

## Věc C-538/20

**Shrnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle čl. 98 odst. 1  
jednacího řádu Soudního dvora****Datum doručení:**

21. října 2020

**Předkládající soud:**

Bundesfinanzhof (Německo)

**Datum předkládacího rozhodnutí:**

6. listopadu 2019

**Žalovaný a navrhovatel v řízení o opravném prostředku „Revision“:**

Finanzamt B

**Žalobkyně a odpůrkyně v řízení o opravném prostředku „Revision“:**

W AG

**Předmět původního řízení**

Svoboda usazování – Článek 43 ES – Daň z příjmu právnických osob – Živnostenská daň – Společnost-rezident – Provozovna-nerezident – Uzavření – Ztráty – Zohlednění ztrát provozovny nerezidenta – Konečné ztráty – Možnosti otevření nové provozovny – Dřívější možnost převodu – Relevantní předpisy pro výpočet zisku

**Předmět a právní základ předběžné otázky**

Výklad unijního práva, článek 267 SFEU

**Předběžné otázky**

1. Musí být článek 43 ve spojení s článkem 48 Smlouvy o založení Evropského společenství (nyní článek 49 ve spojení s článkem 54 Smlouvy o fungování Evropské unie) vykládány v tom smyslu, že brání právním předpisům členského státu, které společnosti-rezidentovi neumožňují odpočet ztrát

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 provozovna nachází, a zadruhé prostřednictvím této provozovny již nedosahuje žádné příjmy, takže již nemá možnost, aby tyto ztráty byly v tomto členském státě zohledněny („finální“ ztráty), také tehdy, pokud se v případě dotčených právních předpisů jedná o vynětí zisků a ztrát na základě bilaterální dohody o zamezení dvojímu zdanění uzavřené mezi dvěma členskými státy?

2. V případě kladné odpovědi na první otázku: Musí být článek 43 ve spojení s článkem 48 Smlouvy o založení Evropského společenství (nyní článek 49 ve spojení s článkem 54 Smlouvy o fungování Evropské unie) vykládány v tom smyslu, že brání také právním předpisům německého zákona o živnostenské dani, které společnosti-rezidentovi neumožňují odečíst od zdanitelného výnosu z živnosti „finální“ ztráty druhu popsaného v první otázce, které vnikly provozovně nacházející se v jiném členském státě?
3. V případě kladné odpovědi na první otázku: Může se v případě uzavření provozovny nacházející se v jiném členském státě jednat o „finální“ ztráty druhu popsaného v první otázce, ačkoliv existuje alespoň teoretická možnost, že společnost v dotčeném členském státě opět otevře provozovnu, s jejímiž zisky lze dřívější ztráty případně započítat?
4. V případě kladné odpovědi na první a třetí otázku: Přichází jako „finální“ ztráty druhu popsaného v první otázce, které musí být zohledněny ve státě sídla hlavní společnosti, do úvahy taky takové ztráty provozovny, které mohly být podle práva státu místa provozovny minimálně jednou převedeny do následujícího zdaňovacího období?
5. V případě kladné odpovědi na první a třetí otázku: Je povinnost zohlednit přeshraniční „finální“ ztráty omezená výší těch ztrát, které by si společnost mohla v dotčeném státě místa provozovny odečíst, pokud by toto zohlednění ztráty nebylo vyloučeno?

### **Uplatňovaná ustanovení unijního práva**

Článek 43 ES (nyní článek 49 SFEU)

Článek 48 ES (nyní článek 54 SFEU)

### **Uplatňovaná ustanovení vnitrostátního práva**

Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland (Ústava Spolkové republiky Německo, dále jen „GG“) (v upraveném znění zveřejněném ve Spolkové sbírce zákonů část III, číslo 100-1, které bylo naposledy pozměněno článkem 1 a 2

druhou větou zákona z 29. září 2020 [BGBl. I, s. 2048]), konkrétně § 28 odst. 2 třetí věta, čl. 72 odst. 2, čl. 105 odst. 2, čl. 106 odst. 6 první, druhá a čtvrtá věta

Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Vereinigten Königreich Großbritannien und Nordirland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung vom 26. November 1964 (Dohoda mezi Spolkovou republikou Německo a Spojeným královstvím Velké Británie a Severního Irsku k zamezení dvojímu zdanění a zabránění krácení daní ze dne 26. listopadu 1964 (BGBl. 1966 II, s. 359) (ve znění protokolu o změnách ze dne 23. března 1970 [BGBl. 1971 II, s. 46]), konkrétně čl. III odst. 1 první a druhá věta, čl. XVIII odst. 2 písm. a) první a druhá věta a písm. b)

Einkommensteuergesetz (zákon o dani z příjmu, dále jen „EStG“) (ve znění platném pro zdaňovací období 2007), konkrétně § 4 odst. 1

Körperschaftsteuergesetz (zákon o dani z příjmu právnických osob, dále jen „KStG“) (ve znění platném pro zdaňovací období 2007), zejména § 1 odst. 1 bod 1, § 8 odst. 1 a 2

Gewerbsteuergesetz (zákon o živnostenské dani, dále jen „GewStG“) (ve znění platném pro zdaňovací období 2007), konkrétně § 1, § 2 odst. 1 první a třetí věta a odst. 2 první věta, § 5 odst. 1 první věta, § 7 první věta, § 8, § 9, § 10a první, druhá, šestá a sedmá věta, § 11 odst. 1 první a druhá věta, § 14, § 16 odst. 4

Abgabenordnung (daňový řád, dále jen „AO“) (ve znění oznámení ze dne 1. října 2002 [BGBl. I s. 3866; 2003 I s. 61], které bylo naposledy změněno článkem 7 zákona ze dne 12. srpna 2020 [BGBl. I s. 1879]), konkrétně § 3 odst. 2

### **Stručný popis skutkového stavu a řízení**

- 1 Žalobkyně a odpůrkyně v řízení o opravném prostředku „Revision“ je akciová společnost. Její hlavní sídlo a místo obchodního vedení se nachází v Německu. Pobočka ve Spojeném království, která byla otevřena v srpnu 2004, byla v prvním pololetí roku 2007 uzavřena se ztrátou.
- 2 Žalobkyně a odpůrkyně v řízení o opravném prostředku „Revision“ má odlišný obchodní rok, který končí vždy k 30. červnu. Z důvodu uzavření pobočky již nebylo ve Spojeném království možno převést její ztráty z obchodních let 2004/2005, 2005/2006 a 2006/2007. Žalobkyně a odpůrkyně v řízení o opravném prostředku „Revision“ proto chce, aby tyto ztráty, které stanovila podle německých předpisů o výpočtu zisku, byly zohledněny v Německu ve zdaňovacím období 2007 při stanovení příjmu rozhodného pro daň z příjmu právnických osob a živnostenskou daň (zdaňovaný příjem resp. výnos z živnosti) jako konečné ztráty. Finanzamt (finanční úřad) to odmítá.

- 3 Žalobkyně a odpůrkyně v řízení o opravném prostředku „Revision“ proti tomu podala žalobu. V prvním stupni byla úspěšná.
- 4 Předkládající soud nyní rozhoduje o opravném prostředku „Revision“ podaném finančním úřadem proti rozhodnutí v prvním stupni. Bundesministerium der Finanzen (Spolkové ministerstvo financí), které k řízení přistoupilo, podporuje ve věci stanovisko finančního úřadu.

### **Stručný popis odůvodnění žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce**

- 5 Podle německého práva je zohlednění ztrát pobočky, které žalobkyně a odpůrkyně v řízení o opravném prostředku „Revision“ požaduje, vyloučeno. Podle dotčené dohody o zamezení dvojímu zdanění jsou ztráty vzniklé ve Spojeném království již předem z vyměřovacího základu daně z příjmu právnických osob vyňaty a nejsou tedy součástí výnosu z živnosti, který se řídí ziskem stanovovaným podle ustanovení zákona o dani z příjmu právnických osob.
- 6 Článek VIII odst. 1 první věta Dohody o zamezení dvojímu zdanění s Velkou Británií 1964/1970 stanoví, že obchodní zisky podniku z jednoho z území jsou zdanitelné pouze na tomto území, pokud tento podnik na jiném území nevykonává žádnou obchodní činnost prostřednictvím stále provozovny, která se na něm nachází. Vykonává-li podnik prostřednictvím stále provozovny na jiném území obchodní činnost zde se nacházející provozovnou, mohou zisky být zdaněny na jiném území, avšak pouze pokud je lze připsat této provozovně (čl. VIII odst. 1 druhá věta Dohody o zamezení dvojímu zdanění s Velkou Británií 1964/1970). Podle čl. XVIII odst. 2 písm. a) první věty Dohody o zamezení dvojímu zdanění s Velkou Británií 1964/1970 jsou v případě osoby usazené v Německu vyloučeny ze základu německé daně příjmy ze zdrojů ve Spojeném království (Velké Británie) a majetek nacházející se ve Velké Británii, které podle této Dohody mohou být zdaněny ve Velké Británii, ledaže – což se však v tomto případě nepoužije – je použitelný čl. XVIII odst. 2 písm. b) Dohody o zamezení dvojímu zdanění s Velkou Británií 1964/1970. Německo si však ponechává své právo zohlednit takto vyloučené příjmy a majetek při stanovení daňové sazby (čl. XVIII odst. 2 písm. a) druhá věta Dohody o zamezení dvojímu zdanění s Velkou Británií 1964/1970).
- 7 Ačkoli v čl. VIII odst. 1 první větě Dohody o zamezení dvojímu zdanění s Velkou Británií 1964/1970 jsou uvedeny výslovně pouze obchodní zisky, jsou podle čl. XVIII odst. 2 písm. a) první věty Dohody o zamezení dvojímu zdanění s Velkou Británií 1964/1970 rovněž záporné příjmy – jako ztráty dotčené v projednávaném případě – ve státě sídla osoby povinné k dani vyloučeny ze základu daně z příjmu právnických osob. V souladu s ustálenou judikaturou skutečnost, že i tehdy, pokud pojem příjmy použitý v souladu s pravidly uvedenými v Dohodě ohledně rozdělení odkazuje na čistou částku, ztráty musí být rovněž vyloučeny ze základu německé daně (tzv. teorie o symetrii).

- 8 Pro žalobkyni jako akciovou společností s neomezenou povinností k dani z příjmu právnických osob, v jejímž případě podle § 8 odst. 2 ve spojení s § 1 odst. 1 bodem 1 KStG je třeba považovat všechny příjmy za příjmy z obchodní činnosti, je výchozím bodem pro stanovení zisku z podnikání zisk, který je třeba stanovit podle ustanovení KStG z roku 2007. Příjmy – včetně negativních příjmů – které podle Dohody o zamezení dvojímu zdanění je třeba vyloučit ze základu daně z příjmu právnických osob, nejsou tedy bez dalšího součástí obchodního příjmu ve smyslu § 7 první věty GewStG. Použití ustanovení § 9 bodu 3 GewStG, podle něhož základ daně z příjmu právnických osob tuzemské stálé provozovny je třeba snížit o část obchodního příjmu, se nevyžaduje v případech týkajících se vyloučení podle Dohody.
- 9 Požadované zohlednění ztrát pobočky by mohlo s ohledem na svobodu usazování (článek 43 SES, nyní článek 49 SFEU) vyžadovat unijní právo, pokud se pojem příjmy použitý v
- je situace žalobkyně a odpůrkyně v řízení o opravném prostředku „Revision“ (přeshraniční skutkový stav) objektivně srovnatelná se situací společnosti, u níž se taková pobočka nachází v Německu (čistě vnitrostátní skutkový stav), a
  - omezení svobody usazování není odůvodněné (konečné ztráty).
- 10 Předkládající soud se v tomto ohledu odkazuje na následující rozsudky Soudního dvora:
- ze dne 13. prosince 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763);
  - ze dne 15. května 2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278);
  - ze dne 17. prosince 2015, Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829);
  - ze dne 12. července 2018, Bevola a Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424).

### ***Objektivní srovnatelnost***

#### *Daň z příjmu právnických osob (první otázka)*

- 11 Přeshraniční skutkový stav se od vnitrostátního liší v projednávané věci především tím, že dotčené ztráty nepodléhají vzhledem k existenci dohody o zamezení dvojímu zdanění již od počátku daňové pravomoci Spolkové republiky Německo.
- 12 Podle rozsudku Soudního dvora ze dne 12. července 2018, Bevola a Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424), však musí být objektivní srovnatelnost posuzována s ohledem na účel dotčeného vnitrostátního ustanovení. Pouze uplatnění různých daňových režimů na společnost-rezidenta, podle toho, zda má stálou provozovnu-rezidenta nebo stálou provozovnu-nerezidenta, není relevantní.



- 13 Cílem dohody o zamezení dvojímu zdanění je mimo jiné zabránit dvojímu odpočtu ztrát. V tomto ohledu se situace společnosti s neomezenou daňovou povinností, která má pobočku-nerезidenta s konečnými ztrátami, neodlišuje od společnosti s neomezenou daňovou povinností, jejíž tuzemská pobočka utrpěla takovéto ztráty.
- 14 Není jisté, zda je v této souvislosti relevantní, zda se nerovné zacházení (nezohlednění ztrát) zakládá na jednostranném ustanovení vnitrostátního práva - jako v případě, jehož se týkal rozsudek Soudního dvora ze dne 12. července 2018, Bevola a Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424) - nebo na bilaterální dohodě, jako v projednávané věci. V judikatuře a literatuře je v této spojitosti poukazováno na to, že účelem dohody o zamezení dvojímu zdanění je také rozdělení daňových kompetencí mezi státy. Ohledně ztrát dotčených v projednávané věci se Německo dohodou o zamezení dvojímu zdanění vzdalo výkonu svého práva na zdanění.
- 15 Pokud jde o účel dohody o zamezení dvojímu zdanění, je nutno obecně poukázat na skutečnost, že smluvní státy zvolily pro příjmy z provozoven k dosažení cíle zamezení dvojímu zdanění metodu vynětí, která přiznává právo vybírat daň pouze jednomu ze smluvních států, totiž státu, v němž se provozovna nachází.
- 16 Na rozdíl od metody zápočtu, u níž si oba smluvní státy ponechávají své příslušné daňové pravomoci a stát sídla je pouze povinen provést zápočet daně vybrané ve státě zdroje s vlastní daní, se stát sídla u metody vynětí zcela vzdává daňové pravomoci založené na jeho vlastní suverenitě. Toto vzdání se je kompletní a není závislé na skutečném zdanění ve státě zdroje. Platí proto také tehdy, jestliže stát zdroje příjmy nezdaňuje.
- 17 Metoda vynětí se zakládá na představě, že stát, z něhož příjmy pochází, má „lepší“ právo na zdanění; druhý stát se proto svého nároku vzdává. Z hospodářského hlediska má metoda vynětí vést ke stejným podmínkám hospodářské soutěže mezi investory různých zemí ve státě zdroje („capital import neutrality“).
- 18 Cíl zdanění podle výkonnosti, o němž hovoří rozsudek Soudního dvora ze dne 12. července 2018, Bevola a Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424), je obecný, abstraktní princip zdanění. Není vhodné připisovat metodě vynětí určené dohodou dodatečný účel, který by již nebyl vyjádřen v konkrétních cílech zamezení dvojímu zdanění a dvojímu zohlednění ztráty.

#### *Živnostenská daň (druhá otázka)*

- 19 Také pokud jde o živnostenskou daň, liší se přeshraniční skutkový stav od čistě vnitrostátního stavu v projednávané věci především tím, že dotčené ztráty nepodléhají vzhledem k existenci dohody o zamezení dvojímu zdanění již od počátku daňové pravomoci Spolkové republiky Německo. Stejně jako daň z příjmu právnických osob spadá živnostenská daň do oblasti působnosti dohody o zamezení dvojímu zdanění. Vzhledem k odkazu na přepisy pro výpočet zisku platné pro daň z příjmu právnických osob nejsou příjmy - i negativní -, které musí

být podle dohody o zamezení dvojímu zdanění z vyměřovacího základu daně z příjmu právnických osob vyňaty, od počátku ani součástí vyměřovacího základu živnostenské daně.

- 20 Není tedy zjevný žádný důvod pro to, aby požadavky unijního práva a jejich přednostní použití neplatily také pro živnostenskou daň.
- 21 Ohledně účelu živnostenské daně je třeba konstatovat, že tuto daň vybírá obec, vztahuje se k objektu a je odváděna navíc k dani z příjmu fyzických resp. právnických osob.
- 22 Z historického pohledu se živnostenská daň zakládá na myšlence proporcionality. Má kompenzovat zvláštní zatížení obcí v souvislosti s průmyslem, obchodem a řemesly, jako je například připojování stavebních pozemků k sítím, vytvoření dopravních ploch, provoz městské hromadné dopravy, výstavba a údržba silnic, nemocnic, kulturních a jiných komunálních zařízení.
- 23 Vyměřovacím základem živnostenské daně je zisk z živnostenského provozu, který se vypočte podle ustanovení Einkommenssteuergesetz (zákon o dani z příjmu fyzických osob) nebo Körperschaftssteuergesetz (zákon o dani z příjmu právnických osob). Tento zisk je však navyšován a snižován připočtením a odpočtem určitých částek, takže dochází k odchylkám od zisku vypočteného podle ustanovení Einkommensteuergesetz a Körperschaftsteuergesetz a tedy také k odchylkám od subjektivní myšlenky výkonnosti.
- 24 Proti zohlednění konečných ztrát v rámci živnostenské daně je uváděn především argument, že tato daň má strukturální vazbu na tuzemsko (princip teritoriality) a vztahuje se k objektu.
- 25 Na rozdíl od daně z příjmu právnických osob, která se zakládá na zásadě zdanění světového příjmu, nemusí být živnostenská daň žádným způsobem symetricky kompenzována dohodou o zamezení dvojímu zdanění.
- 26 Ve Velké Británii ostatně vůbec neexistuje věcná daň, která by byla srovnatelná s německou živnostenskou daní. Vyloučení odpočtu ztráty u živnostenské daně se v první řadě zakládá na tom, že Velká Británie jako stát zdroje odpočet ztráty k živnostenské dani vůbec nepřipouští. Německo není podle unijního práva povinno nést důsledky tohoto rozhodnutí státu zdroje. To vyplývá z rozsudku Soudního dvora ze dne 23. října 2008, *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt* (C-157/07, EU:C:2008:588).

***Konečné ztráty****Konečná povaha*– *Možnost otevření nové provozovny (třetí otázka)*

27 Předkládající soud dosud vycházel z toho, že ztráty zahraniční provozovny jsou konečné ve smyslu judikatury Soudního dvora, jestliže ztráty již nelze ve státě zdroje ze skutečných důvodů zohlednit nebo je jejich odpočet v tomto státě teoreticky sice možný, ze skutečných důvodů je však prakticky vyloučen a pozdější odpočet, k němuž by i přes očekávání došlo, by byl se zpětnou účinností ještě dodatečně možný.

28 Podle tohoto výkladu se v projednávané věci jedná o konečné ztráty. Žalobkyně a odpůrkyně v řízení o opravném prostředku „Revision“ učinila propuštěním zaměstnanců a převodem nájemní smlouvy na pronajaté prostory vše pro to, aby činnost ve Velké Británii ukončila a soud přesvědčila o tom, že výhledově již nebude z pobočky ve Velké Británii dosahovat žádné příjmy a už vůbec ne zisky, z nichž by bylo možno v budoucnu odečíst ztráty vzniklé do zavření pobočky.

29 Podle nejnovější judikatury Soudního dvora, totiž rozsudků

– ze dne 19. června 2019, Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:510, bod 25 a násl.) a

– ze dne 19. června 2019, Holmen (C-608/17, EU:C:2019:511, bod 37 a násl.),

30 však není jisté,

– zda je třeba dále přezkoumat, zda podle práva platného ve státě místa provozovny by bylo myslitelné zhodnocení ztráty třetí osobou - například vložení provozovny do kapitálové společnosti a následným prodejem obchodního podílu a

– zda již teoretická možnost, že společnost může kdykoliv otevřít v dotčeném členském státě novou provozovnu, s jejíž zisky by mohly být případně započteny dřívější ztráty, nebrání kvalifikaci těchto ztrát jako konečných.

– *Možnost převedení v minulosti (čtvrtá otázka)*

31 Žalobkyně a odpůrkyně v řízení o opravném prostředku „Revision“ uplatňuje kromě ztrát vzniklých ve zdaňovacím období uzavření provozovny (zdaňovací období 2007, obchodní rok 2006/2007) také zohlednění ztrát, které vznikly v předchozích zdaňovacích obdobích (2005 a 2006, obchodní roky 2004/2005 a 2005/2006) a u nichž je možné se domnívat, že je podle britského daňového práva lze převést do následujícího zdaňovacího období.



- 32 Bundesministerium der Finanzen (Spolkové ministerstvo financí) zastává názor, že ztrátu, kterou bylo možno jednou převést, avšak převedena nebyla, již nelze považovat za konečnou ztrátu.
- 33 Odvolává se v této souvislosti na následující rozsudek Soudního dvora:
- ze dne 3. února 2015, Komise v. Spojené království (C-172/13, EU:C:2015:50).
- 34 Názor Spolkového ministerstva financí se shoduje s názorem, jenž zastávala generální advokátka J. Kokott v následujících stanoviscích:
- ze dne 10. ledna 2019, Memira Holding (C-607/17, ECLI:EU:C:2019:8, body 57 a násl.);
  - ze dne 10. ledna 2019, Holmen (C-608/17, EU:C:2019:9, body 50 a násl.).

*Relevantní předpisy pro výpočet zisku (pátá otázka)*

- 35 Žalobkyně a odpůrkyně v řízení o opravném prostředku „Revision“ stanovila uplatňované ztráty britské pobočky na základě německých předpisů pro výpočet zisku.
- 36 To je v souladu s dosavadní judikaturou předkládajícího soudu a Soudního dvora. Podle ní jsou relevantní tuzemské předpisy o výpočtu zisku, neboť ze zásady rovného zacházení se společnostmi působícími pouze v tuzemsku a společnostmi, které mají provozovny také v jiných členských státech, je nutno odvodit povinnost výjimečně zohlednit přeshraniční ztráty, kterou zakládá unijní právo.
- 37 Předkládající soud v tomto ohledu odkazuje na následující rozsudek Soudního dvora:
- ze dne 21. února 2013, A (C-123/11, ECLI: EU:C:2013:84);
- 38 Vystává však otázka, zda povinnost zohlednit přeshraniční ztráty není omezena výší těch ztrát, které by si společnost mohla v dotčeném státě místa provozovny odečíst, pokud by tam zohlednění ztráty nebylo vyloučeno.
- 39 V případě možnosti zohlednění ztrát ve státě místa provozovny by stát sídla hlavní společnosti nebyl z důvodů rovného zacházení povinen povolit odpočet ztráty ve výši rozdílu k (vyšší) ztrátě vyplývající z vlastních předpisů pro výpočet zisku.
- 40 Lze mít pochybnosti o tom, že svoboda usazování ukládá státu sídla hlavní společnosti povinnost zvýhodnit společnost v případě existence konečných ztrát v porovnání se situací, kdy by ztráty bylo možno uplatnit ve státě místa provozovny.
- 41 V případě ztrát, které je třeba zohlednit a které jsou omezeny prostřednictvím výše ztráty vyplývající z britských právních předpisů o stanovení zisku, by musela být

věc vrácena Finanzgericht, aby tento soud mohl učinit nezbytná zjištění ohledně stanovení zisku podle britského daňového práva.

PRACOVNÍ DOKUMENT