

62020CJ0538

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

22. září 2022 (*1)

„řízení o předběžné otázce – Svoboda usazování – články 49 a 54 SFEU – Odpověď konečných ztrát stálé provozovny-nerezidenta – Stát, který se vzdal své daňové pravomoci na základě smlouvy o zamezení dvojímu zdanění – Srovnatelnost situací“

Ve věci C-538/20,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud, Německo) ze dne 6. listopadu 2019, došlým Soudnímu dvoru dne 21. října 2020, v řízení

Finanzamt B

proti

W AG,

za přítomnosti:

Bundesministerium der Finanzen,

SOUDNÍ DVŮR (čtvrtý senát),

ve složení C. Lycourgos, předseda senátu, S. Rodin, J.-C. Bonichot (zpravodaj), L. S. Rossi a O. Spineanu-Matei, soudci,

generální advokát: A. M. Collins,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

—

za W AG P. Dodezem, Rechtsanwalt,

—

za německou vládu R. Kanitzem a J. Möllerem, jako zmocněnci,

—

za francouzskou vládu E. de Moustier a E. Toutainem, jako zmocněnci,

—

za finskou vládu S. Hartikainenem, A. Laine a H. Leppo, jako zmocněnci,

—

za Evropskou komisi W. Roelsem a V. Uherem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 10. března 2022,

vydává tento

Rozsudek

1

Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká článků 49 a 54 SFEU.

2

Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Finanzamt B (Finanční úřad B, Německo) a akciovou společností W AG usazenou v Německu, který se týká toho, že Finanzamt B odmítl při výpočtu daně, kterou měla tato společnost uhradit v tomto členském státě za rok 2007, zohlednit ztráty vzniklé její stálé provozovně, která se nacházela ve Spojeném království a byla v téže roce uzavřena.

Právní rámec

Německé právo

3

Ustanovení § 1 Körperschaftsteuergesetz (zákon o dani z příjmů právnických osob), ve znění použitelném na spor v původním řízení (dále jen „KStG“), uvádí:

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

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

[...]

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

[...]“

4

Ustanovení § 8 odst. 2 KStG stanoví, že veškeré příjmy daňového poplatníka s neomezenou daňovou povinností ve smyslu § 1 odst. 1 bodů 1 až 3 jsou považovány za příjmy z průmyslové nebo obchodní činnosti.

Smlouva o zamezení dvojímu zdanění

5

¶lánek III odst. 1 smlouvy, která byla dne 26. listopadu 1964 uzavřena mezi Spolkovou republikou Německo a Spojeným královstvím Velké Británie a Severního Irska a která se týká zamezení dvojímu zdanění a předcházení daňovým únikům, ve znění dodatku ze dne 23. března 1970 (BGBl. 1966 II, s. 359; BGBl. 1967 II, s. 828, a BGBl. 1971 II, s. 46) (dále jen „DBA“), stanoví:

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

6

¶lánek XVIII odst. 2 DBA stanoví:

„Pro rezidenta Spolkové republiky Německo se daň stanoví takto:

a)

jsou ze základu daně Spolkové republiky Německo vyloučeny všechny složky příjmu ve Spojeném království, jakož i majetek nacházející se ve Spojeném království, které mohou být podle této smlouvy zdaněny ve Spojeném království [...]; kapitálové zisky uvedené v ¶lánu VIII odst. 1 jsou vyloučeny pouze tehdy, pokud podléhají dani ve Spojeném království. Spolková republika Německo si nicméně ponechává právo zohlednit při určení své daňové sazby takto vyloučené části příjmu a majetku.

[...]“

Spor v převodním řízení a předběžné otázky

7

Akciová společnost W, jejíž sídlo a místo vedení se nacházejí v Německu, provozuje banku obchodující s cennými papíry. V srpnu 2004 otevřela společnost W pobočku ve Spojeném království. Vzhledem k tomu, že tato pobočka nedosahovala zisku, přistoupila společnost W v první polovině roku 2007 k jejímu uzavření, takže ztráty vzniklé této pobočce nemohly být ve Spojeném království převezeny pro daňové účely.

8

Vzhledem k tomu, že Finanční úřad B odmítl tyto ztráty zohlednit při určení částky, kterou měla společnost W v Německu zaplatit z titulu daně z příjmů právnických osob i živnostenské daně za zdaňovací období 2007, podala tato společnost žalobu k Hessisches Finanzgericht (finanční soud v Hesensku, Německo). Rozsudkem ze dne 4. září 2018 uvedený soud této žalobě vyhověl.

9

Finanční úřad B podal proti uvedenému rozsudku opravný prostředek „Revision“ k Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud, Německo), který je předkládajícím soudem.

10

Předkládající soud uvádí, že aťkoli má společnost W v souladu s § 1 odst. 1 a 2 KStG v Německu

povinnost k dani z p?íjm? právnických osob ze všech svých p?íjm?, ztráty vzniklé její stálé provozovně ve Spojeném království jsou vyloučeny ze základu pro výpočet její daně z p?íjm? právnických osob na základě čl. XVIII odst. 2 DBA, který od daně z p?íjm? právnických osob osvobozuje zahraniční výsledky. Předkládající soud poznamenává, že totéž platí pro živnostenskou daň, jelikož pro účely výpočtu základu této daně odkazují ustanovení Gewerbesteuer-gesetz (zákon o živnostenské dani) na stanovení zisku podléhajícího dani z p?íjm? právnických osob. Na základě těchto skutečností musí být podle jeho názoru oprávněmu prostědku vyhověno.

11

Předkládající soud se však táže, zda by při výpočtu daně splatné touto společností v Německu neměly být na základě svobody usazování zohledněny ztráty vzniklé stálé provozovně společnosti W ve Spojeném království. Podle předkládajícího soudu totiž judikatura Soudního dvora, vycházející nejnověji z rozsudku ze dne 12. června 2018, Bevola a Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424), neposkytuje na tuto otázku jasnou odpověď ve zvláštním případě, kdy je osvobození zahraničního výsledku stanoveno ve smlouvě o zamezení dvojímu zdanění. V případě kladné odpovědi na tuto otázku se předkládající soud rovněž táže, za jakých podmínek musí být ztráty vzniklé zahraniční stálé provozovně považovány za „konečné“ ve smyslu této judikatury, jak má být stanovena výše těchto ztrát a zda se povinnost jejich zohlednění vztahuje i na živnostenskou daň.

12

Za těchto podmínek se Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1)

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

2)

V případě kladné odpovědi na první otázku: Musí být článek 43 [ES] ve spojení s článkem 48 [ES] (nyní článek 49 [SFEU] ve spojení s článkem 54 [SFEU]) vykládán v tom smyslu, že brání také ustanovením zákona o živnostenské dani, které společnosti-rezidentovi neumožňují odejít od zdanitelného výnosu z živnosti „konečné“ ztráty druhu popsaného v první otázce, které vnikly stálé provozovně nacházející se v jiném členském státě?

3)

V p?ípad? kladné odpov?di na první otázku: M?že se v p?ípad? uzav?ení stálé provozovny nacházející se v jiném ?lenském stát? jednat o ‚kone?né‘ ztráty druhu popsán?ho v první otázce, a?koliv existuje alespo? teoretická možnost, že spole?nost v dot?eném ?lenském stát? op?t otev?e stálou provozovnu, s jejímiž zisky lze d?ív?jší ztráty p?ípadn? zapo?ítat?

4)

V p?ípad? kladné odpov?di na první a t?etí otázku: P?ichází jako ‚kone?né‘ ztráty druhu popsán?ho v první otázce, které musí být zohledn?ny ve stát? sídla mate?ské spole?nosti, do úvahy i takové ztráty stálé provozovny, které mohly být podle práva státu místa stálé provozovny minimáln? jednou p?evedeny do následujícího zda?ovacího období?

5)

V p?ípad? kladné odpov?di na první a t?etí otázku: Je povinnost zohlednit p?eshrani?ní ‚kone?né‘ ztráty omezená výší t?ch ztrát, které by si spole?nost mohla v dot?eném stát? místa stálé provozovny ode?íst, pokud by toto zohledn?ní ztráty nebylo vylou?eno?“

K p?edb?žným otázkám

K první otázce

13

Podstatou první otázky p?edkládajícího soudu položené Soudnímu dvoru je, zda ?lánky 49 a 54 SFEU musí být vykládány v tom smyslu, že brání da?ovému režimu ?lenského státu, podle kterého spole?nost, která je rezidentem tohoto státu, nem?že od svého zdanitelného zisku ode?íst kone?né ztráty, které vznikly její stálé provozovn? nacházející se v jiném ?lenském stát?, v p?ípad?, kdy se ?lenský stát sídla vzdal své pravomoci zdanit výsledky této stálé provozovny na základ? smlouvy o zamezení dvojímu zdan?ní.

14

Podle ustálené judikatury Soudního dvora platí, že svoboda usazování zaru?ená v ?láncích 49 a 54 SFEU zahrnuje v p?ípad? spole?ností založených podle právních p?edpis? ?lenského státu, jež mají sídlo, úst?ední správu nebo hlavní provozovnu v Evropské unii, právo vykonávat ?innost v jiných ?lenských státech prost?ednictvím dce?iné spole?nosti, pobo?ky nebo zastoupení (rozsudek ze dne 12. ?ervna 2018, Bevola a Jens W. Trock, C?650/16, EU:C:2018:424, bod 15).

15

I když ustanovení unijního práva týkající se svobody usazování sm?ují podle svého zn?ní k zajišt?ní práva na národní zacházení v hostitelském ?lenském stát?, brání zárove? tomu, aby ?lenský stát p?vodu bránil jednomu ze svých státních p?íslušník? nebo spole?nosti založené podle jeho právních p?edpis? v usazení v jiném ?lenském stát?. Tyto úvahy se uplatní i v p?ípadech, kdy – stejn? jako v projednávaném p?ípad? – spole?nost usazená v jednom ?lenském stát? vykonává ?innost v jiném ?lenském stát? prost?ednictvím stálé provozovny (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. ?ervna 2018, Bevola a Jens W. Trock, C?650/16, EU:C:2018:424, body 16 a 17 a citovaná judikatura).

16

V projednávaném p?ípad? z žádosti o rozhodnutí o p?edb?žné otázce vyplývá, že spole?nosti,

jejichž místo vedení nebo sídlo se nachází v N?mecku, podléhají podle § 1 odst. 1 a 2 KStG dani z p?íjm? právnických osob ze všech svých p?íjm?. V souladu s ustanoveními DBA však v p?ípad?, kdy spole?nost, jejíž místo vedení nebo sídlo se nachází v N?mecku, vykonává ve Spojeném království pr?myslovou nebo obchodní ?innost prostřednictvím stále provozovny, jsou zisky p?í?itatelné této stále provozovn? vylou?eny ze základu dan? z p?íjm? právnických osob splatné touto spole?ností v N?mecku, aniž je dot?ena možnost tohoto ?lenského státu zohlednit je pro ú?ely výpo?tu sazby dan?, a to pod podmínkou, že podléhají dani ve Spojeném království. Totéž platí soumrn? pro ztráty p?í?itatelné takové stále provozovn?.

17

Za takových okolností mají spole?nosti-rezidenti p?i stanovení svého zdanitelného p?íjmu da?ovou výhodu spo?ívající v tom, že mohou zohlednit ztráty vzniklé stále provozovn?, která je rezidentem. Vylou?ení této možnosti, pokud jde o ztráty vzniklé stále provozovn? nacházející se v jiném ?lenském stát?, zavádí rozdílné zacházení, které m?že odradit spole?nost-rezidenta od výkonu jejich ?inností prostřednictvím takové stále provozovny (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. ?ervna 2018, Bevola a Jens W. Trock, C?650/16, EU:C:2018:424, body 18 a 19 a citovaná judikatura).

18

Takové rozdílné zacházení je p?ípustné pouze tehdy, pokud se týká situací, které nejsou objektivn? srovnatelné, anebo je od?vodn?no naléhavým d?vodem obecného zájmu a tomuto cíli p?im?en? (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. ?ervna 2018, Bevola a Jens W. Trock, C?650/16, EU:C:2018:424, bod 20 a citovaná judikatura).

19

Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že srovnatelnost vnitrostátní situace s p?eshrani?ní situací musí být posuzována s ohledem na cíl sledovaný dot?enými vnitrostátními ustanovení (rozsudek ze dne 12. ?ervna 2018, Bevola a Jens W. Trock, C?650/16, EU:C:2018:424, bod 32 a citovaná judikatura).

20

Spole?nosti se stálými provozovnami nacházejícími se v jiném ?lenském stát? se v zásad? nenacházejí v situaci srovnatelné se situací spole?ností se stálými provozovnami-rezidenty s ohledem na opat?ení p?ijatá ?lenským státem s cílem zamezit dvojímu zdan?ní zisk? spole?nosti-rezidenta nebo toto zdan?ní zmírnit (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. ?ervna 2018, Bevola a Jens W. Trock, C?650/16, EU:C:2018:424, bod 37 a citovaná judikatura).

21

Jinak je tomu v p?ípad?, že vnitrostátní da?ové právní p?edpisy samy staví tyto dv? kategorie provozoven na rove? za ú?elem zohledn?ní ztrát a zisk?, které vytvá?ejí (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 17. ?ervence 2014, Nordea Bank Danmark, C?48/13, EU:C:2014:2087, bod 24, a rozsudek ze dne 17. prosince 2015, Timac Agro Deutschland, C?388/14, EU:C:2015:829, bod 28).

22

Naproti tomu pokud se ?lenský stát sídla spole?nosti vzdal na základ? smlouvy o zamezení dvojímu zdan?ní výkonu své pravomoci zdanit výsledky stále provozovny-nerezidenta této spole?nosti, která se nachází v jiném ?lenském stát?, situace spole?nosti-rezidenta, která má takovou stálou provozovnu, není srovnatelná se situací spole?ností-rezidenta, která má stálou

provozovnu-rezidenta, s ohledem na opatření přijatá prvním členským státem s cílem zamezit dvojímu zdanění zisků, nebo toto zdanění zmírnit, a souhrnně zamezit dvojímu odpotu ztrát u společností-rezidentů (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 17. prosince 2015, Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, bod 65).

23

Rozsudek ze dne 12. června 2018, Bevola a Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424), na který předkládající soud odkazuje, přitom tento závěr nezpochybnil.

24

Je pravda, že Soudní dvůr v uvedeném rozsudku rozhodl, že pokud jde o ztráty spojené se stálou provozovnou-nerezidentem, která ukončila veškerou činnost a jejíž ztráty nemohly být a již nemohou být odpotány od jejího zdanitelného zisku v členském státě, v němž činnost vykonávala, není situace společnosti-rezidenta s takovou provozovnou odlišná od situace společnosti-rezidenta se stálou provozovnou-rezidentem z hlediska cíle zamezení dvojímu odpotu ztrát. Doplnil, že platební schopnost společnosti se stálou provozovnou-nerezidentem, jež utrpěla konečné ztráty, je dotěna stejným způsobem jako platební schopnost společnosti, jejíž stálé provozovně-rezidentu vznikly ztráty, takže obě situace jsou v tomto ohledu srovnatelné (rozsudek ze dne 12. června 2018, Bevola a Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, body 38 a 39). S

25

V uvedené věci se však členský stát sídla společnosti, která požadovala zohlednění konečných ztrát její stálé provozovny-nerezidenta, nevzdal na základě smlouvy o zamezení dvojímu zdanění své pravomoci zdanit výsledky této provozovny. Jednostranně se totiž s výjimkou případu, kdy si dotěná společnost zvolila režim mezinárodního společného zdanění, rozhodl nezohledňovat zisky a ztráty stálých provozoven-nerezidentů společností-rezidentů, i když by tento členský stát býval měl pravomoc tak učinit, což je rozdíl.

26

V projednávaném případě z žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce vyplývá, že Spolková republika Německo se na základě DBA vzdala své pravomoci zdanit zisky dosažené stálými provozovnami nacházejícími se ve Spojeném království, prostědnictvím kterých její společnosti-rezidenti vykonávají průmyslovou nebo obchodní činnost. Totéž platí souhrnně pro zohlednění ztrát vzniklých těmto provozovnám.

27

Vzhledem k tomu, že na základě smlouvy o zamezení dvojímu zdanění se Spolková republika Německo vzdala své pravomoci zdanit zisky a ztráty takové stálé provozovny nacházející se v jiném členském státě, společnost-rezident, která má takovou stálou provozovnu, se s ohledem na cíl zamezit dvojímu zdanění zisků, nebo toto zdanění zmírnit, a souhrnně zamezit dvojímu odpotu ztrát nenachází v situaci srovnatelné se situací společnosti-rezidenta, která má stálou provozovnu nacházející se v Německu.

28

V takové situaci, o jakou se jedná v původním řízení, proto nelze konstatovat žádné omezení svobody usazování zaručené v člácích 49 a 54 SFEU.

S ohledem na výše uvedené je třeba na první otázku odpovědět, že články 49 a 54 SFEU musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání daňovému režimu členského státu, podle kterého společnost, která je rezidentem tohoto státu, nemůže od svého zdanitelného zisku odečíst konečné ztráty, které vznikly její stálé provozovně nacházející se v jiném členském státě, v případě, kdy se členský stát sídla vzdal své pravomoci zdanit výsledky této stálé provozovny na základě smlouvy o zamezení dvojímu zdanění.

K druhé až páté otázce

Vzhledem k odpovědi na první otázku není na místě na druhou až pátou otázku odpovídat.

K nákladům řízení

Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního 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 účastníky řízení se nenahrazují.

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

Články 49 a 54 SFEU musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání daňovému režimu členského státu, podle kterého společnost, která je rezidentem tohoto státu, nemůže od svého zdanitelného zisku odečíst konečné ztráty, které vznikly její stálé provozovně nacházející se v jiném členském státě, v případě, kdy se členský stát sídla vzdal své pravomoci zdanit výsledky této stálé provozovny na základě smlouvy o zamezení dvojímu zdanění.

Podpisy.

(*1) – Jednací jazyk: němčina.