výsledků jiných let nežli roku, v jehož průběhu byla ztráta zaznamenána.“

10 Od roku 1990 jsou v § 2a odst. 3 EStG uvedena pravidla o právu odpočtu.

### *Rakouské právo*

11 Až do roku 1998 rakouské daňové právo neupravovalo možnost převodu ztrát častěji zdaňovaných společností, tedy stálých provozoven patřících společností usazeným na území jiného státu nežli Rakouské republiky. Možnost odpočtu ztrát těchto stálých provozoven byla v Rakousku zavedena až v roce 1989, a to i pro ztráty, které vznikly v průběhu sedmi let před dnem 31. prosince 1988.

12 Takový převod ztrát však byl přípustný pro ztráty, které vznikly stálým provozovněm se sídlem na území Rakouské republiky a patřícím společností, které mají sídlo v jiném státě, tedy častěji zdaňovaným osobám povinným k dani, pouze tehdy, pokud dotyčná společnost celkově, tedy s ohledem na celosvětové příjmy, nedosáhla žádného zisku. Ztráty, které vznikly stálé provozovně v Rakousku, je tedy možno zohlednit pouze v případě, že převyšovaly zisky dosažené mimo častěji zdanění. Takové odečtení bylo mimoto možné pouze v případě, že ztráty byly vypočteny na základě žádného účtnictví a že již nebyly zohledněny v rámci zdanění v předcházejících hospodářských letech.

### **Spor v průvodním řízení a předběžné otázky**

13 KR Wannsee, odpovědná v řízení o opravném prostředku „Revision“, je společností s ručením omezeným usazenou v Německu, která od roku 1982 do roku 1994 měla stálou provozovnu v Rakousku. Až do konce roku 1990 dosáhla v této provozovně ztrát v celkové výši 2 467 507 DEM, z toho 36 295 DEM v uvedeném roce 1990.

14 Finanzamt, který je návrhatelem v tomto řízení o opravném prostředku „Revision“, zohlednil tyto ztráty na základě žádosti KR Wannsee při výpočtu základu daní této společnosti, tedy s ohledem na zisky, kterých KR Wannsee dosáhla v Německu v průběhu zdaňovacích období odpovídajících roků 1982 až 1990.

15 Od roku 1991 až do roku 1994 dosáhla KR Wannsee ve stálé provozovně v Rakousku zisků ve výši 1 191 672 DEM, z toho 746 828 DEM během roku 1994 dotčeného v průvodním řízení. V téže roce KR Wannsee uvedenou stálou provozovnu prodala.

16 Podle tehdy platných ustanovení německého daňového práva připočítal Finanzamt zisky dosažené v období odpovídajícím roků 1991 až 1994 stálou provozovnou v Rakousku k celkové částce příjmů dosažených KR Wannsee v Německu. Finanzamt tak *a posteriori* zdanil částky, které už předtím byly odečteny v rámci vnitrostátního zdanění v Německu z titulu ztrát dosažených stálou provozovnou v Rakousku. Pro zdaňovací období dotčené v průvodním řízení, tedy rok 1994, byly v důsledku toho zdanitelné příjmy KR Wannsee zvýšeny o zisky, kterých v průběhu tohoto roku dosáhla uvedená stálá provozovna, konkrétně o částku 746 828 DEM.

17 V Rakousku byla KR Wannsee zdaněna daní z příjmů právnických osob v letech 1992 a 1993, což jsou hospodářské roky, ve kterých její stálá provozovna dosahovala zisk. Při tomto zdanění nebyly zohledněny ztráty, které této společnosti v uvedené stále provozovně vznikly přířadím. Vzhledem k tomu, že Rakouská republika odeřtení ztrát umožřovala jen podřrně v přířpadě, že zohlednění těchto ztrát nebylo možné ve státě, kde byla usazená společnost, které stálá provozovna patřila, a s ohledem na to, že KR Wannsee dosahovala v Německu od roku 1982 do roku 1990 zisky, bylo jí v Rakousku pro roky 1992 a 1993 odeřtení vzniklých ztrát zamítnuto.

18 Co se týče roku 1994, stálá provozovna KR Wannsee měla podle rakouských dařových předpisů zdanit zisky dosažené v průběhu tohoto roku. Avšak pro uvedený rok nebyla v Rakousku na rozdíl od situace v letech 1992 a 1993 stanovena žádná dař z příjmů právnických osob.

19 Po rozhodnutí Finanzamt, který celkovou částku příjmů dosažených KR Wannsee v Německu vypořítal tak, že zohlednil zisky dosažené její stálou provozovnou v Rakousku, podala tato společnost žalobu proti dařovým výměřům týkajícím se let 1992 až 1994, přičemž se domáhala odeřtení částek opřtavně zahrnutých do vyměřovacího základu daně stanovené v Německu. KR Wannsee svou žalobu odřvodnila tvrzením, že z důvodu omezení možnosti převodu ztrát v Rakousku pouze na sedm let bylo opřtavně zahrnutí uvedených částek na základě ustanovení AIG protiprávní.

20 Finanzgericht Berlin zamítl žalobu KR Wannsee proti dařovým výměřům pro léta 1992 a 1993. Tento soud naopak uznal žalobu v části směřující proti dařovému výměřu pro rok 1994.

21 Bundesfinanzhof, který na základě kasařního opravného prostředku „Revision“ podaného Finanzamt rozhoduje v posledním stupni ve věci opřtavně zahrnutí provedeného pro hospodářský rok 1994, vyslovil pochybnosti o služitelnosti vnitrostátní právní úpravy s právem Společenství.

22 Za těchto podmínek se Bundesfinanzhof rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Brání článek 31 [Dohody o EHP] právní úpravě členského státu, podle které osoba povinná k dani usazená v jednom členském státě a v něm plně podléhající dařové povinnosti sice podle dohody o zamezení dvojího zdanění může za určitých podmínek při stanovení celkové částky příjmů odeřst ztráty ze stálé provozovny nacházející se v jiném členském státě, které jsou osvobozeny od daně z příjmů,

– ale podle které odeřtená částka v přířpadě, že v některém z následujících zdařovacích období u příjmů z obchodní činnosti ze stálých provozoven nacházejících se v jiném členském státě, které mají být podle dohody o zamezení dvojího zdanění osvobozeny, celkově vyplyne kladná částka, musí být v dotyčném zdařovací období při stanovení celkové částky příjmů znovu připořtena,

– avšak s výjimkou přířpadu, že osoba povinná k dani prokáže, že podle pro ni platných předpisů jiného členského státu nemůže být odpořet ztrát ‚obecně‘ uplatněn v jiných letech než v roce ztráty, což není splněno, pokud jí odpořet ztrát v tomto jiném státě podle jeho práva sice obecně přířsluší, nicméně v konkrétní situaci, ve které se osoba povinná k dani nachází, k němu nedojde?

2) V přířpadě kladné odpovědi: bude mít na stát usazení dopad skutečnost, že omezení odpořtu ztrát v jiném členském státě (než ve státě, ze kterého pochází zdroj) jsou v rozporu s

lánkem 31 [Dohody o EHP], protože tato omezení znevýhodňují osobu povinnou k dani, která tam se svými příjmy ze stálé provozovny podléhá daňové povinnosti jen částečně, oproti osobě povinné k dani, která tam plně podléhá daňové povinnosti?

3) Dále v případě kladné odpovědi: musí se stát usazení vzdát dodatečného zdanění ztrát zahraničních stálých provozoven, jestliže by tyto ztráty jinak nemohly být odečteny v žádném členském státě, protože stálá provozovna v jiném členském státě byla zrušena?“

### **K pedbžným otázkám**

#### *K použitelnosti článku 31 Dohody o EHP*

23 Nejprve je třeba uvést, že ustanovení Dohody o EHP, která se týkají svobody usazování, se v právních vztazích mezi Spolkovou republikou Německo a Rakouskou republikou uplatnila během období od 1. ledna 1994 do 31. prosince 1994, nebo dne 1. ledna 1995 přistoupila Rakouská republika k Evropské unii.

24 Pokud jde o dosah uvedených ustanovení, Soudní dvůr již rozhodl, že pravidla zakazující omezování svobody usazování uvedená v článku 31 Dohody o EHP jsou totožná s těmi, která stanoví článek 43 ES (viz rozsudek ze dne 23. února 2006, Keller Holding, C-471/04, Sb. rozh. s. I-2107, bod 49). Soudní dvůr rovněž uvedl, že v dotčené oblasti mají být pravidla Dohody o EHP a Smlouvy o ES vykládána jednotně (viz rozsudky ze dne 23. září 2003, Ospelt a Schlössle Weissenberg, C-452/01, Recueil, s. I-9743, bod 29, a ze dne 1. dubna 2004, Bellio F.lli, C-286/02, Recueil, s. I-3465, bod 34).

25 Pokud jde o použitelnost článku 31 Dohody o EHP na skutkové okolnosti ve věci v původním řízení, německá vláda tvrdí, že vzhledem ke skutečnosti, že během všech let, kterých se týká odečtení ztrát, tedy let 1982 až 1990, nebyla Dohoda o EHP ještě v platnosti, nemůže být daňový mechanismus dotčený v původním řízení posuzován s ohledem na uvedený článek, jelikož rozhodným okamžikem pro určení použitelné právní úpravy je okamžik původního odporu ztrát.

26 V tomto ohledu je třeba uvést, že nehledě k takto zděrazněné skutkové okolnosti není prvkem, který musí být posouzen Soudním dvorem, odpor ztrát, nýbrž jejich opětné zahrnutí z daňového hlediska, jež bylo provedeno v roce 1994. Jelikož Dohoda o EHP vstoupila v platnost dne 1. ledna 1994, může být daňový mechanismus dotčený v původním řízení zkoumán s ohledem na článek 31 této dohody.

#### *K existenci omezení práva uvedeného v článku 31 Dohody o EHP*

27 Podstatou pedbžných otázek předkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně, je, zda článek 31 Dohody o EHP brání vnitrostátnímu daňovému režimu, který poté, co připustil zohlednění ztrát, které vznikly stálé provozovně v jiném členském státě, než ve kterém je usazena společnost, které tato provozovna patří, stanoví za účelem výpočtu daně z příjmů této společnosti opětné daňové zahrnutí uvedených ztrát v době, kdy uvedená stálá provozovna zaznamená zisk, pokud stát, ve kterém se tato stálá provozovna nachází, nepoznává žádné právo na převod ztrát, které vznikly stálé provozovně patřící společnosti usazené v jiném státě, a pokud podle dohody o zamezení dvojího zdanění uzavřené mezi oběma dotčenými státy jsou příjmy takové entity osvobozeny od daně ve státě, ve kterém má sídlo společnost, již stálá provozovna patří.

28 Je třeba připomenout, že svoboda usazování pro společnosti založené podle právních předpisů některého členského státu, jež mají své sídlo, ústřední správu nebo hlavní provozovnu



uvnitř Společenství, zahrnuje právo vykonávat činnost v jiných členských státech prostřednictvím dceřiné společnosti, pobočky nebo zastoupení (viz rozsudky ze dne 21. září 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Recueil, s. I-6161, bod 35; ze dne 14. prosince 2000, AMID, C-141/99, Recueil, s. I-11619, bod 20, a výše uvedený rozsudek Keller Holding, bod 29).

29 Soudní dvůr rovněž zdůraznil, že i když podle svého znění směřují ustanovení Smlouvy týkající se svobody usazování k zajištění práva na tuzemské zacházení v hostitelském státě, brání mimoto rovněž tomu, aby stát původu bránil některému ze svých státních příslušníků nebo společnosti založené podle jeho právní úpravy v usazení v jiném státě (viz rozsudky ze dne 16. července 1998, ICI, C-264/96, Recueil, s. I-4695, bod 21, a ze dne 6. prosince 2007, Columbus Container Services, C-298/05, Sb. rozh. s. I-10451, bod 33).

30 Mimoto je ustálenou judikaturou, že za taková omezení musejí být považována všechna opatření, která výkon této svobody zakazují, jsou na překážku tomuto výkonu nebo jej činí méně atraktivním (viz rozsudky ze dne 30. listopadu 1995, Gebhard, C-55/94, Recueil, s. I-4165, bod 37, a ze dne 5. října 2004, CaixaBank France, C-442/02, Sb. rozh. s. I-8961, bod 11).

31 Tytéž zásady se uplatní v případech, kdy společnost usazená v jednom členském státě vykonává činnost v jiném členském státě prostřednictvím stálé provozovny (viz rozsudek ze dne 15. května 2008, Lidl Belgium, C-414/06, Sb. rozh. s. I-0000, bod 20).

32 Pokud jde o dopady německého daňového režimu s ohledem na právo Společenství, z bodu 23 výše uvedeného rozsudku Lidl Belgium vyplývá, že ustanovení, která umožňují zohlednit ztráty stálé provozovny při určení výsledku hospodaření a výpočtu výše zdanitelného příjmu společnosti, které tato provozovna patří, zakládají daňové zvýhodnění. Přiznání nebo odepření takového zvýhodnění v souvislosti se stálou provozovnou nacházející se v jiném členském státě, než ve kterém je usazena uvedená společnost, musí tedy být považováno za prvek, který může ovlivnit svobodu usazování.

33 Na rozdíl od právní úpravy, která byla předmětem výše uvedeného rozsudku Lidl Belgium, německý daňový režim dotčený ve věci v původním řízení sice stanoví, že se ve výsledcích společnosti usazené v Německu, které patří stálá provozovna v Rakousku, zohlední ztráty, které uvedené stálé provozovně vznikly.

34 Jak totiž bylo uvedeno v bodě 14 tohoto rozsudku, všechny ztráty, které zaznamenala stálá provozovna v Rakousku, byly nejprve odečteny ze zisků dosažených společnostmi, které stálá provozovna patřila, v rámci zdanění uvedené společnosti v Německu.

35 Tím Spolková republika Německo poskytla daňové zvýhodnění společnosti se sídlem na svém území, které patřila stálá provozovna v Rakousku, jako kdyby tato stálá provozovna byla umístěna v Německu.

36 Nicméně následným opatřovným zahrnutím ztrát uvedené stálé provozovny do základu daně společnosti, které stálá provozovna patřila, pokud tato provozovna dosáhla zisku, německý daňový režim prospěch tohoto daňového zvýhodnění odřadil.

37 Ačkoli toto opatřovné zahrnutí bylo provedeno pouze do výše částky zisků dosažených stálou provozovnou, nic to nemění na skutečnosti, že tím německá právní úprava na společnosti-rezidenty, které mají stálé provozovny v Rakousku, uplatnila méně výhodné daňové zacházení než na společnosti-rezidenty, jejichž stálé provozovny jsou rovněž umístěny v Německu.

38 Za těchto podmínek je daňová situace společnosti se sídlem v Německu a stálou provozovnou v Rakousku méně příznivá, než by byla její daňová situace v případě, že by její

stálá provozovna byla zřízena v Německu. Kvůli tomuto rozdílu v daňovém zacházení by německá obchodní společnost mohla být odražena od dalšího výkonu své činnosti prostřednictvím stále provozovny nacházející se v Rakousku (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Lidl Belgium, bod 25).

39 Je třeba dojít k závěru, že daňový režim dotčený ve věci v původním řízení obsahuje omezení práva uvedeného v článku 31 Dohody o EHP.

#### *K existenci odvodňování*

40 Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že omezení svobody usazování lze připustit pouze tehdy, je-li odvodňování naléhavými důvody obecného zájmu. V takovém případě je ještě třeba, aby bylo zpusobitelné zaručit uskutečnění dotčeného cíle a aby nepřekračovalo meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné (viz výše uvedený rozsudek Lidl Belgium, bod 27 a citovaná judikatura).

41 V tomto ohledu předkládající soud zdrazňuje skutečnost, že podle ustanovení německo-rakouské dohody nejsou příjmy dosažené stálou provozovnou nacházející se v Rakousku zdaňovány v Německu, tedy v členském státě, kde má sídlo společnost, jíž stálá provozovna patří, nýbrž v Rakousku.

42 V této souvislosti je třeba uvést, že opětovné zahrnutí ztrát stanovené německým daňovým režimem dotčeným ve věci v původním řízení nelze oddělit od jejich důležitějšího zohlednění. Toto opětovné zahrnutí v případě společnosti mající stálou provozovnu v jiném státě, kterou stát, ve kterém má tato společnost sídlo, nemůže zdanit, totiž odráží, jak uvedl předkládající soud, symetrickou logiku. Existovala tedy příčná, osobní a věcná spojitost mezi oběma prvky daňového mechanismu dotčeného v původním řízení, přičemž uvedené opětovné zahrnutí představuje logický důsledek předtím přiznaného odpočtu.

43 Je třeba dojít k závěru, že omezení, které vyplývá z takto stanoveného opětovného zahrnutí, je odvodňování potřebou zabezpečit soudržnost německého daňového režimu.

44 V tomto ohledu je třeba dodat, že toto omezení je přiměřené k dosažení takového cíle, jelikož působí plně symetricky tím, že jsou opětovně zahrnuty pouze odeřtené ztráty.

45 Mimoto je uvedené omezení zcela přiměřené cíli, který sleduje, jelikož jsou ztráty opětovně zahrnuty pouze do výše dosažených zisků.

46 Tento závěr nemůže být zpochybněn společnými úvahami německého daňového režimu a rakouské právní úpravy dotčených ve věci v původním řízení, na něž odkazuje předkládající soud v rámci své první a druhé otázky.

47 Předkládající soud v tomto ohledu uvádí, že německé daňové právní předpisy nestanovovaly takové opětovné zahrnutí, jaké je předmětem sporu v původním řízení, pokud osoba povinná k dani prokázala, že ustanovení, která na ni byla použitelná v jiném státě, než ve kterém byla usazená, obecně neumožňovala odeřtení ztrát v průběhu jiných let, než ve kterých byly dosaženy, přičemž se však nejednalo o tento případ, pokud tento stát v zásadě takovou možnost odeřtení ztrát stanovil, ale tato možnost nemohla být využita v konkrétní situaci, ve které se osoba povinná k dani nacházela. Přitom ve věci v původním řízení se KR Wannsee údajně nacházela v situaci, že nemohla u rakouských daňových orgánů uplatnit ztráty, které vznikly mezi lety 1982 a 1990.

48 V této souvislosti je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury při neexistenci

sjednocujících nebo harmonizačních opatření v rámci Společenství zůstává v pravomoci členských států určit kritéria zdanění příjmů nebo majetku, aby, případně prostřednictvím dohod, zamezily dvojímu zdanění (viz rozsudky ze dne 3. října 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, Sb. rozh. s. I-9461, bod 54; ze dne 12. prosince 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Sb. rozh. s. I-11673, bod 52, a ze dne 18. března 2007, Oy AA, C-231/05, Sb. rozh. s. I-6373, bod 52).

49 Tato pravomoc rovněž znamená, že členský stát nemůže být povinen pro účely použití svých vlastních daňových právních předpisů zohlednit případně 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 (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek ze dne 6. prosince 2007, Columbus Container Services, bod 51, a rozsudek ze dne 28. února 2008, Deutsche Shell, C-293/06, Sb. rozh. s. I-1129, bod 42).

50 Soudní dvůr totiž rozhodl, že svoboda usazování nemůže být chápána v tom smyslu, že členský stát je povinen přizpůsobit svá daňová pravidla v závislosti na pravidlech jiného členského státu tak, aby za každé situace zaručovala zdanění odstraňující veškeré odlišnosti vyplývající z vnitrostátních daňových právních úprav, jelikož rozhodnutí společnosti týkající se zřízení obchodních struktur v zahraničí mohou být pro takovou společnost v jednotlivých případech více či méně výhodná nebo nevýhodná (viz výše uvedený rozsudek Deutsche Shell, bod 43).

51 I kdyby společný účinek zdanění ve státě, ve kterém má sídlo společnost, které patří dotyčná stálá provozovna, a ve státě, ve kterém se tato provozovna nachází, mohl vést k omezení svobody usazování, je toto omezení možno přičíst pouze druhému uvedenému státu.

52 V takovém případě by uvedené omezení nevyplývalo z daňového režimu dotčeného ve věci v původním řízení, nýbrž z rozdělení daňových pravomocí provedeného v rámci německo-rakouské dohody.

53 Závěr, podle kterého omezení vyplývající z uvedené daňového režimu je odvoditelné nezbytností zabezpečit jeho soudržnost, nemůže být zpochybněn ani skuteností, kterou předkládající soud uvádí v rámci této otázky, že společnost, které patří stálá provozovna, tuto provozovnu prodala a že zisky a ztráty dosažené uvedenou stálou provozovnou vykazují po celou dobu její existence záporné saldo.

54 Jak bylo připomenuto v bodě 42 tohoto rozsudku, opětovné zahrnutí částky ztrát stálé provozovny do výsledků společnosti, které tato provozovna patří, je totiž neoddelitelným a logickým důsledkem jejich předchozího zohlednění.

55 Ze všech výše uvedených úvah vyplývá, že na předběžné otázky je třeba odpovědět tak, že článek 31 Dohody o EHP nebrání vnitrostátnímu daňovému režimu, který poté, co připustil zohlednění ztrát, které vznikly stálé provozovně v jiném členském státě, než ve kterém je usazena společnost, které tato provozovna patří, za účelem výpočtu daně z příjmů této společnosti, stanoví opětovné daňové zahrnutí uvedených ztrát v době, kdy uvedená stálá provozovna dosahuje zisku, pokud stát, ve kterém se tato stálá provozovna nachází, nepříznivě žádné právo na převod ztrát, které vznikly stálé provozovně patřící společnosti usazené v jiném státě, a pokud podle dohody o zamezení dvojího zdanění uzavřené mezi oběma dotčenými státy jsou příjmy takové entity osvobozeny od daně ve státě, ve kterém má sídlo společnost, již stálá provozovna patří.

**K nákladům řízení**

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

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

**Článek 31 Dohody o Evropském hospodářském prostoru ze dne 2. května 1992 nebrání vnitrostátnímu daňovému režimu, který poté, co připustil zohlednění ztrát, které vznikly stálé provozovně v jiném členském státě, než ve kterém je usazena společnost, které tato provozovna patří, za účelem výpočtu daně z příjmů této společnosti, stanoví opatřovací daňové zahrnutí uvedených ztrát v době, kdy uvedená stálá provozovna dosahuje zisku, pokud stát, ve kterém se tato stálá provozovna nachází, nepoznává žádné právo na převod ztrát, které vznikly stálé provozovně patřící společnosti usazené v jiném státě, a pokud podle dohody o zamezení dvojího zdanění uzavřené mezi oběma dotčenými státy jsou příjmy takové entity osvobozeny od daně ve státě, ve kterém má sídlo společnost, jíž stálá provozovna patří.**

Podpisy.

\* Jednací jazyk: němčina.