

62020CJ0538

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (štvrtá komora)

z 22. septembra 2022 (*1)

„Návrh na zažatie prejudiciálneho konania – Sloboda usadiť sa – Články 49 a 54 ZFEÚ – Odpočítanie konečných strát stálej prevádzkarne nerezidenta – Štát, ktorý sa vzdal svojej daňovej právomoci na základe dohody o zamedzení dvojitého zdanenia – Porovnateľnosť situácií“

Vo veci C-538/20,

ktorej predmetom je návrh na zažatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko) zo 6. novembra 2019 a doručený Súdnemu dvoru 21. októbra 2020, ktorý súvisí s konaním:

Finanzamt B

proti

W AG,

za úasti:

Bundesministerium der Finanzen,

SÚDNY DVOR (štvrtá komora),

v zložení: predseda štvrtej komory C. Lycourgos, sudcovia S. Rodin, J.-C. Bonichot (spravodajca), L. S. Rossi a O. Spineanu-Matei,

generálny advokát: A. M. Collins,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteňom na písomnú časť konania,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

—

W AG, v zastúpení: P. Dodos, Rechtsanwalt,

—

nemecká vláda, v zastúpení: R. Kanitz a J. Möller, splnomocnení zástupcovia,

—

francúzska vláda, v zastúpení: E. de Moustier a E. Toutain, splnomocnené zástupkyne,

—

fínska vláda, v zastúpení: S. Hartikainen, A. Laine a H. Leppo, splnomocnení zástupcovia,

—

Európska komisia, v zastúpení: W. Roels a V. Uher, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 10. marca 2022,

vyhlásil tento

Rozsudok

1

Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka článkov 49 a 54 ZFEÚ.

2

Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Finanzamt B (Daňový úrad B, Nemecko) a spoločnosťou W AG, akciovou spoločnosťou so sídlom v Nemecku, v súvislosti s tým, že Finanzamt B odmietol zohľadniť pri výpočte dane dlhovanej touto spoločnosťou v tomto nemeckom štáte za rok 2007 straty dosiahnuté stálou prevádzkarňou tejto spoločnosti, ktorá sa nachádzala v Spojenom kráľovstve a v rovnakom roku bola zatvorená.

Právny rámec

Nemecké právo

3

§ 1 Körperschaftsteuergesetz (zákon o dani z príjmov právnických osôb) v znení uplatniteľnom na spor vo veci samej (ale len „KStG“) 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.

...“

4

§ 8 ods. 2 KStG stanovuje, že všetok príjem daňovníka, ktorý má neobmedzenú povinnosť zaplatiť daň v zmysle § 1 ods. 1 bodov 1 až 3, sa má považovať za príjem pochádzajúci z priemyselnej alebo podnikateľskej činnosti.

Dohoda o zamedzení dvojitého zdanenia

§ 13 ods. 1 dohody z 26. novembra 1964 medzi Spolkovou republikou Nemecko a Spojeným kráľovstvom Veľkej Británie a Severného Írska o zamedzení dvojitého zdanenia a o predchádzaní daňovým únikom, zmenenej dodatkom z 23. marca 1970 (BGBl. 1966 II, s. 359, BGBl. 1967 II, s. 828, a BGBl. 1971 II, s. 46), (ale len „DBA“), stanovuje:

„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.“

§ 18 ods. 2 DBA stanovuje:

„Daň sa v prípade rezidenta Spolkovej republiky stanoví takto:

a)

... 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 § 8 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.

...“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

W, akciová spoločnosť so sídlom a sídlom obchodného vedenia v Nemecku, prevádzkuje banku pre obchodovanie s cennými papiermi. V auguste 2004 W otvorila v Spojenom kráľovstve organizačnú zložku. Keďže táto organizačná zložka nedosahovala zisk, W pristúpila v priebehu prvého polroka 2007 k jej zatvoreniu, takže straty, ktoré tejto prevádzkarni vznikli, nemohli byť prenesené na daňové účely do Spojeného kráľovstva.

Keďže daňový úrad B odmietol zohľadniť tieto straty pri stanovení sumy, ktorú mala W zaplatiť v Nemecku ako daň z príjmov právnických osôb a daň z podnikania za zdaňovacie obdobie 2007, podala táto spoločnosť žalobu na Hessisches Finanzgericht (Finančný súd spolkovej krajiny Hesensko, Nemecko). Rozsudkom zo 4. septembra 2018 uvedený súd tejto žalobe vyhovel.

Daňový úrad B podal proti tomuto rozsudku opravný prostriedok „Revision“ na Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko), ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania.

Tento súd uvádza, že hoci W podlieha v Nemecku dani z príjmov právnických osôb v súvislosti so všetkými svojimi príjmami v súlade s § 1 ods. 1 a 2 KStG, straty, ktoré vznikli jej stálej prevádzkarni v Spojenom kráľovstve, sú vylúčené zo základu výpočtu jej dane z príjmov právnických osôb podľa článku XVIII ods. 2 DBA, ktorý od dane z príjmov právnických osôb oslobodzuje zahraničné výsledky. Poukazuje na to, že to isté platí, aj pokiaľ ide o daň z podnikania, keďže ustanovenia Gewerbesteuergezet (zákon o dani z podnikania) na účely výpočtu základu tejto dane odkazujú na určenie zisku podliehajúceho dani z príjmov právnických osôb. Tieto skutočnosti by mali viesť k tomu, že sa oprávnenému prostriedku vyhovie.

Vnútroštátny súd sa však pýta, či by sa straty stálej prevádzkarne spoločnosti W vykázané v Spojenom kráľovstve nemali zohľadniť pri výpočte dane, ktorú táto spoločnosť dlhuje v Nemecku, na základe slobody usadiť sa. Podľa neho totiž judikatúra Súdneho dvora vyplývajúca naposledy z rozsudku z 12. júna 2018, Bevola a Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424), neposkytuje jasnú odpoveď na túto otázku v osobitnom prípade, keď je oslobodenie od zahraničného výsledku stanovené v dohode o zamedzení dvojitého zdanenia. V prípade kladnej odpovede na túto otázku si tiež kladie otázku, za akých podmienok sa straty, ktoré vznikli zahraničnej stálej prevádzkarni, majú považovať za „konečné“ v zmysle tejto judikatúry, ako sa má určiť výška týchto strát a či povinnosť zohľadniť tieto straty platí aj vo vzťahu k dani z podnikania.

Za týchto podmienok Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1.

Má sa článok 43 v spojení s článkom 48 [ES], teraz článok 49 v spojení s článkom 54 [ZFEÚ], vykladať v tom zmysle, že bráni právnym predpisom členského štátu, ktoré spoločnosti rezidentovi neumožňujú odpísať od svojho zdaniteľného zisku straty stálej prevádzkarne, ktorá sa nachádza na území iného členského štátu, ak táto spoločnosť jednak vyčerpala všetky možnosti odpísania 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 [ES], teraz článok 49 v spojení s článkom 54 [ZFEÚ], vykladať v tom zmysle, že bráni aj ustanoveniam zákona o dani z podnikania, ktoré spoločnosti rezidentovi neumožňujú odpísať 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 prevádzkarňu, 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 prevádzkarňu, 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 prevádzkarňu, ak by tam zohľadnenie strát nebolo vylúčené?

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke

13

Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd Súdneho dvora v podstate pýta, či sa články 49 a 54 ZFEÚ majú vykladať v tom zmysle, že bránia danému režimu členského štátu, podľa ktorého spoločnosť, ktorá je rezidentom tohto štátu, nemôže odpočítať zo svojho zdaniteľného zisku konečné straty, ktoré dosiahla jej stála prevádzkarňu nachádzajúca sa v inom členskom štáte, v prípade, že sa členský štát sídla vzdal na základe dohody o zamedzení dvojitého zdanenia svojej právomoci zdaníť výsledky tejto stálej prevádzkarne.

14

Podľa ustálenej judikatúry sloboda usadiť sa, ktorú zaručujú články 49 a 54 ZFEÚ, zahŕňa vo vzťahu k spoločnostiam, ktoré sú založené podľa právnej úpravy členského štátu a majú sídlo, ústredie alebo hlavné miesto podnikateľskej činnosti v rámci Únie, právo vykonávať svoju činnosť v iných členských štátoch prostredníctvom dcérskej spoločnosti, organizačnej zložky alebo obchodného zastúpenia (rozsudok z 12. júna 2018, Bevola a Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, bod 15).

15

Hoci cieľom ustanovení práva Únie týkajúcich sa slobody usadiť sa je podľa ich znenia zabezpečiť zaobchádzanie v hostiteľskom členskom štáte podľa podmienok stanovených pre vlastných štátnych príslušníkov, rovnako bránia tomu, aby členský štát pôvodu zasahoval do usadenia niektorého zo svojich štátnych príslušníkov alebo spoločnosti založenej podľa jeho právnej úpravy v inom členskom štáte. Tieto úvahy sa rovnako uplatnia vtedy, ak tak ako v prejednávanej veci spoločnosť usadená v jednom členskom štáte podniká v inom členskom štáte prostredníctvom stálej prevádzkarne (pozri v tomto zmysle rozsudok z 12. júna 2018, Bevola a Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, body 16 a 17, ako aj citovanú judikatúru).

16

V prejednávanej veci z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že podľa § 1 ods. 1 a 2 KStG spoločnosti, ktorých vedenie alebo sídlo sa nachádza v Nemecku, podliehajú dani z príjmov právnických osôb zo všetkých svojich príjmov. V súlade s ustanoveniami DBA však v prípade, ak spoločnosť, ktorá má svoje vedenie alebo sídlo v Nemecku, vykonáva v Spojenom kráľovstve priemyselnú alebo obchodnú činnosť prostredníctvom stálej prevádzkarne, sú zisky, ktoré možno pripísať tejto stálej prevádzkarni, vylúčené zo základu dane z príjmov právnických osôb dlhovanej touto spoločnosťou v Nemecku, pričom nie je dotknutá možnosť tohto členského štátu zohľadniť ich na účely výpočtu sadzby dane pod podmienkou, že sú zdanené v Spojenom kráľovstve. To isté platí symetricky vo vzťahu k stratám pripísateľným takejto stálej prevádzkarni.

17

Za takýchto okolností majú spoločnosti rezidenti na účely určenia ich zdaniteľného príjmu daňovú výhodu, ktorá spočíva v tom, že im umožňuje zohľadnenie strát stálej prevádzkarne rezidenta. Vylúčenie tejto možnosti, pokiaľ ide o straty, ktoré vznikli stálej prevádzkarni nachádzajúcej sa v inom členskom štáte, zavádza rozdielne zaobchádzanie, ktoré môže odradiť spoločnosť rezidenta od výkonu jej činnosti prostredníctvom takejto stálej prevádzkarne (pozri v tomto zmysle rozsudok z 12. júna 2018, Bevola a Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, body 18 a 19, ako aj citovaný judikatúru).

18

Takéto rozdielne zaobchádzanie je prípustné iba vtedy, ak sa týka situácií, ktoré nie sú objektívne porovnateľné, alebo ak je odôvodnené naliehavým dôvodom všeobecného záujmu a primerané tomuto dôvodu (pozri v tomto zmysle rozsudok z 12. júna 2018, Bevola a Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, bod 20, ako aj citovaný judikatúru).

19

Z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že porovnateľnosť vnútroštátnej situácie s cezhraničnou situáciou sa musí skúmať s prihliadnutím na cieľ, ktorý sledujú predmetné vnútroštátne ustanovenia (rozsudok z 12. júna 2018, Bevola a Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, bod 32, ako aj citovaná judikatúra).

20

Pokiaľ ide o opatrenia prijaté členským štátom s cieľom zamedziť alebo zmierniť dvojité zdanenie ziskov spoločnosti rezidenta, sa spoločnosti, ktoré vlastnia stálu prevádzkareň nachádzajúcu sa v inom členskom štáte, v zásade nenachádzajú v situácii porovnateľnej so situáciou spoločností, ktoré vlastnia stálu prevádzkareň rezidenta (pozri v tomto zmysle rozsudok z 12. júna 2018, Bevola a Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, bod 37, ako aj citovaný judikatúru).

21

Inak je to v prípade, ak vnútroštátna daňová právna úprava sama kladie na roveň tieto dve kategórie prevádzkarní na účely zohľadnenia strát a ziskov, ktoré dosiahli (pozri v tomto zmysle 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).

22

Naopak, ak sa členský štát sídla spoločnosti vzdal na základe dohody o zamedzení dvojitého

zdanenia výkonu svojej daňovej právomoci vo vzťahu k výsledkom stálej prevádzkarne nerezidenta patriacej tejto spoločnosti, pričom uvedená prevádzkareň sa nachádza v inom členskom štáte, situácia spoločnosti rezidenta, ktorá vlastní takúto stálu prevádzkareň, nie je porovnateľná so situáciou spoločnosti rezidenta, ktorá vlastní stálu prevádzkareň rezidenta, vo vzťahu k opatreniam prijatým prvým členským štátom s cieľom zamedziť alebo zmierniť dvojité zdanenie ziskov a symetricky dvojité odpôčet strát vo vzťahu k spoločnostiam rezidentom (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 17. decembra 2015, Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, bod 65).

23

Rozsudok z 12. júna 2018, Bevola a Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424), na ktorý odkazuje vnútroštátny súd, pritom tento záver nespochybnil.

24

Je pravda, že v tomto rozsudku Súdny dvor rozhodol, pokiaľ ide o straty pripísateľné stálej prevádzkarni nerezidenta, ktorá skončila všetku svoju činnosť a ktorej straty nebolo možné a už ani nie je možné odpôčítať z jej zdaniteľného príjmu v členskom štáte, v ktorom vykonávala svoju činnosť, že situácia spoločnosti rezidenta, ktorá vlastní takúto prevádzkareň, nie je odlišná od spoločnosti rezidenta, ktorá vlastní stálu prevádzkareň rezidenta, pokiaľ ide o cieľ predchádzania dvojitému odpôčtu strát. Dodal, že platobná schopnosť spoločnosti, ktorá vlastní stálu prevádzkareň nerezidenta a ktorej vznikli konečné straty, je dotknutá rovnakým spôsobom ako platobná schopnosť spoločnosti, ktorej stála prevádzkareň rezident utrpela straty, takže obe situácie sú z tohto hľadiska porovnateľné (rozsudok z 12. júna 2018, Bevola a Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, body 38 a 39).

25

V tejto veci sa však členský štát sídla spoločnosti, ktorá požiadala o zohľadnenie konečných strát, ktoré vznikli jej stálej prevádzkarni nerezidentovi, nevzdal prostredníctvom dohody o zamedzení dvojitého zdanenia svojej právomoci zdaniť výsledky tejto prevádzkarne. Rozhodol totiž jednostranne, s výnimkou prípadu, že si predmetná spoločnosť zvolí režim spoločného medzinárodného zdaťovania nezohľadňovať zisky a straty, ktoré dosiahli stále prevádzkarne nerezidenti patriace spoločnostiam rezidentom, hoci tento členský štát mal právomoc tak urobiť, čo je odlišné.

26

V prejednávanej veci z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že Spolková republika Nemecko sa podľa DBA vzdala svojej právomoci zdaniť zisky dosiahnuté stálymi prevádzkarňami nachádzajúcimi sa v Spojenom kráľovstve, prostredníctvom ktorých jej spoločnosti rezidenti vykonávajú priemyselnú alebo obchodnú činnosť. To isté platí symetricky o zohľadnení strát, ktoré dosiahli tieto prevádzkarne.

27

Keďže podľa zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia sa Spolková republika Nemecko vzdala svojej daňovej právomoci vo vzťahu k ziskom a stratám, ktoré dosiahla takáto stála prevádzkareň nachádzajúca sa v inom členskom štáte, spoločnosť rezident, ktorá vlastní takúto prevádzkareň, sa z hľadiska cieľa spočívajúceho v zamedzení alebo zmiernení dvojitého zdanenia ziskov a symetricky dvojitého zohľadnenia strát nenachádza v situácii porovnateľnej so situáciou spoločnosti rezidenta, ktorá vlastní stálu prevádzkareň nachádzajúcu sa v Nemecku.

28

V dôsledku toho v situácii, o akú ide vo veci samej, nemožno konštatovať nijaké obmedzenie slobody usadiť sa zarúbené v článkoch 49 a 54 ZFEÚ.

29

Vzhľadom na predchádzajúce úvahy treba na prvú otázku odpovedať tak, že články 49 a 54 ZFEÚ sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia daňovému režimu členského štátu, podľa ktorého spoločnosť, ktorá je rezidentom tohto štátu, nemôže odpúšťať zo svojho zdaniteľného zisku konečné straty, ktoré dosiahla jej stála prevádzkareň nachádzajúca sa v inom členskom štáte, v prípade, že sa členský štát sídla vzdal na základe dohody o zamedzení dvojitého zdanenia svojej právomoci zdaniť výsledky tejto stálej prevádzkarne.

O druhej až piatej otázke

30

Vzhľadom na odpoveď na prvú otázku nie je potrebné odpovedať na druhú až piatu otázku.

O trovách

31

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

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

Články 49 a 54 ZFEÚ sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia daňovému režimu členského štátu, podľa ktorého spoločnosť, ktorá je rezidentom tohto štátu, nemôže odpúšťať zo svojho zdaniteľného zisku konečné straty, ktoré dosiahla jej stála prevádzkareň nachádzajúca sa v inom členskom štáte, v prípade, že sa členský štát sídla vzdal na základe dohody o zamedzení dvojitého zdanenia svojej právomoci zdaniť výsledky tejto stálej prevádzkarne.

Podpisy

(*1) Jazyk konania: nemčina.