

Vec C-157/07

Finanzamt für Körperschaften III in Berlin

proti

Krankenheim Ruhesitz am Wannsee/Seniorenheimstatt GmbH

(návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný

Bundesfinanzhof)

„Sloboda usadiť sa – Dohoda o Európskom hospodárskom priestore (EHP) – Daňová právna úprava – Daňové zaobchádzanie so stratami, ktoré vznikli stálej prevádzkarni nachádzajúcej sa v členskom štáte EHP a patriacej spoločnosti, ktorá má svoje registrované sídlo v členskom štáte Európskej únie“

Abstrakt rozsudku

1. Medzinárodné dohody – Dohoda o Európskom hospodárskom priestore – Sloboda usadiť sa – Ustanovenia Zmluvy – Pôsobnosť

(článok 43 ES; Dohoda EHP, článok 31)

2. Medzinárodné dohody – Dohoda o Európskom hospodárskom priestore – Sloboda usadiť sa – Daňová právna úprava – Daň z príjmov právnických osôb

(Dohoda EHP, článok 31)

1. Ustanovenia Zmluvy týkajúce sa slobody usadiť sa bránia tomu, aby domovský členský štát zasahoval do usadenia sa niektorého z jeho štátnych príslušníkov alebo spoločnosti založenej v súlade s jeho právnou úpravou v inom členskom štáte, a všetky opatrenia, ktoré zakazujú výkon tejto slobody, bránia mu alebo ho robia menej príťažlivým, sa musia považovať za obmedzenia. Tieto zásady sa uplatnia vtedy, ak spoločnosť usadená v jednom členskom štáte podniká v inom členskom štáte prostredníctvom stálej prevádzkarne.

(pozri body 29 – 31)

2. Článok 31 o Európskom hospodárskom priestore (EHP) neodporuje vnútroštátnemu daňovému režimu, ktorý po tom, ako pripustil zohľadnenie strát, ktoré utrpela stála prevádzkareň nachádzajúca sa v inom štáte, ako v ktorom je usadená spoločnosť, ktorej patrí táto prevádzkareň, na účely výpočtu dane z príjmov tejto spoločnosti stanovuje daňové započítanie uvedených strát v prípade, keď stála prevádzkareň dosiahne zisk, ak štát, v ktorom sa táto stála prevádzkareň nachádza, neprizná nijaké právo na prenos strát, ktoré vznikli stálej prevádzkarni patriacej spoločnosti usadenej v inom štáte, a pokiaľ podľa dohody medzi dotknutými štátmi o zamedzení dvojitého zdanenia sú príjmy takého subjektu oslobodené od zdanenia v štáte, v ktorom má spoločnosť svoje registrované sídlo.

Takýto daňový režim tak predstavuje obmedzenie práva upraveného v článku 31 Dohody EHP, keďže daňová situácia spoločnosti, ktorá má svoje registrované sídlo v určitom členskom štáte a stálu prevádzkareň v inom členskom štáte, je menej výhodná, než by bola v prípade, keby sa stála

prevádzkare? nachádzala v prvom členskom štáte. Hoci totiž všetky straty, ktoré vykazovala stála prevádzkare? nachádzajúca sa v inom členskom štáte, sú najskôr odpočítané od ziskov, ktoré dosiahla spoločnosť v rámci zdaťovania v prvom členskom štáte, a týmto uvedený štát poskytuje daňovú výhodu, akoby sa táto stála prevádzkare? nachádzala na jeho vnútroštátnom území, neskôr však opätovným započítaním strát stálej prevádzkarne do základu dane spoločnosti, keď táto prevádzkare? dosahuje zisk, vnútroštátny daňový režim odľahčí túto daňovú výhodu, a tým usadené spoločnosti, ktoré majú stále prevádzkarne v inom členskom štáte, získali nevýhodnejšie daňové zaobchádzanie ako spoločnosti usadené na jeho vnútroštátnom území, ktoré tam majú aj svoje stále prevádzkarne. Vzhľadom na tento rozdiel v daňovom zaobchádzaní by spoločnosť rezident mohla byť odradená od pokračovania výkonu svojej činnosti prostredníctvom stálej prevádzkarne nachádzajúcej sa v inom členskom štáte.

Také obmedzenie je však odôvodnené potrebou zabezpečiť koherenciu daňového režimu. V tejto súvislosti započítanie strát podľa uvedeného daňového režimu nie je možné oddeliť od ich skoršieho zohľadnenia. Toto započítanie, v prípade, že spoločnosť má stálu prevádzkare? nachádzajúcu sa v inom štáte, ktorú nemôže štát sídla tejto spoločnosti zdaniť, totiž vyjadruje symetrickú logiku. Existuje teda priama, osobná a vecná spojitosť medzi týmito dvomi prvkami uvedeného daňového mechanizmu, pričom uvedené započítanie predstavuje logický dôsledok predtým priznaného odpustu. Okrem toho je toto obmedzenie vhodné na dosiahnutie takého cieľa, pretože úplne symetricky zabezpečí, že len odpočítané straty budú započítané. Navyše je toto obmedzenie úplne primerané cieľu, ktorý sleduje, pretože straty sú započítané len do výšky dosiahnutých ziskov.

Tento záver by nemal byť spochybnený spoločnými úvahami uvedeného daňového režimu a daňovej právnej úpravy štátu, kde sa nachádza stála prevádzkare?. V prípade neexistencie opatrení na zjednotenie alebo harmonizáciu na úrovni Spoločenstva majú členské štáty naďalej právomoc, aby určili kritériá zdaťovania príjmov a majetku tak, aby prípadne aj prostredníctvom vzájomných dohôd zamedzili dvojitému zdaneniu. Do tejto právomoci patrí aj to, 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 prevádzkare? nachádzajúcu sa na jeho území a patriacu spoločnosti, ktorej registrované sídlo sa nachádza na území prvého členského štátu. Aj keby spoločný úvahinok zdanení v štáte, v ktorom sa nachádza sídlo spoločnosti, a v štáte, v ktorom sa nachádza dotknutá stála prevádzkare?, viedol k obmedzeniu slobody usadiť sa, toto obmedzenie je možné pripísať len tomu štátu, v ktorom sa nachádza stála prevádzkare?, a uvedené obmedzenie nevyplýva zo sporného daňového režimu, ale z rozdelenia daňových právomocí podľa dohody o zamedzení dvojitého zdanenia uzatvorenej medzi dotknutými štátmi.

Záver, podľa ktorého obmedzenie vyplývajúce z uvedeného daňového režimu je odôvodnené potrebou zabezpečiť jeho koherenciu, tiež nemôže byť spochybnený skutočnosťou, že spoločnosť predala danú stálu prevádzkare? a že rozdiel ziskov a strát tejto stálej prevádzkarne je počas celej jej existencie záporný. Započítanie výšky strát stálej prevádzkarne do výsledkov spoločnosti je totiž neoddeliteľný a logický dôsledok ich predtým vykonaného zohľadnenia.

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

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (štvrtá komora)

z 23. októbra 2008 (*)

„Sloboda usadiť sa – Dohoda o Európskom hospodárskom priestore (EHP) – Daťová právna úprava – Daťové zaobchádzanie so stratami, ktoré vznikli stálej prevádzkarni nachádzajúcej sa v členskom štáte EHP a patriacej spoločnosti, ktorá má svoje registrované sídlo v členskom štáte Európskej únie“

Vo veci C-157/07,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Bundesfinanzhof (Nemecko) z 29. novembra 2006 a doručený Súdnemu dvoru 21. marca 2007, ktorý súvisí s konaním:

Finanzamt für Körperschaften III in Berlin

proti

Krankenheim Ruhesitz am Wannsee/Seniorenheimstatt GmbH,

SÚDNY DVOR (štvrtá komora),

v zložení: predseda štvrtej komory K. Lenaerts, sudcovia R. Silva de Lapuerta (spravodajkyňa), E. Juhász, G. Arestis a J. Malenovský,

generálna advokátka: E. Sharpston,

tajomník: B. Fülöp, referent,

so zreteňom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 10. júla 2008

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- Finanzamt für Körperschaften III in Berlin, v zastúpení: J.-P. Panthen a P. Lamprecht, splnomocnení zástupcovia,
- Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee/Seniorenheimstatt GmbH, v zastúpení: J. Schönfeld, Rechtsanwalt,
- nemecká vláda, v zastúpení: M. Lumma a C. Blaschke, splnomocnení zástupcovia,
- belgická vláda, v zastúpení: A. Hubert, splnomocnená zástupkyňa,
- holandská vláda, v zastúpení: C. Wissels a C. ten Dam, splnomocnené zástupkyne,
- vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: Z. Bryanston-Cross, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci R. Hill, barrister,
- Komisia Európskych spoločností, v zastúpení: R. Lyal a W. Mölls, splnomocnení zástupcovia,

so zreteňom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálnej advokátky, že vec bude prejednaná bez jej návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 31 Dohody o Európskom hospodárskom priestore z 2. mája 1992 (Ú. v. ES L 1, 1994, s. 3; Mim. vyd. 11/052, s. 3, ďalej len „dohoda EHP“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Finanzamt für Körperschaften III in Berlin (ďalej len „Finanzamt“) a Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH (ďalej len „KR Wannsee“), ktorý sa týkal daňového zaobchádzania so stratami v Nemecku, ktoré vznikli stálej prevádzkarni nachádzajúcej sa v Rakúsku, pričom jej vlastníkom je KR Wannsee.

Právny rámec

Medzinárodné právo

3 Článok 6 Dohody EHP stanovuje:

„Bez toho, aby bol dotknutý budúci vývoj prípadového práva [judikatúry, – *neoficiálny preklad*] sa ustanovenia tejto dohody, pokiaľ sú zhodné v podstate so zodpovedajúcimi pravidlami Zmluvy o založení Európskeho hospodárskeho spoločenstva a s pravidlami Zmluvy o založení Európskeho spoločenstva uhlia a ocele, a aktmi, ktoré sú prijaté na uplatnenie oboch zmlúv, pri ich vykonávaní a uplatňovaní vykladajú v súlade s príslušnými rozhodnutiami Súdneho dvora Európskych spoločenstiev, ktoré tento dvor prijal pred dátumom podpísania tejto dohody.“

4 Článok 31 Dohody EHP stanovuje:

„1. V rámci ustanovení tejto dohody nebudú existovať žiadne obmedzenia ohľadne slobody usadiť sa štátnych príslušníkov členského štátu [Európskeho spoločenstva] alebo štátu [Európskeho združenia voľného obchodu (EZVO)] na území ktoréhokoľvek z týchto štátov. To sa uplatní takisto aj na zakladanie obchodných zastúpení, organizačných zložiek a dcérskych spoločností štátnymi príslušníkmi ktoréhokoľvek členského štátu [Európskeho spoločenstva] alebo štátu EZVO na území ktoréhokoľvek z týchto štátov.

Sloboda usadiť sa zahŕňa aj právo začať a vykonávať samostatnú zárobkovú činnosť, založiť a viesť podniky, najmä spoločnosti v zmysle článku 34 [druhého odseku], za podmienok stanovených pre vlastných štátnych príslušníkov právom štátu, v ktorom dochádza k usadeniu sa, pokiaľ ustanovenia kapitoly 4 nestanovujú inak.

...“

5 Článok 34 druhý odsek Dohody EHP stanovuje:

„Spoločnosťami sa rozumejú spoločnosti založené podľa občianskeho alebo obchodného práva vrátane družstiev a iných právnických osôb podľa verejného alebo súkromného práva s výnimkou neziskových spoločností.“

6 Dohoda medzi Spolkovou republikou Nemecko a Rakúskou republikou o zamedzení dvojitého zdanenia v oblasti daní z príjmov a z majetku, ako aj v oblasti živnostenskej dane a dane

z pozemkov zo 4. októbra 1954 (BGBl. 1955 II, s. 749), zmenená a doplnená dohodou z 8. júla 1992 (BGBl. 1994 II, s. 122, ďalej len „nemecko-rakúska dohoda“) v článku 4 stanovuje:

„1. Ak osoba s bydliskom v jednom zo zmluvných štátov dosahuje ako podnikateľ alebo spolupodnikateľ v spoločnosti priemyselnej alebo obchodnej povahy príjmy z podnikateľskej činnosti, ktorá zasahuje na územie druhého zmluvného štátu, má tento druhý štát právo zdať tieto príjmy len v rozsahu, v akom sú dosahované stálou prevádzkarňou nachádzajúcou sa na jeho území.

2. Stálej prevádzkarni pritom možno pripísať príjmy, ktoré by dosiahla, ak by bola samostatným podnikom, ktorý by uskutočňoval rovnakú alebo podobnú činnosť za rovnakých alebo podobných podmienok, pričom by konala úplne nezávisle od spoločnosti, ktorej je stálou prevádzkarňou.

3. V rámci tejto [d]ohody výraz ‚stála prevádzkareň‘ označuje trvalé zariadenie priemyselnej alebo obchodnej spoločnosti, prostredníctvom ktorého táto spoločnosť vykonáva úplne alebo sčasti svoju činnosť.

...“

7 Článok 15 nemecko-rakúskej dohody stanovuje:

„1. Členský štát bydliska nemá právo zdať uvedené príjmy, ak bolo podľa predchádzajúcich ustanovení toto právo priznané inému zmluvnému štátu.

...

3. Odsek 1 nevylučuje zdanenie členským štátom bydliska príjmov a majetku, ktoré patria do jeho právomoci, podľa sadzby, ktorá zodpovedá celkovému príjmu alebo celkovému majetku daňovníka.“

8 Článok 12 písm. b) dodatkového protokolu z 24. augusta 2000 k dohode medzi Spolkovou republikou Nemecko a Rakúskou republikou o zamedzení dvojitého zdanenia v oblasti daní z príjmov a z majetku, ako aj v oblasti živnostenskej dane a dane z pozemkov zo 4. októbra 1954 (BGBl. 2002 II, s. 734) uvádza, že straty, ktoré vznikli od hospodárskeho roku 1998 je možné zohľadniť na základe vzájomnosti v štáte, kde sa nachádza dotknutá stála prevádzkareň. Toto ustanovenie znie:

„Ak osoby usadené v Nemecku vykazujú od hospodárskeho roku 1990 (1989/1990) straty v prevádzkarniach nachádzajúcich sa v Rakúsku, straty vzniknuté do hospodárskeho roka 1997 (1996/1997), vrátane, sa zohľadnia podľa ustanovení § 2a ods. 3 nemeckého zákona o dani z príjmov [(Einkommensteuergesetz, BGBl. 1988 I, s. 1093, ďalej len ‚EStG‘)]. Od zdaňovacieho obdobia 1994 sa neuplatní zohľadnenie pôvodne odpočítaných súm podľa § 2a ods. 3 tretej vety [EStG]. Ak by nebolo možné podľa týchto ustanovení zaobchádzať s daňami v Nemecku, vzhľadom na konečnú povahu zdanenia a nemožnosť opätovného otvorenia konania, keďže uplynula lehota určená na stanovenie dane, toto zohľadnenie je možné v Rakúsku vo forme odpočítania strát. Straty vzniknuté od hospodárskeho roku 1998 (1997/1998) musia byť na základe vzájomnosti zohľadnené v tom štáte, kde sa prevádzkareň nachádza. Vyššie uvedené pravidlá sa neuplatnia, ak by spôsobili dvojité zohľadnenie strát.“

Nemecké právo

9 § 2 ods. 1 zákona o daňových opatreniach pri zahraničných investíciách nemeckých podnikov [Gesetz über steuerliche Maßnahmen bei Auslandsinvestitionen der deutschen Wirtschaft (Auslandsinvestitionsgesetz)] z 18. augusta 1969 (BGBl 1969 I, s. 1211, ďalej len

„AIG“), ktorý bol účinný v ?ase skutkových okolností vo veci samej, stanovoval:

„Ak má byť podľa dohody o zamedzení dvojitého zdanenia daovník oslobodený od dane z príjmov z hospodárskych výsledkov pochádzajúcich z priemyselnej alebo obchodnej ?innosti prevádzkárne zriadenej v zahraničí, bude na základe žiadosti daovníka pri výpočte celkových príjmov odpočítaná strata, ktorá vyplynula z týchto výsledkov podľa daových právnych predpisov v danom štáte, pokiaľ môže byť táto strata daovníkom započítaná alebo odpočítaná, ak jeho príjmy nie sú oslobodené od dane, a pokiaľ prekročí kladné príjmy z priemyselnej alebo obchodnej ?innosti pochádzajúcich z iných prevádzkárni usadených v tom istom štáte, ktoré sú podľa uvedenej dohody oslobodené od dane. Ak toto nespôsobí vyrovnanie straty, je možné ju odpočítať pri dodržaní podmienok stanovených v § 10d [EStG]. Suma odpočítaná podľa prvej a druhej vety sa opätovne zohľadní pri výpočte celkových príjmov pre dotknuté zdaovacie obdobie ak sa v niektorých z nasledujúcich zdaovacích období vytvorí celkovo kladný príjem z hospodárskych výsledkov pochádzajúcich z priemyselnej alebo obchodnej ?innosti v tomto druhom štáte, pričom tento príjem je oslobodený od dane podľa uvedenej dohody. Tretia veta sa neuplatní, ak daovník preukáže, že podľa právnych predpisov zahraničného štátu, ktoré sa na neho vzťahujú, nie je oprávnený preniesť tieto straty do iných zdaovacích období a odpočítať si ich z výsledkov iných rokov ako v roku, kedy bola strata vykázaná.“

10 S účinnosťou od roku 1990 sú pravidlá o práve na odpôčet uvedené v § 2a ods. 3 EStG.

Rakúske právo

11 Rakúske daové právo neupravovalo až od roku 1988 možnosť prenosu strát spoločností, ktoré sú zdaované ?iastočne, t. j. stálych prevádzkárni patriacich spoločnostiam usadeným na území iného štátu ako v Rakúskej republike. Možnosť odpôtu strát týchto stálych prevádzkárni bola v Rakúsku zavedená až v roku 1989 a týkala sa aj strát, ktoré vznikli pred 31. decembrom 1988, v období predchádzajúcich sedem rokov.

12 Takýto prenos strát bol však prípustný len pre straty, ktoré vznikli stálym prevádzkar?am nachádzajúcim sa na území Rakúskej republiky a patriacim spoločnostiam, ktoré sú usadené v inom štáte, t. j. ?iastočne zdaovaným daovníkom, v prípade, ak daná spoločnosť nedosiahla celkovo, t. j. vzhľadom na jej celosvetový príjem, žiadny zisk. Straty, ktoré vznikli stálej prevádzkárni v Rakúsku je teda možné zohľadniť len v rozsahu, v ktorom boli vyššie ako zisky mimo ?iastočného zdaovania. Takéto odpočítanie navyše bolo možné len v prípade, že straty boli vypočítané na základe riadneho účtovníctva a že neboli už zohľadnené v rámci zdaovania v predchádzajúcich zdaovacích obdobiach.

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

13 KR Wannsee, odporky?a v konaní o opravnom prostriedku „Revision“, je spoločnosť s ručením obmedzeným usadená v Nemecku, ktorá mala od roku 1982 do roku 1994 stálu prevádzkar? v Rakúsku. Do konca roku 1990 vykazovala v tejto stálej prevádzkárni straty v celkovej výške 2 467 407 DEM, z toho 36 295 DEM v roku 1990.

14 Na základe žiadosti KR Wannsee zohľadnil nemecký Finanzamt, ktorý je navrhovateľom v tomto konaní o opravnom prostriedku „Revision“, tieto straty pri stanovení základu dane uvedenej spoločnosti, t. j. s ohľadom na zisky, ktoré dosiahla v Nemecku počas zdaovacích období od 1982 do 1990.

15 KR Wannsee dosiahla v období od 1991 do 1994 vo svojej stálej prevádzkarni v Rakúsku zisk vo výške 1 191 672 DEM, z toho 746 828 DEM v spornom roku 1994. V tomto roku KR Wannsee predala túto stálu prevádzkare?.

16 Pod?a vtedy platných ustanovení nemeckého da?ového práva Finanzamt pripo?ítal zisky stálej prevádzkarne v Rakúsku za obdobie rokov od 1991 do 1994 k celkovým príjmom, ktoré dosiahla KR Wannsee v Nemecku. Finanzamt teda *a posteriori* zdanil sumy, ktoré už boli predtým odpo?ítané v rámci zda?ovania v Nemecku ako straty, ktoré dosiahla stála prevádzkare? v Rakúsku. Za sporné zda?ovacie obdobie vo veci samej, t. j. za rok 1994, boli v dôsledku toho zda?ované príjmy KR Wannsee zvýšené o zisky, ktoré v tomto roku dosiahla uvedená stála prevádzkare?, konkrétne o sumu 746 828 DEM.

17 V Rakúsku bola KR Wannsee zdanená da?ou z príjmov právnických osôb v rokoch 1992 a 1993, ?o sú zda?ovacie obdobia, v ktorých stála prevádzkare? dosahovala zisk. Pri tomto zdanení neboli zoh?adnené straty, ktoré táto spoločnosť vykazovala predtým v uvedenej stálej prevádzkarni. Vzh?adom na to, že Rakúska republika dovo?ovala odpo?ítanie strát len subsidiárne, a to len v prípade, že zoh?adnenie tejto straty nebolo možné v štáte, kde sídlila spoločnosť, ktorá mala na jej území stálu prevádzkare?, a vzh?adom na to, že KR Wannsee dosahovala v Nemecku od roku 1982 do roku 1990 zisky, bolo jej v Rakúsku zapo?ítanie vzniknutých strát odmietnuté pre roky 1992 a 1993.

18 ?o sa týka roku 1994, stála prevádzkare? spoločnosti KR Wannsee mala pod?a ustanovení rakúskych da?ových predpisov zdať zisky, ktoré v tomto roku dosiahla. Nijaká da? z príjmov právnických osôb však nebola v Rakúsku stanovená pre uvedený rok tak, ako to bolo v rokoch 1992 a 1993.

19 Po rozhodnutí Finanzamt, ktorý vypo?ítal celkovú sumu príjmov dosiahnutých KR Wannsee v Nemecku tak, že zoh?adnil zisky dosiahnuté stálou prevádzkar?ou v Rakúsku, podala táto spoločnosť žalobu proti da?ovému výmeru za roky od 1992 do 1994, pri?om navrhovala odpo?et súm zapo?ítaných do základu dane stanovenej v Nemecku. KR Wannsee odôvodnila žalobu tvrdením, že z dôvodu obmedzenia možnosti prenosu strát len na sedem rokov v Rakúsku je zapo?ítanie uvedených súm pod?a ustanovení AIG v rozpore so zákonom.

20 Finanzgericht Berlin zamietol žalobu KR Wannsee proti da?ovým výmerom za roky 1992 a 1993. Tento súd naopak uznal žalobu v ?asti, ktorá smerovala proti da?ovému výmeru za rok 1994.

21 Bundesfinanzhof rozhodujúci v poslednom stupni o spore, ktorý mu predložil Finanzamt o otázke zapo?ítania, ktoré bolo vykonané v rámci zda?ovacieho roku 1994, vyslovil pochybnosti o súlade vnútroštátnej právnej úpravy s právom Spolo?enstva.

22 Za týchto okolností Bundesfinanzhof rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Odporuje ?látku 31 [dohody o EHP] právna úprava ?lenského štátu, pod?a ktorej da?ovník usadený v jednom ?lenskom štáte a v ?om podliehajúci neobmedzenej da?ovej povinnosti síce pod?a dohody o zamedzení dvojitého zdanenia môže za ur?itých podmienok pri stanovení celkovej sumy príjmov odpo?ítať straty zo stálej prevádzkarne nachádzajúcej sa v inom ?lenskom štáte oslobodené od dane z príjmov,

– ale pod?a ktorej však odpo?ítaná suma v prípade, že v niektorom z nasledujúcich zda?ovacích období pri príjmoch zo živnostenskej ?innosti zo stálych prevádzkarní

nachádzajúcich sa v inom členskom štáte, ktoré majú byť podľa dohody o zamedzení dvojitého zdanenia oslobodené, celkove vyplynie kladná suma, musí byť v príslušnom zdaťovacom období pri stanovení celkovej sumy príjmov znovu pripočítaná,

– uvedené však neplatí, ak daňovník preukáže, že podľa platných predpisov tohto iného členského štátu, ktoré sa na neho vzťahujú, nemôže byť odpôčet strát „vo všeobecnosti“ uplatnený v iných rokoch, ako v roku, v ktorom strata vznikla, čo nie je splnené v prípade, keď mu odpôčet strát v tomto inom štáte podľa jeho práva síce je vo všeobecnosti umožnený, avšak v konkrétnej situácii, v ktorej sa daňovník nachádza, sa neuskutoční?

2. V prípade kladnej odpovede: Bude to mať vplyv na štát, v ktorom je daňovník usadený, že obmedzenie odpôctu strát v inom členskom štáte (ako v štáte zdroja) porušuje článok 31 [dohody o EHP], pretože toto obmedzenie znevýhodňuje daňovníka, ktorý tam so svojimi príjmami zo stálej prevádzkarne podlieha daňovej povinnosti len čiastočne oproti daňovníkovi, ktorý tam plne podlieha daňovej povinnosti?

3. Alej v prípade kladnej odpovede: Musí sa štát, v ktorom je daňovník usadený, vzdať dodatočného zdanenia zahraničných strát zo stálych prevádzkarní, ak by sa tieto straty inak nemohli odpôčítať v žiadnom členskom štáte, pretože stála prevádzkareň v inom členskom štáte bola zrušená?“

O prejudiciálnych otázkach

O uplatniteľnosti článku 31 Dohody EHP

23 V prvom rade treba uviesť, že ustanovenia Dohody EHP, týkajúce sa slobody usadiť sa, platili pre právne vzťahy medzi Spolkovou republikou Nemecko a Rakúskou republikou pre obdobie od 1. januára do 31. decembra 1994, pričom Rakúska republika pristúpila k Európskej únii 1. januára 1995.

24 Čo sa týka dosahu uvedených ustanovení, Súdny dvor už rozhodol, že ustanovenia zakazujúce obmedzenia slobody usadiť sa, uvedené v článku 31 dohody EHP, sú zhodné s ustanoveniami uvedenými v článku 43 ES (pozri rozsudok z 23. februára 2006, Keller Holding, C-471/04, Zb. s. I-2107, bod 49). Súdny dvor tiež spresnil, že v každej jednotlivéj oblasti majú byť ustanovenia Dohody EHP a Zmluvy ES vykladané jednotne (pozri rozsudky z 23. septembra 2003, Ospelt a Schlössle Weissenberg, C-452/01, Zb. s. I-9743, bod 29, a z 1. apríla 2004, Bellio F.lli, C-286/02, Zb. s. I-3465, bod 34).

25 Pokiaľ ide o uplatniteľnosť článku 31 Dohody EHP na skutkové okolnosti vo veci samej, nemecká vláda tvrdí, že vzhľadom na to, že počas všetkých rokov, ktorých sa odpôčet strát týka, t. j. rokov od 1982 do 1990, nebola dohoda EHP ešte platná, nemôže byť sporný daňový mechanizmus vo veci samej posúdený z pohľadu tohto článku, keďže v tejto veci je uplatniteľná tá právna úprava, ktorá bola účinná v čase pôvodného odpôctu strát.

26 V tejto súvislosti je potrebné uviesť, že bez ohľadu na túto zdôraznenú skutkovú okolnosť nie odpôčet strát, ale ich započítanie z daňového hľadiska predstavuje prvok, ktorý musí byť posúdený Súdnym dvorom, pričom toto započítanie bolo vykonané v roku 1994. Keďže dohoda EHP nadobudla platnosť 1. januára 1994, sporný daňový mechanizmus vo veci samej môže byť preskúmaný s ohľadom na jej článok 31.

O existencii obmedzenia práva uvedeného v článku 31 Dohody EHP

27 Svojimi prejudiciálnymi otázkami, ktoré je potrebné preskúmať spoločne, sa vnútroštátny

súd v podstate snaží zisti, či článku 31 Dohody EHP odporuje taký vnútroštátny daňový režim, ktorý po tom, ako pripustil zohľadnenie strát, ktoré utrpela stála prevádzkareň nachádzajúca sa v inom štáte, ako v ktorom je usadená spoločnosť, ktorej patrí táto prevádzkareň, na účely výpočtu dane z príjmov tejto spoločnosti stanovuje daňové započítanie uvedených strát v take, keď stála prevádzkareň dosiahne zisk, ak štát, v ktorom sa táto stála prevádzkareň nachádza, neprizná nijaké právo na prenos strát, ktoré vznikli stálej prevádzkarni patriacej spoločnosti usadenej v inom štáte, a pokiaľ podľa dohody medzi dotknutými štátmi o zamedzení dvojitého zdanenia sú príjmy takého subjektu oslobodené od zdanenia v štáte, v ktorom má spoločnosť svoje registrované sídlo.

28 Treba pripomenúť, že sloboda usadiť sa zahŕňa aj právo spoločností, ktoré sú založené podľa zákonov členského štátu a ktoré majú svoje registrované sídlo, ústredie alebo hlavné miesto podnikateľskej činnosti v Spoločenstve, vykonávať svoju činnosť v iných členských štátoch prostredníctvom dcérskej spoločnosti, organizačnej zložky alebo obchodného zastúpenia (pozri rozsudky z 21. septembra 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Zb. s. I-6161, bod 35; zo 14. decembra 2000, AMID, C-141/99, Zb. s. I-11619, bod 20, a Keller Holding, už citovaný, bod 29).

29 Súdny dvor tiež zdôraznil, že hoci cieľom ustanovení Zmluvy týkajúcich sa slobody usadiť sa je podľa ich znenia zabezpečiť zaobchádzanie v hostiteľskom štáte podľa podmienok stanovených pre vlastných štátnych príslušníkov, rovnako bránia aj tomu, aby domovský štát zasahoval do usadenia sa niektorého z jeho štátnych príslušníkov alebo spoločnosti založenej v súlade s jeho právnou úpravou v inom štáte (pozri rozsudky zo 16. júla 1998, ICI, C-264/96, Zb. s. I-4695, bod 21, a zo 6. decembra 2007, Columbus Container Services, C-298/05, Zb. s. I-10451, bod 33).

30 Okrem toho z ustálenej judikatúry vyplýva, že za takéto obmedzenia treba považovať všetky opatrenia, ktoré zakazujú výkon tejto slobody, bránia mu alebo ho robia menej príťažlivým (pozri rozsudky z 30. novembra 1995, Gebhard, C-55/94, Zb. s. I-4165, bod 37, a z 5. októbra 2004, CaixaBank France, C-442/02, Zb. s. I-8961, bod 11).

31 Tieto zásady sa uplatnia vtedy, ak spoločnosť usadená v jednom členskom štáte podniká v inom členskom štáte prostredníctvom stálej prevádzkarne (pozri rozsudok z 15. mája 2008, Lidl Belgium, C-414/06, Zb. s. I-3601, bod 20).

32 Čo sa týka dopadu nemeckého daňového režimu s ohľadom na právo Spoločenstva, z bodu 23 už citovaného rozsudku Lidl Belgium vyplýva, že ustanovenia, ktoré umožňujú zohľadnenie strát stálej prevádzkarne na účely stanovenia hospodárskeho výsledku a výpočtu zdaniteľného príjmu spoločnosti, predstavujú daňovú výhodu. Priznanie alebo zamietnutie tejto výhody stálej prevádzkarni nachádzajúcej sa v inom členskom štáte, ako v ktorom je usadená uvedená spoločnosť, musí byť teda považované za prvok, ktorý môže obmedziť slobodu usadiť sa.

33 Isteže, v protiklade s právnou úpravou, ktorá bola predmetom už citovaného rozsudku Lidl Belgium, stanovuje nemecký daňový režim sporný vo veci samej, že straty, ktoré vznikli stálej prevádzkarni nachádzajúcej sa v Rakúsku, majú byť zohľadnené vo výsledkoch spoločnosti usadenej v Nemecku.

34 Ako bolo totiž uvedené v bode 14 tohto rozsudku, všetky straty, ktoré vykazovala stála prevádzkareň nachádzajúca sa v Rakúsku, boli najskôr odpočítané od ziskov, ktoré dosiahla spoločnosť v rámci zdačovania v Nemecku.

35 Takto Spolková republika Nemecko poskytla daťovú výhodu spoločnosti usadenej na jej území, ktorá má stále prevádzkarňu usadenú v Rakúsku, a to tak, akoby sa táto stále prevádzkarňu nachádzala v Nemecku.

36 Neskôr však opätovným započítaním strát stálej prevádzkarne do základu dane spoločnosti, keď táto prevádzkarňu dosiahla zisk, nemecký daťový režim odňal túto daťovú výhodu.

37 Hoci bolo toto započítanie vykonané len do výšky sumy ziskov dosiahnutých stálou prevádzkarňou, nič to nemení na skutočnosti, že tým nemecká právna úprava použila na spoločnosti usadené v Nemecku, ktoré majú stále prevádzkarne v Rakúsku, nevýhodnejšie daťové zaobchádzanie ako na spoločnosti usadené v Nemecku, ktoré tam majú aj svoje stále prevádzkarne.

38 Za takýchto podmienok je daťová situácia spoločnosti, ktorá má svoje registrované sídlo v Nemecku a stále prevádzkarňu v Rakúsku, menej výhodná, než by bola v prípade, keby sa stále prevádzkarňu nachádzala v Nemecku. Vzhľadom na tento rozdiel v daťovom zaobchádzaní by nemecká spoločnosť mohla byť odradená od pokračovania výkonu svojej činnosti prostredníctvom stálej prevádzkarne nachádzajúcej sa v Rakúsku (pozri v tomto zmysle rozsudok Lidl Belgium, už citovaný, bod 25).

39 Je nutné konštatovať, že sporný daťový režim vo veci samej obsahuje obmedzenie práva stanoveného v článku 31 Dohody EHP.

O existencii odôvodnenia

40 Z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že obmedzenie slobody usadiť sa je prípustné iba vtedy, ak je odôvodnené naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu. V takom prípade je navyše potrebné, aby bolo spôsobilé zabezpečiť uskutočnenie sledovaného cieľa a nepresahovalo to, čo je na dosiahnutie tohto cieľa nevyhnutné (pozri rozsudok Lidl Belgium, už citovaný, bod 27 a citovanú judikatúru).

41 V tejto súvislosti vnútroštátny súd zdôrazňuje skutočnosť, že podľa ustanovení nemecko-rakúskej dohody nemajú byť príjmy zaznamenané stálou prevádzkarňou nachádzajúcou sa v Rakúsku zdaňované v Nemecku, takže nemajú byť zdanené v členskom štáte sídla spoločnosti, ktorej prevádzkarňu patrí, ale v Rakúsku.

42 Čo sa toho týka, treba uviesť, že započítanie strát podľa nemeckého daťového režimu sporného vo veci samej nie je možné oddeliť od ich skoršieho zohľadnenia. Toto započítanie, v prípade, že spoločnosť má stále prevádzkarňu nachádzajúcu sa v inom štáte, ktorú nemôže štát sídla tejto spoločnosti zdaniť, totiž vyjadruje, ako uviedol vnútroštátny súd, symetrickú logiku. Existuje teda priama, osobná a vecná spojitosť medzi týmito dvomi prvkami daťového mechanizmu sporného vo veci samej, pričom uvedené započítanie predstavuje logický dôsledok predtým priznaného odpustu.

43 Treba konštatovať, že obmedzenie, ktoré vyplýva z uvedeného započítania, je odôvodnené potrebou zabezpečiť koherenciu nemeckého daťového režimu.

44 V tejto súvislosti treba dodať, že toto obmedzenie je vhodné na dosiahnutie takého cieľa, pretože úplne symetricky zabezpečí, že len odpočítané straty budú započítané.

45 Navyše je toto obmedzenie úplne primerané cieľu, ktorý sleduje, pretože straty sú započítané len do výšky dosiahnutých ziskov.

46 Tento záver by nemal byť spochybnený spoločnými účinkami nemeckého daňového režimu a rakúskej daňovej právnej úpravy, ktoré sú sporné vo veci samej, ako ich uviedol vnútroštátny súd v rámci svojej prvej a druhej otázky.

47 Vnútroštátny súd v tejto súvislosti spresnil, že nemecká daňová právna úprava nestanovovala také započítanie, ako je predmetom sporu vo veci samej, ak daňovník preukázal, že na neho uplatniteľné ustanovenia právnej úpravy iného štátu, ako v ktorom je usadený, vo všeobecnosti neumožňovali odpočítať tieto straty v iných rokoch ako v tých, v ktorých boli zaznamenané, čo však nie je v prípade, ak tento štát v zásade umožňoval takéto odpočítanie strát, ale táto možnosť sa nemohla uplatniť na konkrétnu situáciu uvedeného daňovníka. Pritom v tomto prípade vo veci samej sa KR Wannsee nachádzala v situácii, že rakúske daňové orgány nemohli zohľadniť straty vzniknuté v období od 1982 do 1990.

48 K tomu treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry v prípade neexistencie opatrení na zjednotenie alebo harmonizáciu na úrovni Spoločenstva majú členské štáty naďalej právomoc, aby určili kritériá zdaňovania príjmov a majetku tak, aby prípadne aj prostredníctvom vzájomných dohôd zamedzili dvojitému zdaneniu (pozri rozsudky z 3. októbra 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, Zb. s. I-9461, bod 54; z 12. decembra 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Zb. s. I-11673, bod 52, a z 18. júla 2007, Oy AA, C-231/05, Zb. s. I-6373, bod 52).

49 Do tejto právomoci patrí aj to, 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 (pozri v tomto zmysle rozsudky Columbus Container Services, už citovaný, bod 51, a z 28. februára 2008, Deutsche Shell, C-293/06, Zb. s. I-1129, bod 42).

50 Súdny dvor totiž už rozhodol, že sloboda usadiť sa nemôže byť chápaná v tom zmysle, že členský štát je povinný prispôbiť svoje daňové právne predpisy v závislosti od predpisov druhého členského štátu, aby za každých okolností zaručil také zdanenie, pri ktorom sa vyrovnajú všetky rozdiely vyplývajúce z vnútroštátnych daňových úprav, keďže rozhodnutia, ktoré spoločnosť urobí v súvislosti so stanovením svojich zahraničných podnikateľských štruktúr, pre ňu môžu byť v jednotlivých prípadoch viac alebo menej výhodné (pozri rozsudok Deutsche Shell, už citovaný, bod 43).

51 Aj keby spoločný účel zdanení v štáte, v ktorom sa nachádza sídlo spoločnosti, a v štáte, v ktorom sa nachádza dotknutá stála prevádzkareň, viedol k obmedzeniu slobody usadiť sa, toto obmedzenie je možné pripísať len tomu štátu, v ktorom sa nachádza stála prevádzkareň.

52 V takomto prípade uvedené obmedzenie nevyplýva z daňového režimu sporného vo veci samej, ale z rozdelenia daňových právomocí podľa nemecko-rakúskej dohody.

53 Záver, podľa ktorého obmedzenie vyplývajúce z uvedeného daňového režimu je odôvodnené potrebou zabezpečiť jeho koherenciu, tiež nemôže byť spochybnený skutočnosťou, ktorú uvádza vnútroštátny súd v rámci tretej otázky, že spoločnosť predala danú stálu prevádzkareň a že rozdiel ziskov a strát tejto stálej prevádzkarne je počas celej jej existencie záporný.

54 Ako bolo totiž pripomenuté v bode 42 tohto rozsudku, započítanie výšky strát stálej prevádzkarne do výsledkov spoločnosti je neoddeliteľný a logický dôsledok ich predtým vykonaného zohľadnenia.

55 Z uvedeného vyplýva, že na prejudiciálne otázky treba odpovedať tak, že článku 31 Dohody EHP neodporuje vnútroštátny daňový režim, ktorý po tom, ako pripustil zohľadnenie strát, ktoré utrpela stála prevádzkareň nachádzajúca sa v inom štáte, ako v ktorom je usadená spoločnosť, ktorej patrí táto prevádzkareň, na účely výpočtu dane z príjmov tejto spoločnosti, stanovuje daňové započítanie uvedených strát v záse, keď stála prevádzkareň dosiahne zisk, keď štát, v ktorom sa táto stála prevádzkareň nachádza, neprizná nijaké právo na prenos strát, ktoré vznikli stálej prevádzkarni patriacej spoločnosti usadenej v inom štáte, a pokiaľ podľa dohody uzatvorenej medzi dotknutými štátmi o zamedzení dvojitého zdanenia sú príjmy takého subjektu oslobodené od zdanenia v štáte, v ktorom má spoločnosť svoje registrované sídlo.

O trovách

56 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym 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 Súdný dvor (štvrtá komora) rozhodol takto:

Článku 31 Dohody o Európskom hospodárskom priestore z 2. mája 1992 neodporuje vnútroštátny daňový režim, ktorý po tom, ako pripustil zohľadnenie strát, ktoré utrpela stála prevádzkareň nachádzajúca sa v inom štáte, ako v ktorom je usadená spoločnosť, ktorej patrí táto prevádzkareň, na účely výpočtu dane z príjmov tejto spoločnosti, stanovuje daňové započítanie uvedených strát v záse, keď stála prevádzkareň dosiahne zisk, keď štát, v ktorom sa táto stála prevádzkareň nachádza, neprizná nijaké právo na prenos strát, ktoré vznikli stálej prevádzkarni patriacej spoločnosti usadenej v inom štáte, a pokiaľ podľa dohody uzatvorenej medzi dotknutými štátmi o zamedzení dvojitého zdanenia sú príjmy takého subjektu oslobodené od zdanenia v štáte, v ktorom má spoločnosť svoje registrované sídlo.

Podpisy

* Jazyk konania: nemčina.