

V?c C-337/08

X Holding BV

v.

Staatssecretaris van Financiën

(žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná Hoge Raad der Nederlanden)

„?lánky 43 ES a 48 ES – Da?ové právní p?edpisy – Da? z p?íjmu právnických osob – Da?ová jednotka tvo?ená mate?skou spole?ností-rezidentem a jednou ?i n?kolika dce?inými spole?nostmi-rezidenty – Zdan?ní zisk? u mate?ské spole?nosti – Vylou?ení dce?iných spole?ností-nerezident?“

Shrnutí rozsudku

Volný pohyb osob – Svoboda usazování – Da?ové právní p?edpisy – Da? z p?íjmu právnických osob

(?lánky 43 ES a 48 ES)

?lánky 43 ES a 48 ES nebrání právní úprav? ?lenského státu, jež umož?uje mate?ské spole?nosti vytvo?it jednu da?ovou jednotku se svou dce?inou spole?ností-rezidentem, ale brání vytvo?ení takovéto jedné da?ové jednotky s dce?inou spole?ností-nerezidentem, jestliže zisky této dce?iné spole?nosti nepodléhají da?ovým zákon?m tohoto ?lenského státu.

Vylou?ení takovéto výhody pro mate?skou spole?nost, která vlastní dce?inou spole?nost usazenou v jiném ?lenském stát?, bezpochyby omezuje svobodu usazování, jelikož m?že ?init výkon svobody usazování mate?skou spole?ností mén? atraktivním tím, že tuto mate?skou spole?nost odrazuje od z?izování dce?iných spole?ností v jiných ?lenských státech. V tomto ohledu situace mate?ské spole?nosti-rezidenta, která si p?eje vytvo?it jednu da?ovou jednotku s dce?inou spole?ností-rezidentem, a situace mate?ské spole?nosti-rezidenta, která si p?eje vytvo?it jednu da?ovou jednotku s dce?inou spole?ností-nerezidentem, jsou vzhledem k cíli takového da?ového režimu objektivn? srovnatelné, jelikož se ob? snaží využít výhody, které jim tento režim skýtá, zejména konsolidovat na úrovni mate?ské spole?nosti zisky a ztráty spole?ností za?len?ných do jedné da?ové jednotky a zachovat da?ov? neutrální povahu transakcí provedených uvnit? skupiny.

Takový da?ový režim je však od?vodn?n nutností zachovat rozd?lení da?ové pravomoci mezi ?lenské státy. Jelikož se totiž mate?ská spole?nost m?že sama libovoln? rozhodnout, že vytvo?í da?ovou jednotku se svou dce?inou spole?ností a z roku na rok ji op?t svobodn? rozpustí, možnost zahrnout do jedné da?ové jednotky dce?inou spole?nost-nerezidenta by znamenala, že jí bude ponechána volba da?ového režimu použitelného na ztráty této dce?iné spole?nosti, jakož i volba místa, kde budou tyto ztráty zohledn?ny. Jelikož rozsah da?ové jednotky m?že být takto m?n?n, m?lo by p?iznání možnosti za?lenit do ní dce?inou spole?nost-nerezidenta za následek, že by bylo mate?ské spole?nosti umožn?no, aby si libovoln? zvolila ?lenský stát, kde uplatní ztráty této dce?iné spole?nosti.

Co se tý?e p?im?ené povahy zmín?ného da?ového režimu, skute?nost, že se ?lenský stát rozhodne p?ipustit p?edb?žné zapo?tení ztrát zahrani?ní stálé provozovny v míst? hlavního sídla

podniku, neznamená, že se toto zvýhodnění musí použít i na dceřiné společnosti-nerezidenty mateřské společnosti-rezidenta. Stále provozovny nacházející se v jiném členském státě a dceřiné společnosti-nerezidenti se totiž nenacházejí ve srovnatelném postavení co do rozdělení daňové pravomoci, jako je to, které vyplývá z dohody o zamezení dvojího zdanění, jelikož dceřiná společnost jakožto samostatná právnická osoba plně podléhá dani ve státě, který je smluvní stranou takovéto dohody, v němž má tato společnost své sídlo, zatímco stálá provozovna nacházející se v jiném členském státě zčásti zásadně podléhá daňové pravomoci členského státu původu. Je zajisté pravda, že svoboda volby, kterou čl. 43 první pododstavec druhá veta ES ponechává hospodářským subjektům k určení právní formy, jež se nejlépe hodí k výkonu činností v druhém členském státě, nesmí být omezena diskriminativními daňovými ustanoveními. členský stát původu má však volnost ohledně stanovení podmínek a výše zdanění různých organizačních forem tuzemských společností vykonávajících činnost v zahraničí, pokud s nimi nezachází diskriminativně oproti srovnatelným tuzemským provozovnám. Jelikož se provozovny umístěné v jiném členském státě a dceřiné společnosti-nerezidenti nenacházejí ve srovnatelné situaci co do stejného rozdělení daňové pravomoci, není tudíž členský stát původu povinen uplatňovat na dceřiné společnosti-nerezidenty též daňový režim jako na zahraniční stálé provozovny. Dotýkající se daňový režim musí být tedy považován za přiměřený cílem, jež sleduje.

(viz body 19, 24, 31–33, 37–40, 42–43 a výrok)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

25. února 2010(*)

„Články 43 ES a 48 ES – Daňové právní předpisy – Daň z příjmu právnických osob – Daňová jednotka tvořená mateřskou společností-rezidentem a jednou či několika dceřinými společnostmi-rezidenty – Zdanění zisků u mateřské společnosti – Vyloučení dceřiných společností-nerezidentů“

Ve věci C-337/08,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemsko) ze dne 11. července 2008, došlým Soudnímu dvoru dne 21. července 2008, v řízení

X Holding BV

proti

Staatssecretaris van Financiën,

SOUDNÍ DVŮR (druhý senát),

ve složení J.-C. Bonichot (zpravodaj), předseda čtvrtého senátu, zastupující předseda druhého senátu, C. W. A. Timmermans, K. Schieman, P. Kriš a L. Bay Larsen, soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: M. Ferreira, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 25. června 2009,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za X Holding BV F. A. Engelenem a S. C. W. Doumou, belastingadviseurs,
- za nizozemskou vládu C. M. Wissels, M. Noort a D. J. M. de Gravem, jako zmocnenci,
- za německou vládu M. Lummou, C. Blaschkem a B. Kleinem, jako zmocnenci,
- za španělskou vládu M. Muñoz Pérezem a B. Plaza Cruz, jako zmocnenci,
- za francouzskou vládu G. de Berguesem a J.-C. Graciou, jako zmocnenci,
- za portugalskou vládu L. Inez Fernandesem a J. Menezes Leitãem, jako zmocnenci,
- za švédskou vládu A. Falk, S. Johannesson a K. Petkovskou, jako zmocnenkyni,
- za vládu Spojeného království H. Walker, jako zmocnenkyni, ve spolupráci s M. Grayem, barrister,
- za Komisi Evropských společenství R. Lyalem a W. Roelsem, jako zmocnenci,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 19. listopadu 2009,

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 společnostmi X Holding BV (dále jen „X Holding“), kapitálovou společností se sídlem v Nizozemsku, a nizozemskou finanční správou ohledně jejího odmítnutí přiznat uvedené společnosti možnost vytvoření jedné daňové jednotky s dceřinou společností-nerezidentem.

Právní rámec

Dohoda o zamezení dvojího zdanění uzavřená mezi Belgickým královstvím a Nizozemským královstvím

3 Dohoda ze dne 5. června 2001 mezi Belgickým královstvím a Nizozemským královstvím o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oblasti daní z příjmu a z majetku (dále jen „dohoda o zamezení dvojího zdanění“) ve svém čl. 7 odst. 1 v souladu se vzorovou smlouvou vypracovanou Organizací pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD) stanoví:

„Zisky podniku smluvního státu mohou být zdaněny pouze v tomto státě, ledaže tento podnik vykonává činnost v jiném smluvním státě prostřednictvím stálé provozovny, která se zde nachází. Vykonává-li podnik svou činnost tímto způsobem, pak lze zisky tohoto podniku zdanit v jiném státě, ale pouze pokud je lze připsat této provozovně.“

4 Pobírá-li daňový poplatník usazený v Nizozemsku příjmy, které musí být podle článku 7

dohody o zamezení dvojího zdanění zdaněny v Belgii, Nizozemské království přizná snížení daně podle čl. 23 odst. 2 téže dohody, které je v nizozemských právních předpisech stanoveno za účelem zamezení dvojího zdanění.

Nizozemská právní úprava

5 Článek 15 zákona z roku 1969 o dani z příjmů právnických osob stanoví:

„1. Disponuje-li daňový poplatník (mateřská společnost) vlastnictvím v právním a hospodářském smyslu minimálně 95 % podílů na splaceném základním kapitálu jiného daňového poplatníka (dceřiné společnosti), vybere se na žádost obou daňových poplatníků od nich daň takovým způsobem, jako by se jednalo o jednoho daňového poplatníka, a to tak, jako kdyby příjmy a majetek dceřiné společnosti byly součástí příjmů a majetku mateřské společnosti. Daň se vybere od mateřské společnosti. Poplatníci jsou tedy společně považováni za jednu daňovou jednotku. Součástí jedné daňové jednotky může být více dceřiných společností.

[...]

3. První odstavec se použije pouze tehdy, jestliže

[...]

b. se pro výpočet výše zisku použijí pro oba daňové poplatníky stejná ustanovení;

c. oba daňoví poplatníci mají sídlo v Nizozemsku a v případě, že se zákon o správě daní a poplatků [(Belastingregeling voor het Koninkrijk)] nebo dohoda o zamezení dvojího zdanění vztahuje na jednoho z daňových poplatníků, je uvedený poplatník podle této právní úpravy nebo této dohody rovněž považován za usazeného v Nizozemsku;

[...]

4. Správním opatřením s obecnou působností může být stanoveno, za jakých podmínek lze odchýlit od odst. 3 písm. b) umožnit daňovým poplatníkům, na něž se tytéž právní předpisy nepoužijí za účelem zjištění výše zisku, aby přesto vytvořili daňovou jednotku. Krom toho daňový poplatník, který podle své vnitrostátní právní úpravy nebo podle zákona o správě daní a poplatků [Nizozemského] království, popřípadě též podle dohody o zamezení dvojího zdanění, není usazen v Nizozemsku, ale provozuje podnik prostřednictvím stále provozovny nacházející se v Nizozemsku, může odchýlit od odst. 3 písm. c), za podmínek, které jsou stanoveny správním opatřením s obecnou působností, tvořit součást daňové jednotky, jestliže pravomoc zdaňovat zisk pocházející z tohoto podniku byla Nizozemsku přiznána na základě zákona o správě daní a poplatků tohoto království nebo dohody o zamezení dvojího zdanění a jestliže:

a. se místo skutečného vedení tohoto daňového poplatníka nachází na Nizozemských Antilách, v Arubě, členském státě Evropské unie anebo státě, na něž se vztahuje dohoda o zamezení dvojího zdanění uzavřená s Nizozemskem, která stanoví zákaz diskriminace stálých provozoven;

b. daňovým poplatníkem podle písmene a) je akciová společnost nebo společnost s ručením omezeným anebo subjekt, který je s nimi srovnatelný svou povahou a způsobem svého založení, a

c. část v dceřiné společnosti uváděná v odstavci 1 spadá do majetku stále provozovny mateřské společnosti v Nizozemsku, pokud daňový poplatník uvedený v písmeni a) je součástí daňové jednotky jakožto mateřská společnost.

[...]"

Spor v p?vodním ?ízení a p?edb?žná otázka

6 X Holding usazená v Nizozemsku je jediným akcionářem společnosti F, jež byla založena podle belgického práva, je usazena v Belgii a nepodléhá dani z p?íjmu právnických osob v Nizozemsku.

7 Jak X Holding, tak i společnost F požadovaly, aby byly považovány za jednu da?ovou jednotku ve smyslu ?l. 15 odst. 1 nizozemského zákona z roku 1969 o dani z p?íjm? právnických osob. Jejich návrh byl nizozemskou finan?ní správou odmítnut z toho d?vodu, že společnost F nemá oproti tomu, co vyžaduje ?l. 15 odst. 3 písm. c) tohoto zákona, sídlo v Nizozemsku.

8 Rechtbank te Arnhem (soud v Arnhemu), k němuž byla podána žaloba proti tomuto odmítnutí, potvrdil jeho legalitu, p?i?emž odkázal zejména na rozsudek ze dne 13. prosince 2005, Marks & Spencer (C?446/03, Sb. rozh. s. I?10837).

9 Společnost X Holding podala proti tomuto rozhodnutí kasa?ní opravný prostředek k Hoge Raad der Nederlanden (nizozemský nejvyšší soud). Tento soud se rozhodl p?erušit ?ízení a položit Soudnímu dvoru následující p?edb?žnou otázku:

„Má být ?lánek 43 ES ve spojení s ?lánkem 48 ES vykládán v tom smyslu, že brání tomu, aby prostřednictvím vnitrostátní právní úpravy ?lenského státu [...], podle které si mate?ská společnost a její dce?iná společnost mohou zvolit, že jimi dlužná da? bude vybrána od mate?ské společnosti usazené v tomto ?lenském státu tak, jako by se jednalo o jednoho da?ového poplatníka, byla tato možnost volby vyhrazena společností, které, pokud jde o zdanění jejich zisk?, podléhají da?ové pravomoci dot?eného ?lenského státu?“

K návrhu na znovuotev?ení ústní ?ásti ?ízení

10 Podáním došlým kanceláři Soudního dvora dne 2. prosince 2009 navrhla společnost X Holding Soudnímu dvoru, aby podle ?lánku 61 jednacího řádu nařídil znovuotev?ení ústní ?ásti ?ízení. Podle této společnosti je stanovisko generální advokátky založeno na nesprávném výkladu nizozemského vnitrostátního i mezinárodního da?ového práva.

11 Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že Soudní dv?r m?že podle ?lánku 61 svého jednacího řádu bez návrhu nebo na návrh generálního advokáta nebo na návrh ú?astníků ?ízení nařídít znovuotev?ení ústní ?ásti ?ízení, pokud má za to, že v?c není dostate?ně objasněna nebo že musí být rozhodnuta na základě argumentu, který nebyl mezi ú?astníky ?ízení projednán (viz zejména rozsudek ze dne 16. prosince 2008, Cartesio, C?210/06, Sb. rozh. s. I?9641, bod 46).

12 Nizozemské právo použitelné v p?vodním ?ízení však bylo uváděno a komentováno v písemných a ústních vyjádřeních p?edložených a p?ednesených Soudnímu dvoru. Za těchto podmínek má Soudní dv?r za to, že disponuje všemi poznatky pot?ebnými pro zodpovězení otázek položených p?edkládajícím soudem.

13 Krom toho se netvrdí, že by projednávaná v?c m?la být rozhodnuta na základě nějakého argumentu, který nebyl projednán p?ed Soudním dvorem.

14 Návrh na znovuotev?ení ústní ?ásti ?ízení je tudíž po vyslechnutí generální advokátky nutno zamítnout.

K p?edb?žné otázce

15 Podstatou p?edb?žné otázky p?edkládajícího soudu je, zda ?lánky 43 ES a 48 ES brání právní úprav? ?lenského státu, jež dovoluje mate?ské spole?nosti vytvo?it jednu da?ovou jednotku se svou dce?inou spole?ností-rezidentem, ale vytvo?ení takovéto jedin? da?ové jednotky s dce?inou spole?ností-nerezidentem neumo?uje, jestliže se na zisky naposled zmín?né dce?iné spole?nosti nevztahují da?ové p?edpisy tohoto ?lenského státu.

16 Je t?eba p?ipomenout, že podle ustálené judikatury sice p?ímé dan? spadají do pravomoci ?lenských stát?, avšak ?lenské státy musí p?i jejím výkonu dodržovat právo Spole?enství (viz zejména výše uvedený rozsudek Marks & Spencer, bod 29; rozsudek ze dne 12. prosince 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C?374/04, Sb. rozh. s. I?11673, bod 36, jakož i rozsudek ze dne 17. zá?í 2009, Glaxo Wellcome, C?182/08, Sb. rozh. s. I-8591, bod 34).

17 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 jeho 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 jejich ?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, jakož i výše uvedený rozsudek Marks & Spencer, bod 30).

18 V tomto ohledu možnost poskytovaná nizozemským právem mate?ským spole?nostem-rezident?m a jejich dce?iným spole?nostem-rezident?m, aby byly zda?ovány tak, jako by tvo?ily jednu da?ovou jednotku, tzn. podléhaly režimu da?ové integrace, p?edstavuje pro dot?ené spole?nosti výhodu. Tento režim zejména umo?uje konsolidovat na úrovni mate?ské spole?nosti zisky a ztráty spole?ností, které jsou sou?ástí da?ové jednotky, a zajistit, aby si transakce provedené uvnit? skupiny zachovaly da?ov? neutrální povahu.

19 Vylou?ení takovéto výhody pro mate?skou spole?nost, která vlastní dce?inou spole?nost usazenou v jiném ?lenském stát?, m?že ?init výkon svobody usazování mate?skou spole?ností mén? atraktivním tím, že tuto mate?skou spole?nost odrazuje od z?izování dce?iných spole?ností v jiných ?lenských státech.

20 Aby takové rozdílné zacházení bylo slu?itelné s ustanoveními Smlouvy o ES týkajícími se svobody usazování, je t?eba, aby se týkalo situací, které nejsou objektivn? srovnatelné, anebo bylo od?vodn?no naléhavým d?vodem obecného zájmu (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 12. prosince 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C?446/04, Sb. rozh. s. I?11753, bod 167).

21 Nizozemská, n?mecká a portugalská vláda uvád?jí, že tyto dva p?ípady nejsou objektivn? srovnatelné, jelikož se dce?iné spole?nosti-rezidenti a dce?iné spole?nosti-nerezidenti nenacházejí ohledn? da?ového režimu, o který jde v p?vodním ?ízení, ve srovnatelných da?ových situacích. Zejména tvrdí, že dce?iná spole?nost, která má sídlo v jiném ?lenském stát?, nepodléhá da?ové pravomoci státu, kde má sídlo mate?ská spole?nost, takže nem?že být za?len?na do da?ové jednotky, která je zda?ována v naposled zmín?ném ?lenském stát?.

22 V tomto ohledu z judikatury Soudního dvora vyplývá, že se srovnatelnost situace Spole?enství s vnitrostátní situací musí zkoumat s ohledem na cíl sledovaný dot?enými vnitrostátními ustanoveními (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 18. ?ervence 2007, Oy AA,

23 Je třeba konstatovat, že v da?ovém právu sice m?že bydlišt?, sídlo ?i místo podnikání poplatník? p?edstavovat faktor, který m?že od?vodnit vnitrostátní pravidla, jež zakládají rozdílné zacházení mezi poplatníky-rezidenty a poplatníky-nerezidenty, avšak není tomu tak vždy. P?ipušt?ní toho, že by ?lenský stát sídla mohl voln? uplat?ovat rozdílné zacházení pouze z toho d?vodu, že se sídlo spole?nosti nachází v jiném ?lenském stát?, by totiž zbavilo ?lánek 43 ES jeho smyslu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 28. ledna 1986, Komise v. Francie, 270/83, Recueil, s. 273, bod 18, jakož i výše uvedený rozsudek Marks & Spencer, bod 37).

24 Situace mate?ské spole?nosti-rezidenta, která si p?eje vytvo?it jednu da?ovou jednotku s dce?inou spole?ností-rezidentem, a situace mate?ské spole?nosti-rezidenta, která si p?eje vytvo?it jednu da?ovou jednotku s dce?inou spole?ností-nerezidentem, však jsou vzhledem k cíli da?ového režimu, o jaký se jedná v p?vodním ?ízení, objektivn? srovnatelné, jelikož se ob? snaží využít výhody, které jim tento režim skýtá, zejména konsolidovat na úrovni mate?ské spole?nosti zisky a ztráty spole?ností za?len?ných do jedné da?ové jednotky a zachovat da?ov? neutrální povahu transakcí provedených uvnit? skupiny.

25 Je třeba zkoumat, zda takové rozdílné zacházení, o jaké se jedná v p?vodním ?ízení, je od?vodn?no naléhavým d?vodem obecného zájmu.

26 Má-li být takovýto rozdíl od?vodn?ný, musí být zp?sobilý zaru?it uskute?nění dot?eného cíle a nep?ekra?ovat meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 15. kv?tna 1997, Futura Participations a Singer, C?250/95, Recueil, s. I?2471, bod 26; ze dne 11. b?ezna 2004, de Lasteyrie du Saillant, C?9/02, Recueil, s. I?2409, bod 49, jakož i výše uvedený rozsudek Marks & Spencer, bod 35).

27 Vlády, které p?ednesly svá vyjád?ení p?ed Soudním dvorem, uvád?jí, že dot?ené rozdílné zacházení, o které jde v p?vodním ?ízení, je od?vodn?no zejména cílem zajistit ochranu rozd?lení zda?ovacích pravomoci mezi ?lenské státy.

28 V tomto ohledu je třeba p?ipomenout, že ochrana d?lby zda?ovacích pravomoci mezi ?lenské státy m?že zp?sobit, že na hospodá?ské ?innosti spole?ností usazených v jednom z t?chto stát? bude nezbytné použít pouze da?ová pravidla tohoto ?lenského státu, a to jak na zisky, tak i na ztráty (viz výše uvedený rozsudek Marks & Spencer, bod 45, jakož i rozsudek ze dne 15. kv?tna 2008, Lidl Belgium, C?414/06, Sb. rozh. s. I?3601, bod 31).

29 Kdyby byla spole?nostem poskytnuta možnost volby ohledn? zohled?ování jejich ztrát v ?lenském stát? jejich usazení nebo v jiném ?lenském stát?, narušila by se tím ve zna?né mí?e vyvážená d?lba zda?ovacích pravomoci mezi ?lenské státy, nebo? základ dan? by byl v prvním stát? zvýšen a ve druhém stát? snížen ve výši p?evedených ztrát (viz výše uvedené rozsudky Marks & Spencer, bod 46; Oy AA, bod 55, jakož i Lidl Belgium, bod 32).

30 Stejn? tomu je i v p?ípad? takového režimu da?ové integrace, o jaký jde v p?vodním ?ízení.

31 Jelikož mate?ská spole?nost se m?že sama libovoln? rozhodnout, že vytvo?í da?ovou jednotku se svou dce?inou spole?ností a z roku na rok ji op?t rozpustí, možnost zahrnout do jedné da?ové jednotky dce?inou spole?nost-nerezidenta by znamenala, že jí bude ponechána volba da?ového režimu použitelného na ztráty této dce?iné spole?nosti, jakož i volba místa, kde budou tyto ztráty zohledn?ny.

32 Jelikož rozsah da?ové jednotky m?že být takto m?n?n, m?lo by p?íznání možnosti za?lenit do ní dce?inou spole?nost-nerezidenta za následek, že by bylo mate?ské spole?nosti umožn?no,

aby si libovolně zvolila nělenský stát, kde uplatní ztráty této dceřiné společnosti (viz v tomto smyslu výše uvedené rozsudky Oy AA, bod 56, a Lidl Belgium, bod 34).

33 Takový daňový režim, o jaký jde v pŕvodním řízení, je tudíž odŕvodněn nutností zachovat rozdřlení daňové pravomoci mezi nělenské státy.

34 Jelikož je takovýto režim zpřisobilý zaruřit dosažení tohoto cíle, je dále třeba zkoumat, zda nepřekračuje meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné (viz v tomto smyslu zejména výše uvedený rozsudek Marks & Spencer, bod 53).

35 X Holding a Komise Evropských společenství v tomto ohledu tvrdí, že vytvoření daňové jednotky v tuzemsku vede k tomu, že dceřiné společnosti-rezidenti jsou z daňového hlediska postaveny na roveř stálým provozovněm. Tvrdí, že *per analogiam* by s dceřinými společnostmi-nerezidenty mohlo být v rámci přeshraniění daňové jednotky zacházeno jako se stálými provozovněmi v zahraničí. Podle nich však ztráty stálé provozovny v zahraničí mohou být dořasně připsány k ziskům hlavní společnosti podle přechodné právní úpravy týkající se ztrát ve spojení s právní úpravou o dodatečném zdanění. Použití těchto pravidel na dceřiné společnosti-nerezidenty by mohlo představovat mírnější prostědek k dosažení zamýšleného cíle než zákaz, aby mateřská společnost-rezident vytvořila daňovou jednotku s dceřinou společností-nerezidentem.

36 Tato argumentace však musí být odmítnuta.

37 Jak totiž uvedla generální advokátka v bodě 51 svého stanoviska, skutečnost, že se nělenský stát rozhodne připustit předběžné zapořtení ztrát zahraniční stálé provozovny v místě hlavního sídla podniku, neznamená, že se toto zvýhodnění musí použít i na dceřiné společnosti-nerezidenty mateřské společnosti-rezidenta.

38 Stálé provozovny nacházející se v jiném nělenském státě a dceřiné společnosti-nerezidenti se totiž nenacházejí ve srovnatelném postavení co do rozdřlení daňové pravomoci, jako je to, které vyplývá z dohody, jako je dohoda o zamezení dvojího zdanění, zejména z jejích řl. 7 odst. 1 a řl. 23 odst. 2. Zatímco dceřiná společnost jakožto samostatná právnická osoba plně podléhá dani ve státě, který je smluvní stranou takovéto dohody, v němž má tato společnost své sídlo, není tomu tak v případě stálé provozovny nacházející se v jiném nělenském státě, která zčásti zásadně podléhá daňové pravomoci nělenského státu pŕvodu.

39 Je zajisté pravda, že Soudní dvŕr v jiných případech rozhodl, že možnost svobodně zvolit právní formu, která se nejlépe hodí k výkonu řinností v druhém nělenském státě, kterou řl. 43 první pododstavec druhá vřta Smlouvy o ES ponechává hospodářským subjektům, nesmí být omezena diskriminačními daňovými ustanoveními (viz v tomto smyslu výše citované rozsudky Komise v. Francie, bod 22, a Oy AA, bod 40, a rozsudek ze dne 23. února 2006, CLTŕUFA, Cř253/03, Sb. rozh. s. ř1831, bod 14).

40 nělenský stát pŕvodu má však volnost ohledně stanovení podmínek a výše zdanění řzných organizačních forem, které pro své usazení v zahraničí využívají tuzemské společnosti vykonávající řinnost v zahraničí, pokud s nimi nezachází diskriminačně oproti srovnatelným tuzemským organizačním formám (rozsudek ze dne 6. prosince 2007, Columbus Container Services, Cř298/05, Sb. rozh. s. ř10451, body 51 a 53). Jelikož se provozovny umístěné v jiném nělenském státě a dceřiné společnosti-nerezidenti nenacházejí, jak bylo uvedeno v bodě 38 tohoto rozsudku, ve srovnatelné situaci co se týče rozdřlení daňové pravomoci, není nělenský stát pŕvodu povinen uplatňovat na dceřiné společnosti-nerezidenty týž daňový režim jako na zahraniční stálé provozovny.

41 V takové situaci, o jakou jde v p?vodním ?ízení, kdy dot?ená da?ová výhoda spo?ívá v možnosti p?iznané mate?ským spole?nostem-rezident?m a jejich dce?iným spole?nostem-rezident?m, aby byly zda?ovány tak, jako by tvo?ily jedinou da?ovou jednotku, by každé rozší?ení této výhody na p?eshrani?ní situace m?lo za následek, jak bylo uvedeno v bod? 32 tohoto rozsudku, že by bylo mate?ským spole?nostem umožn?no svobodn? si zvolit ?lenský stát, kde uplatní ztráty své dce?iné spole?nosti-nerezidenta (viz obdobn? výše uvedený rozsudek Oy AA, bod 64).

42 S ohledem na výše uvedené musí být takový da?ový režim, o jaký jde v p?vodním ?ízení, považován za p?im?ený cíl?m, jež sleduje.

43 Na položenou otázku je tedy nutno odpov?d?t, že ?lásky 43 ES a 48 ES nebrání právní úprav? ?lenského státu, jež umož?uje mate?ské spole?nosti vytvo?it jednu da?ovou jednotku se svou dce?inou spole?ností-rezidentem, ale brání vytvo?ení takovéto jedné da?ové jednotky s dce?inou spole?ností-nerezidentem, jestliže zisky této dce?iné spole?nosti nepodléhají da?ovým zákon?m tohoto ?lenského státu.

K náklad?m ?ízení

44 Vzhledem k tomu, že ?ízení má, pokud jde o ú?astníky p?vodního ?ízení, povahu inciden?ního ?ízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu p?ed p?edkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech ?ízení p?íslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé p?edložením jiných vyjád?ení Soudnímu dvoru než vyjád?ení uvedených ú?astník? ?ízení se nenahrazují.

Z t?chto d?vod? Soudní dv?r (druhý senát) rozhodl takto:

?lásky 43 ES a 48 ES nebrání právní úprav? ?lenského státu, jež umož?uje mate?ské spole?nosti vytvo?it jednu da?ovou jednotku se svou dce?inou spole?ností, ale brání vytvo?ení takovéto jedné da?ové jednotky s dce?inou spole?ností usazenou v zahrani?í, jestliže zisky této dce?iné spole?nosti nepodléhají da?ovým zákon?m tohoto ?lenského státu.

Podpisy.

* Jednací jazyk: nizozemština.