

V?c C-446/03

Marks & Spencer plc

v.

David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes)

[žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division]

„?lánky 43 ES a 48 ES – Da? z p?íjm? spole?ností – Skupiny spole?ností – Snížení daní – Zisky mate?ských spole?ností – Odpo?et ztrát vzniklých v dce?iné spole?nosti?rezidentu – Povolení – Odpo?et ztrát vzniklých v jiném ?lenském stát? v dce?iné spole?nosti?nerezidentu – Vylou?ení“

Stanovisko generálního advokáta M. Poiarese Madura p?ednesené dne 7. dubna 2005

Rozsudek Soudního dvora (velkého senátu) ze dne 13. prosince 2005

Shrnutí rozsudku

Volný pohyb osob – Svoboda usazování – Da?ové právní p?edpisy – Da? z p?íjm? spole?ností – Snížení daní – Vnitrostátní právní p?edpisy vylou?ující to, aby mate?ská spole?nost ode?etla ztráty vzniklé v jiném ?lenském stát? v dce?iné spole?nosti se sídlem na území tohoto jiného ?lenského státu – P?ípustnost – Meze

(?lánky 43 ES a 48 ES)

?lánky 43 ES a 48 ES p?i sou?asném stavu práva Spole?enství nebrání právním p?edpis?m ?lenského státu, které obecn? vylou?ují možnost mate?ské spole?nosti?rezidenta ode?íst ze svého zdanitelného zisku ztráty vzniklé v jiném ?lenském stát? v dce?iné spole?nosti se sídlem na území tohoto jiného ?lenského státu, zatímco takovou možnost p?iznávají, pokud se jedná o ztráty vzniklé v dce?iné spole?nosti?rezidentu.

Je nicmén? v rozporu s ?lánky 43 ES a 48 ES, je-li taková možnost mate?ské spole?nosti-rezidenta vylou?ena v situaci, kdy jednak dce?iná spole?nost-nerezident vy?erpala možnosti zohlednit ztráty, které existují v jejím stát? sídla v rámci zda?ovacích období, kterého se týkala žádost o snížení daní, jakož i v rámci p?edcházejících zda?ovacích období, a jednak neexistují možnosti, aby tyto ztráty mohly být zohledn?ny v jejím stát? sídla v rámci budoucích zda?ovacích období bu? jí samotnou, nebo t?etí osobou, zejména v p?ípad? p?evodu dce?iné spole?nosti na tuto t?etí osobu.

(viz bod 59 a výrok)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (velkého senátu)

13. prosince 2005 (*)

„?lánky 43 ES a 48 ES – Da? z p?íjm? spole?ností – Skupiny spole?ností – Snížení daní – Zisky mate?ských spole?ností – Odpo?et ztrát vzniklých v dce?iné spole?nosti?rezidentu – Povolení – Odpo?et ztrát vzniklých v jiném ?lenském stát? v dce?iné spole?nosti?nerezidentu – Vylou?ení“

Ve v?ci C?446/03,

jejímž p?edm?tem je žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce na základ? ?látku 234 ES, podaná rozhodnutím High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Spojené království) ze dne 16. ?ervence 2003, došlým Soudnímu dvoru dne 22. ?íjna 2003, v ?ízení

Marks & Spencer plc

proti

Davidovi Halseymu (Her Majesty's Inspector of Taxes),

SOUDNÍ DV?R (velký senát),

ve složení V. Skouris, p?edseda, P. Jann, C. W. A. Timmermans a A. Rosas, p?edsedové senát?, C. Gulmann (zpravodaj), A. La Pergola, J.?P. Puissochet, R. Schintgen, N. Colneric, J. Klu?ka, U. L?hmus, E. Levits a A. Ó Caoimh, soudci,

generální advokát: M. Poiares Maduro,

vedoucí soudní kancelá?e: K. Sztranc, rada,

s p?ihlédnutím k písemné ?ásti ?ízení a po jednání konaném dne 1. února 2005,

s ohledem na vyjád?ení p?edložená:

- za Marks & Spencer plc G. Aaronsonem, QC, a P. Farmerem, barrister,
- za vládu Spojeného království M. Bethellem, jako zmocn?ncem, ve spolupráci s R. Plenderem, QC, a D. Ewartem, barrister,
- za n?meckou vládu W.-D. Plessingem a A. Tiemann, jako zmocn?nci,
- za ?eckou vládu K. Boskovitsem a V. Kyriazopoulosem, jakož i I. Pouli a S. Trekli, jako zmocn?nci,
- za francouzskou vládu G. de Bergues a C. Jurgensen?Mercier, jako zmocn?nci,
- za Irsko D. J. O'Haganem, jako zmocn?ncem, ve spolupráci s E. Fitzsimonsem, SC, a G. Clohessy, BL,
- za nizozemskou vládu H. G. Sevenster, S. Terstal a J. van Bakel, jako zmocn?nkyn?mi,
- za finskou vládu A. Guimaraes-Purokoski, jako zmocn?nkyní,
- za švédskou vládu A. Krusem, jako zmocn?ncem,
- za Komisi Evropských spole?enství R. Lyalem, jako zmocn?ncem,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 7. dubna 2005,
vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 43 ES a 48 ES.

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Marks & Spencer plc (dále jen „Marks & Spencer“) a britským daňovým úřadem ve věci, v níž tento úřad zamítl žádost o snížení daní podanou Marks & Spencer za úelem odpotuztrát vzniklých v jejich dceřiných společnostech se sídlem v Belgii, Nmecku a Francii z jejího zisku zdanitelného ve Spojeném království.

Vnitrostátní právní rámec

3 Ustanovení vnitrostátního práva použitelná ve věci v původním řízení jsou obsažena v zákoně o daních z příjmů a o daních z příjmů společností z roku 1988 (Income and Corporation Tax Act 1988, dále jen „ICTA“). Tato ustanovení jsou vyložena níže s ohledem na informace uvedené v předkládacím rozhodnutí.

Povinnost k dani z příjmů společností

4 V souladu s čl. 6 odst. 1 a čl. 11 odst. 1 ICTA dani z příjmů společností podléhají zisky společností, které bu mají ve Spojeném království sídlo, nebo v něm vykonávají obchodní činnost prostřednictvím pobočky nebo zastoupení.

5 Článek 8 odst. 1 ICTA stanoví, že dani z příjmů společností podléhají společnosti-rezidenti z jejich celosvětových zisků. Článek 11 odst. 1 stanoví, že dani z příjmů společností podléhají společnosti-nerezidenti pouze ze zisků svých poboček nebo zastoupení se sídlem ve Spojeném království.

6 Na základě daňových úmluv uzavřených Spojeným královstvím Velké Británie a Severního Irska zejména s Belgickým královstvím, Spolkovou republikou Německo a Francouzskou republikou jsou zahraniční dceřiné společnosti společností-rezidentů, jakožto společnosti-nerezidenti, osobami povinnými k dani z příjmů společností ve Spojeném království pouze v rámci obchodních činností vykonávaných v tomto členském státě prostřednictvím stálé provozovny ve smyslu uvedených úmluv.

7 Systém slevy na dani stanovilo Spojené království pro účely zabránění dvojího zdanění.

8 Tento systém představuje zejména dva následující aspekty.

9 Zaprvé společnost se sídlem ve Spojeném království, která vykonává obchodní činnost v jiném členském státě prostřednictvím pobočky se sídlem v tomto jiném členském státě podléhá bu ve Spojeném království dani ze zisků této pobočky a odečte z dlužné daně daň uhrazenou v jiném členském státě, nebo je jí povoleno odečíst tuto daň uhrazenou v jiném členském státě v rámci stanovení daňového výsledku pobočky ve Spojeném království. Provozní zisk pobočky je stanoven podle daňových pravidel Spojeného království. Provozní ztráta může být započítána na zisky společnosti se sídlem ve Spojeném království. Nezapočítané ztráty mohou být převedeny do následujících zdaňovacích období. Okolnost, že ztráta může být započítána v jiném členském státě na budoucí zisky pobočky, nebrání jejímu započtení na zisky ve Spojeném království.

10 Dále pak společnost se sídlem ve Spojeném království, která vykonává obchodní činnost v

jiném členském státě prostřednictvím dceřiné společnosti se sídlem v tomto jiném členském státě, podléhá ve Spojeném království dani z dividend vyplacených touto dceřinou společností a je jí poskytnuta sleva na dani odpovídající dani uhrazené v jiném členském státě ze zisku, ze kterých jsou dividendy rozdělovány, jakož i případně jakékoli srážkové dani u zdroje. Nejsou-li použitelné právní předpisy o kontrolovaných zahraničních společnostech, není mateřská společnost zdaněna ze zisku své dceřiné společnosti nerezidenta a nemůže započítat ztráty této dceřiné společnosti na své zisky.

11 Podle článku 208 ICTA nejsou na rozdíl od dividend vyplacených dceřinou společností se sídlem v jiném členském státě zdaněny dividendy vyplacené mateřské společnosti se sídlem ve Spojeném království dceřinou společností rovněž se sídlem v tomto členském státě.

Zvláštní režim ztrát v rámci skupin společností (snížení daní skupiny)

12 Ve Spojeném království režim snížení daní skupiny umožňuje společnostem-rezidentům skupiny mezi sebou provádět vyrovnávání jejich zisku a ztrát.

13 Článek 402 ICTA stanoví:

„1. S výhradou ustanovení této části a čl. 492 odst. 8 snížení daní v důsledku obchodních ztrát a jiných odpisovatelných částek z daní z příjmů společností mohou být v případech upravených v odstavcích 2 a 3 [...] provedena společnosti (nazvaná ‚převáděcí společnost‘), která je součástí skupiny společností, a na žádost jiné společnosti (nazvaná ‚žádající společnost‘), členka téže skupiny, mohou být žádající společnosti poskytnuta snížení daní formou snížení nazvaného ‚skupinové‘ přiznaného v rámci daní z příjmů společností.

2. Snížení daní skupiny může být přiznáno, jsou-li převáděcí společnost a žádající společnost součástí téže skupiny společností [...]“

14 Článek 403 ICTA uvádí:

„1. Pokud během účetního období (‚referenční období‘) vzniknou převáděcí společnosti:

a) provozní ztráty [...], může být výše ztráty pro účely daní z příjmů společností odečtena z celkových zisků žádající společnosti v rámci jejího příslušného účetního období s výhradou ustanovení této části.“

15 Co se týče účetních období uzavřených před 1. dubnem 2000, čl. 413 odst. 5 ICTA upřesňuje:

„V této části se slovo ‚společnost‘ vztahuje pouze na právnické osoby se sídlem ve Spojeném království [...]“

16 Po změně právních předpisů v návaznosti na rozsudek Soudního dvora ze dne 16. července 1998, ICI (C-264/96, Recueil, s. I-4695) je režim snížení daní skupiny od účetního období 2000 použitelný na zisky a na ztráty, které spadají do působnosti daňového práva Spojeného království.

17 V důsledku této změny právních předpisů:

– mohou být ztráty pobočky se sídlem ve Spojeném království společnosti nerezidenta provedeny na jinou společnost skupiny za účelem odpisu ze zisku této společnosti zdanitelných ve Spojeném království;

– mohou být ztráty společnosti skupiny se sídlem ve Spojeném království převedeny na pobočku za účelem jejich odpisu ze zisku této pobočky ve Spojeném království.

Spor v původním řízení a předběžné otázky

18 Marks & Spencer je společností založenou a zapsanou v Anglii a ve Walesu. Je mateřskou společností společností se sídlem ve Spojeném království a v jiných státech. Je jedním z nejvýznamnějších maloobchodních prodejců Spojeného království v oblasti konfekce, potravin, zboží pro domácnost a finančních služeb.

19 Od roku 1975 se začala usazovat v jiných státech otevřením obchodu ve Francii. Na konci 90. let disponovala prodejními místy ve více než 36 zemích v rámci sítě dceřiných společností a systému frančiz.

20 V polovině 90. let se objevila tendence ke vzrůstajícím ztrátám.

21 Během měsíce března 2001 Marks & Spencer oznámila ukončení svých činností na evropském kontinentu. Dceřiná společnost se sídlem ve Francii byla k 31. prosinci 2001 převedena na třetí osoby, zatímco ostatní dceřiné společnosti, včetně dceřiných společností se sídlem v Belgii a Německu, ukončily veškerou obchodní činnost.

22 Marks & Spencer ve Spojeném království podle článku 6 přílohy 17A ICTA požádala o snížení daní skupiny v důsledku ztrát vzniklých v jejích dceřiných společnostech se sídlem v Belgii, Německu a Francii během čtyř účetních období uzavřených dne 31. března 1998, 31. března 1999, 31. března 2000 a 31. března 2001. Ze spisu předloženého Soudnímu dvoru vyplývá, že se účastníci původního řízení shodli na skutečnosti, že ztráty musí být stanoveny podle daňových pravidel Spojeného království. Na žádost daňového úřadu tedy Marks & Spencer znovu vyžádala ztráty na tomto základě.

23 Uvedené dceřiné společnosti vykonávaly své hospodářské činnosti v členských státech svého sídla. Neměly stálou provozovnu ve Spojeném království, ve kterém nevykonávaly žádnou hospodářskou činnost.

24 Žádosti o snížení daní byly zamítnuty z důvodu, že snížení daní skupiny může být přiznáno pouze pro ztráty vykázané ve Spojeném království.

25 Marks & Spencer toto zamítnutí napadla u Special Commissioners of Income Tax, kteří žalobu zamítli.

26 Marks & Spencer podala proti tomuto rozhodnutí odvolání u High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, který se rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) V případě, že:

– takové právní předpisy členského státu jako právní předpisy Spojeného království použitelné na skupiny společností zakazují mateřské společnosti, daňovému tuzemci v tomto členském státě, snížit svůj zisk zdanitelný v tomto státě započetím ztrát vzniklých v dceřiných společnostech s daňovým sídlem v jiných členských státech, zatímco by takový zápočet byl možný, pokud by měly daňové sídlo ve stejném členském státě jako mateřská společnost;

– členský stát mateřské společnosti:

- stanoví povinnost k dani z příjmů společností vztahující se na všechny jejich zisky pro společnosti se sídlem na jeho území, včetně zisků poboček se sídlem v jiných členských státech, přičemž upesňuje, že zvláštní ustanovení umožňují zabránit dvojímu zdanění tím, že je zohledněna daň zaplacená v jiném členském státě a že jsou zohledněny ztráty těchto poboček při stanovení zdanitelných zisků těchto společností;
- nestanoví povinnost k dani z příjmů společností, co se týče nerozdělených zisků dceřiných společností se sídlem v jiných členských státech;
- stanoví povinnost k dani z příjmů společností pro mateřskou společnost vztahující se na všechny zisky, které jsou jí rozděleny formou dividendy dceřinými společnostmi se sídlem v jiných členských státech, zatímco této dani nepodléhá, jedná-li se o zisky rozdělené formou dividendy jejími dceřinými společnostmi se sídlem v téže členském státě;
- přiznává snížení daní mateřské společnosti formou slevy na dani vztahující se na srážkové daně u zdroje postihující dividendy a na zahraniční daně ze zisků, ze kterých jsou vypláceny dividendy dceřinými společnostmi se sídlem v jiných členských státech;

existuje omezení ve smyslu článku 43 ES vykládaného ve vzájemném spojení s článkem 48 ES? Je v kladném případě takové omezení v právu Společenství odvodné?

2) a) Má na odpověď na první otázku vliv skutečnost, že právní předpisy členského státu, ve kterém má dceřiná společnost sídlo, umožňují případně za určitých podmínek započítat v celém rozsahu nebo částečně ztráty vzniklé v této dceřiné společnosti na zisky zdanitelné v téže státě?

b) Jaký význam je třeba v kladném případě přikládat následujícím skutečnostem:

- dceřiná společnost se sídlem v jiném členském státě ukončila veškerou obchodní činnost a, i když právní předpisy tohoto státu umožňují za určitých podmínek započítat ztráty, není předložen důkaz o tom, že bylo takové započtení za těchto okolností přiznáno;
- dceřiná společnost se sídlem v jiném členském státě byla převedena na třetí osobu a, i když právní předpisy tohoto členského státu umožňují za určitých podmínek třetím nabyvatelům možnost započítat ztráty, okolnosti projednávaného případu jasně neukazují, zda tomu tak bylo;
- ustanovení, na základě kterých členský stát mateřské společnosti zohlední ztráty společností se sídlem ve Spojeném království, se použijí nezávisle na skutečnosti, že tyto ztráty jsou rovněž předmětem snížení daní v jiném členském státě?

c) Byla by odpověď stejná, pokud by byl předložen důkaz o tom, že bylo v důsledku ztrát přiznáno snížení daní v členském státě, ve kterém má dceřiná společnost sídlo, a v kladném případě, je podstatná skutečnost, že snížení daní bylo následně přiznáno jiné skupině společností, na kterou byla tato dceřiná společnost převedena?“

K první otázce

27 Podstatou první p?edb?žné otázky p?edkládajícího soudu je, zda ?lánky 43 ES a 48 ES brání právním p?edpis?m ?lenského státu, které vylou?ují možnost, aby mate?ská spole?nost-rezident mohla ze svého zdanitelného zisku ode?íst ztráty vzniklé v jiném ?lenském stát? v dce?iné spole?nosti se sídlem na území tohoto jiného ?lenského státu, zatímco tyto právní p?edpisy takovou možnost p?iznávají, pokud se jedná o ztráty vzniklé v dce?iné spole?nosti-rezidentu.

28 Jinými slovy se klade otázka, zda takové právní p?edpisy p?edstavují omezení svobody usazování v rozporu s ?lánky 43 ES a 48 ES.

29 V tomto ohledu je třeba p?ipomenout, že podle ustálené judikatury, i když p?ímé dan? spadají do pravomoci ?lenských stát?, musejí nicmén? tyto ?lenské státy p?i výkonu této pravomoci dodržovat právo Spole?enství (viz zejména rozsudek ze dne 8. b?ezna 2001, Metallgesellschaft a další, C?397/98 a C?410/98, Recueil, s. I?1727, bod 37 a uvedená judikatura).

30 Svoboda usazování, kterou ?lánek 43 ES p?iznává státním p?íslušník?m Spole?enství a která pro n? zahrnuje p?ístup k samostatn? výd?le?ným ?innostem a jejich výkon, jakož i z?izování a ?ízení podnik? za stejných podmínek jako za podmínek stanovených právními p?edpisy ?lenského státu usazení pro své vlastní státní p?íslušníky, zahrnuje v souladu s ?lánkem 48 ES pro spole?nosti založené podle právních p?edpis? n?kterého ?lenského státu, jež mají své sídlo, úst?ední správu nebo hlavní provozovnu uvnit? Evropského spole?enství, právo vykonávat své ?innosti v doty?ném ?lenském stát? prost?ednictvím dce?iné spole?nosti, pobo?ky nebo zastoupení (viz zejména rozsudek ze dne 21. zá?í 1999, Saint-Gobain ZN, C?307/97, Recueil, s. I?6161, bod 35).

31 I když podle svého zn?ní sm?oují ustanovení týkající se svobody usazování k zajišt?ní práva na vnitrostátní zacházení v hostitelském ?lenském stát?, rovn?ž brání tomu, aby 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? (viz zejména výše uvedený rozsudek ICI, bod 21).

32 Takové snížení daní skupiny jako snížení dot?ené ve v?ci v p?vodním ?ízení p?edstavuje pro doty?né spole?nosti da?ové zvýhodn?ní. Tím, že urychluje odepsání ztrát ztrátových spole?ností prost?ednictvím jejich bezprost?edního zapo?tení na zisky jiných spole?ností skupiny, poskytuje skupin? zvýhodn?ní, pokud jde o hotovostní tok.

33 Vylou?ení takového zvýhodn?ní, co se tý?e ztrát vzniklých v dce?iné spole?nosti se sídlem v jiném ?lenském stát?, která v ?lenském stát? mate?ské spole?nosti nevykonává žádnou hospodá?skou ?innost, m?že narušit výkon svobody usazování mate?skou spole?ností tím, že ji odradí od z?izování dce?iných spole?ností v jiných ?lenských státech.

34 Toto vylou?ení tak p?edstavuje omezení svobody usazování ve smyslu ?lánk? 43 ES a 48 ES tím, že zachází odlišn? da?ov? se ztrátami vzniklými v dce?iné spole?nosti-rezidentu a se ztrátami vzniklými v dce?iné spole?nosti-nerezidentu.

35 Obdobné omezení lze p?ipustit pouze tehdy, sleduje-li legitimní cíl slu?itelný se Smlouvou a je-li od?vodn?no naléhavými d?vody obecného zájmu. V takovém p?ípad? je ješt? třeba, aby bylo zp?sobilé zaru?it skute?n?ní dot?eného cíle a aby nep?ekračovalo meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 15. kv?tna 1997, Futura Participations a Singer, C?250/95, Recueil, s. I?2471, bod 26, a ze dne 11. b?ezna 2004, De Lasteyrie du Saillant, C?9/02, Recueil, s. I?2409, bod 49).

36 Spojené království a ostatní členské státy, které v rámci tohoto řízení předložily vyjádření, uplatňují, že dceřiné společnosti-rezidenti a dceřiné společnosti-nerezidenti nejsou z hlediska takového režimu snížení daní skupiny jako režimu dotčeného v původním řízení ve srovnatelných daňových situacích. V souladu se zásadou teritoriality použitelnou zároveň v mezinárodním právu a v právu Společenství nemá členský stát sídla mateřské společnosti daňovou pravomoc ve vztahu k dceřiným společnostem-nerezidentům. Co se týče těchto dceřiných společností, přísluší v zásadě podle běžného rozdělení pravomocí v dané oblasti daňová pravomoc státům, na jejichž území mají sídlo a vykonávají hospodářské činnosti.

37 V tomto ohledu je třeba konstatovat, že v daňovém právu může bydliště, sídlo či místo podnikání poplatník představovat faktor, který může odvodnit vnitrostátní pravidla, která zakládají rozdílné zacházení mezi poplatníky-rezidenty a poplatníky-nerezidenty. Přesto však bydliště, sídlo nebo místo podnikání není vždy důvodným faktorem pro odlišení. Připouští toho, že by členský stát sídla mohl volně uplatňovat rozdílné zacházení z pouhého důvodu, že se sídlo společnosti nachází v jiném členském státě, by totiž zbavilo článků 43 ES jeho smyslu (viz rozsudek ze dne 28. ledna 1986, Komise v. Francie, 270/83, Recueil, s. 273, bod 18).

38 V každé konkrétní situaci je třeba zkoumat, zda omezení uplatnění daňového zvýhodnění na poplatníky-rezidenty je odvodněno relevantními objektivními skutečnostmi, které mohou odvodnit rozdílné zacházení.

39 V takové situaci jako ve sporu v původním řízení je namístě připustit, že členský stát sídla mateřské společnosti tím, že zdaňuje společnosti-rezidenty z jejich celosvětových zisků a společnosti-nerezidenty výlučně ze zisků pocházejících z jejich činnosti v uvedeném státě, postupuje v souladu se zásadou teritoriality zakotvenou mezinárodním daňovým právem a uznanou právem Společenství (viz zejména výše uvedený rozsudek Futura Participations a Singer, bod 22).

40 Skutečnost, že tento členský stát nezdaňuje zisky dceřiných společností-nerezidentů mateřské společnosti se sídlem na svém území, však sama o sobě neodvodňuje omezení snížení daní skupiny na ztráty vzniklé ve společnostech-rezidentech.

41 Pro posouzení, zda je takové omezení odvodněné, je namístě přezkoumat důsledky takového bezpodmínečného rozšíření zvýhodnění jako zvýhodnění dotčeného v původním řízení.

42 K tomuto bodu Spojené království a ostatní členské státy, které předložily vyjádření, uplatňují tři odvodňující skutečnosti.

43 Zaprvé, zisky a ztráty jsou v daňové oblasti dvěma stranami téže mince, se kterými musí být zacházeno v rámci téhož daňového systému symetricky za účelem ochrany vyváženého rozdělení daňových pravomocí mezi jednotlivými zúčastněnými členskými státy. Zadruhé, kdyby byly ztráty zohledněny v členském státě mateřské společnosti, existuje nebezpečí, že budou uplatněny dvakrát. Konečně zatím, kdyby nebyly ztráty zohledněny v členském státě sídla dceřiné společnosti, existuje nebezpečí daňového úniku.

44 Co se týče první odvodňující skutečnosti, je nutné připomenout, že snížení daňových příjmů nemůže být považováno za naléhavý důvod obecného zájmu, kterého by se bylo možné dovolávat pro odvodnění opatření v zásadě odporujícího základní svobodě (viz zejména rozsudek ze dne 7. září 2004, Manninen, C-319/02, Recueil, s. I-7477, bod 49 a uvedená judikatura).

45 Jak to nicméně správně zdrazňuje Spojené království, zabezpečení rozdělení daňových

pravomoci mezi členskými státy může způsobit, že na hospodářské činnosti společností se sídlem v jednom z těchto států bude nezbytné použít pouze daňová pravidla tohoto členského státu, což se týká jak zisků, tak ztrát.

46 Poskytnout společností možnost volby zohlednit jejich ztráty v členském státě jejich sídla nebo v jiném členském státě by totiž značně narušilo vyvážené rozdělení daňových pravomocí mezi členskými státy vzhledem k tomu, že by byl základ daně zvýšen v prvním státě a snížen ve druhém státě ve výši předvedených ztrát.

47 Pokud jde o druhé odvodující skutečnosti týkající se nebezpečí dvojího uplatnění ztrát, je třeba připustit, že členské státy musí mít možnost tomuto zabránit.

48 Takové nebezpečí skutečně existuje, je-li snížení daní skupiny rozšířeno na ztráty dceřiných společností-nerezidentů. Toto nebezpečí je odstraněno pravidlem vylučujícím snížení daní, pokud se jedná o tyto ztráty.

49 Pokud se konečně jedná o třetí odvodující skutečnost týkající se nebezpečí daňového úniku, je namístě připustit, že možnost převádět ztráty dceřiné společnosti-nerezidenta na společnost-rezidenta zahrnuje nebezpečí, že ztráty budou uvnitř skupiny společností převáděny na společnosti se sídlem v členských státech, které uplatňují nejvyšší daňové sazby, ve kterých je v důsledku toho daňová hodnota ztrát nejvyšší.

50 Vyloučení ztrát vzniklých v dceřiných společnostech-nerezidentech ze snížení daní skupiny zabraňuje takovým praktikám, které mohou vycházet ze zjištění značných rozdílů mezi daňovými sazbami uplatňovanými v jednotlivých členských státech.

51 S ohledem na tyto tři odvodující skutečnosti posuzované společně je třeba uvést, že taková omezující právní úprava jako právní úprava dotčená v původním řízení jednak sleduje legitimní cíle slučitelné se Smlouvou a představující naléhavé důvody obecného zájmu a jednak je způsobilá zaručit uskutečnění uvedených cílů.

52 Tento rozbor není ovlivněn údaji obsaženými ve druhé části první otázky týkajícími se režimů použitelných ve Spojeném království:

- na zisky a ztráty zahraniční pobočky společností se sídlem v tomto členském státě;
- na dividendy rozdělené společností se sídlem v tomto členském státě dceřinou společností se sídlem v jiném členském státě.

53 Je třeba nicméně ověřit, zda omezující opatření nepřekračuje meze toho, co je nezbytné k dosažení sledovaných cílů.

54 Marks & Spencer a Komise totiž tvrdily, že v úvahu připadají méně omezující opatření než obecné vyloučení práva na snížení daní skupiny. Příkladmo odkazovaly na možnost podmínit právo na snížení daní tím, že zahraniční dceřiná společnost plně využila možností zohlednit ztráty přiznaných ve svém členském státě sídla. Rovněž odkazovaly na možnost podmínit právo na snížení daní tím, že do zdanitelných zisků společnosti, které bylo přiznáno snížení daní skupiny, budou zahrnovány budoucí zisky dceřiné společnosti-nerezidenta ve výši předtím započtených ztrát.

55 V tomto ohledu Soudní dvůr usuzuje, že omezující opatření dotčené ve věci v původním řízení nepřekračuje meze toho, co je nezbytné k dosažení podstaty sledovaných cílů v situaci, kdy:

- dceřiná společnost-nerezident vyčerpal možnost zohlednit ztráty, které existují v jejím

stát? sídla v rámci zdařovacích období, kterého se týkala žádost o snížení daní, jakož i v rámci předcházejících zdařovacích období, případně prostřednictvím převodu těchto ztrát na této osobu nebo započtením uvedených ztrát na zisky realizované dceřinou společností během předcházejících zdařovacích období, a

– neexistuje možnost, aby mohly být ztráty zahraniční dceřiné společnosti zohledněny v jejím stát? sídla v rámci budoucích zdařovacích období buď jí samotnou, nebo této osobou, zejména v případě převodu dceřiné společnosti na tuto této osobu.

56 Prokáže-li tedy v členském stát? mateřská společnost-rezident dařovým orgánem, že jsou tyto podmínky splněny, je v rozporu s článkem 43 ES a 48 ES, aby byla vyloučena možnost této mateřské společnosti odečíst ztráty vzniklé v její dceřiné společnosti-nerezidentu z jejího zisku zdanitelného v tomto členském stát?.

57 V této souvislosti je ještě třeba upřesnit, že členské státy mohou volně přijímat nebo ponechávat v platnosti pravidla, jejichž zvláštním úelem je vyloučit z dařového zvýhodnění činnost vykonstruované operace, jejichž cílem je zneužití nebo únik uplatnění vnitrostátního dařového zákona (viz v tomto smyslu výše uvedené rozsudky ICI, bod 26, a De Lasteyrie du Saillant, bod 50).

58 Krom toho, je-li možné identifikovat jiná méně omezující opatření, taková opatření vyžadují v každém případě přijetí harmonizačních pravidel zákonodárcem Společenství.

59 Je tedy namístě odpovědět na první otázku tak, že články 43 ES a 48 ES při současném stavu práva Společenství nebrání právním předpisům členského státu, které obecně vyloučí možnost mateřské společnosti-rezidenta odečíst ze svého zdanitelného zisku ztráty vzniklé v jiném členském stát? v dceřiné společnosti se sídlem na území tohoto jiného členského státu, zatímco takovou možnost přiznávají, pokud se jedná o ztráty vzniklé v dceřiné společnosti-rezidentu. Je nicméně v rozporu s články 43 ES a 48 ES, je-li taková možnost mateřské společnosti-rezidenta vyloučena v situaci, kdy jednak dceřiná společnost-nerezident vyčerpala možnosti zohlednit ztráty, které existují v jejím stát? sídla v rámci zdařovacího období, kterého se týkala žádost o snížení daní, jakož i v rámci předcházejících zdařovacích období, a kdy jednak neexistují možnosti, aby tyto ztráty mohly být zohledněny v jejím stát? sídla v rámci budoucích zdařovacích období buď jí samotnou, nebo této osobou, zejména v případě převodu dceřiné společnosti na tuto této osobu.

K druhé otázce

60 S ohledem na odpověď na první otázku není namístě odpovídat na druhou otázku.

K nákladům řízení

61 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o ústníky povodního řízení, povahu incidenčního řízení vzhledem ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložением jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

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

Články 43 ES a 48 ES při současném stavu práva Společenství nebrání právním předpisům členského státu, které obecně vyloučí možnost mateřské společnosti-rezidenta odečíst ze svého zdanitelného zisku ztráty vzniklé v jiném členském stát? v dceřiné společnosti se sídlem na území tohoto jiného členského státu, zatímco takovou možnost přiznávají, pokud se jedná o ztráty vzniklé v dceřiné společnosti-rezidentu. Je nicméně v rozporu s články 43 ES a 48 ES, je-li taková možnost mateřské společnosti-rezidenta vyloučena v

situaci, kdy jednak dceřiná společnost-nerezident vyžerpala možnosti zohlednit ztráty, které existují v jejím státě sídla v rámci zdaňovacích období, kterého se týkala žádost o snížení daní, jakož i v rámci předcházejících zdaňovacích období, a kdy jednak neexistují možnosti, aby tyto ztráty mohly být zohledněny v jejím státě sídla v rámci budoucích zdaňovacích období buď jí samotnou, nebo třetí osobou, zejména v případě převodu dceřiné společnosti na tuto třetí osobu.

Podpisy.

* Jednací jazyk: angličtina.