

V?c C-347/04

Rewe Zentralfinanz eG, univerzální právní nástupce ITS Reisen GmbH

v.

Finanzamt Köln-Mitte

(žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná Finanzgericht Köln)

„Svoboda usazování – Korporační da? – Okamžité vyrovnání ztrát dosažených mateřskými společnostmi – Ztráty vyplývající z odpisu hodnoty podíl? držených v dceřiných společnostech usazených v jiných členských státech“

Shrnutí rozsudku

Volný pohyb osob – Svoboda usazování – Daňové právní předpisy

[Smlouva o ES, ?lánek 52 (nyní po změně ?lánek 43 ES) a ?lánek 58 (nyní ?lánek 48 ES)]

?lánky 52 Smlouvy (nyní po změně ?lánek 43 ES) a 58 Smlouvy (nyní ?lánek 48 ES) brání právní úprav? členského státu, která omezuje možnosti mateřské společnosti se sídlem v tomto stát? provést daňový odpočet ztrát dosažených uvedenou společností na základ? odpisu hodnoty jejich podíl? v dceřiných společnostech usazených v jiných členských státech, v nichž drží podíl umožňující jí vykonávat určitý vliv na rozhodování v těchto zahraničních dceřinných společnostech a určovat jejich činnost, zatímco takové omezení neexistuje u podíl? držených v dceřiných společnostech-rezidentech.

Takové rozdílné daňové zacházení mezi mateřskými společnostmi-rezidenty podle toho, zda mají, či nemají dceřiné společnosti v zahraničí, nemůže být odvodn?no pouhou skutečností, že se rozhodly vykonávat hospodářské činnosti v jiném členském stát?, ve kterém dotčený stát nemůže vykonávat svoji daňovou pravomoc. Argument vycházející z vyváženého rozdělení daňovací pravomoci mezi členskými státy nemůže jako takový odvodňovat to, že členský stát systematicky odmítá poskytovat daňové zvýhodnění mateřské společnosti-rezidentovi z důvodu, že tato společnost rozvinula nadnárodní hospodářskou činnost, která nemá ihned přinášet tomuto státu daňové příjmy.

Krom toho, jelikož specifickým předmětem takové právní úpravy není vyloučení čist? vykonávaných operací, jejichž cílem by bylo obcházení vnitrostátního daňového zákona, z možnosti získat daňové zvýhodnění, ale týká se obecn? všech situací, ve kterých jsou dceřiné společnosti z jakéhokoliv důvodu usazeny v jiném členském stát?, nemůže být tato úprava, aniž by překračovala meze toho, co je nezbytné pro dosažení cíle, který údajně sleduje, považována za odvodn?nou nebezpečím daňových únik?. Usazení společnosti mimo území tohoto členského státu totiž neznamená samo o sob? existenci daňového úniku, neboť dotčená společnost v každém případě podléhá daňovým právním předpisům státu usazení.

(viz body 43, 52, 70 a výrok)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

29. března 2007 (*)

„Svoboda usazování – Korporační daň – Okamžité vyrovnání ztrát dosažených mateřskými společnostmi – Ztráty vyplývající z odpisu hodnoty podílů držených v dceřiných společnostech usazených v jiných členských státech“

Ve věci C-347/04,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Finanzgericht Köln (Německo) ze dne 15. července 2004, došlým Soudnímu dvoru dne 13. srpna 2004, v řízení

Rewe Zentralfinanz eG, univerzální právní nástupce ITS Reisen GmbH,

proti

Finanzamt Köln-Mitte,

SOUDNÍ DVŮR (druhý senát),

ve složení C. W. A. Timmermans, předseda senátu, J. Klučka, R. Silva de Lapuerta, J. Makarczyk a L. Bay Larsen (zpravodaj), soudci,

generální advokát: M. Poiares Maduro,

vedoucí soudní kanceláře: B. Fülöp, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 16. března 2006,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Rewe Zentralfinanz eG M. Laustererem, Rechtsanwalt,
- za Finanzamt Köln-Mitte B. Redmannem, jako zmocněncem,
- za německou vládu M. Lummou a U. Forsthoffem, jako zmocněnci,
- za Komisi Evropských společenství R. Lyalem a D. Triantafyllouem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 31. května 2006,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 52 Smlouvy o ES (nyní pozměněn článkem 43 ES), článku 58 Smlouvy o ES (nyní článek 48 ES), článků 67 až 73 Smlouvy o ES (zrušené Amsterodamskou smlouvou), článků 73b až 73d Smlouvy o ES (nyní články 56 ES až 58 ES), článku 73e Smlouvy o ES (zrušený Amsterodamskou smlouvou), jakož i článků 73f a 73g Smlouvy o ES (nyní články 59 ES a 60 ES).

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi společností Rewe Zentralfinanz eG (dále jen „Rewe“), usazenou v Německu a jednající jako univerzální právní nástupce společnosti ITS Reisen GmbH (dále jen „ITS“), a Finanzamt Köln-Mitte, týkajícího se nezohlednění ztrát spojených s dílčími odpisy hodnoty podílů držených v dceřiných společnostech usazených v jiných členských státech jako provozních nákladů odpisovatelných pro účely stanovení zdanitelného zisku za daná období 1993 a 1994.

Vnitrostátní právní úprava

3 Podle § 1 zákona o korporátní dani z roku 1991 (Körperschaftsteuergesetz 1991, dále jen „KStG 1991“), který je použitelný ve věci v původním řízení, podléhají společnosti-rezidenti v Německu korporátní dani, pokud jde o jejich celosvětový zisk. Ten zahrnuje zisky poboček nebo zastoupení, jejichž prostřednictvím tyto společnosti-rezidenti vykonávají svou činnost mimo uvedený stát. Společnost-rezident naproti tomu není poplatníkem daně, pokud jde o zisky jejích dceřiných společností při jejich dosažení.

4 Podle § 8 odst. 1 KStG 1991 definují ustanovení zákona z roku 1990 o dani z příjmu (Einkommensteuergesetz 1990, dále jen „EStG“) a KStG 1991, co je třeba rozumět pod pojmem „příjem“ a jakým způsobem je tento příjem stanoven.

5 Podle § 6 odst. 1 bodu 2 druhé věty EStG 1990 představují odpisy snížení dílčí hodnoty podílů provozní náklady odpisovatelné pro účely stanovení zisku. Podle téhož § 6 je za dílčí hodnotu považována částka, kterou nabyvatel celé provozovny přisoudí dotčenému hospodářskému majetku v rámci celkové nákupní ceny. Zatímco odepisovatelný hospodářský majetek nabytý na základě investic je v zásadě v rámci stanovení zisku v rozvaze uváděn v nabývací nebo výrobní hodnotě, snížené o ztrátu hodnoty v důsledku opotřebení, osoba povinná k dani má rovněž možnost do přiznání uvést nižší dílčí hodnotu (dílčí odpis), poklesla-li například skutečná hodnota hospodářského majetku pod nabývací nebo výrobní hodnotu sníženou o ztrátu hodnoty v důsledku opotřebení.

6 Podle § 2 odst. 3 EStG 1990 je součet příjmů za rok dosažený poplatníkem tvořen zůstatkem kladných a záporných příjmů. Je-li výsledkem této operace ztráta, je v souladu s § 10d EStG 1990 odpisovatelná od zisku v jiných letech při stanovení příjmu pro daná účely v rámci očekávání nebo převodu ztrát.

7 Podle ustanovení EStG 1990, ve znění zákona z roku 1992 o danové reformě (Steueränderungsgesetz 1992) ze dne 25. února 1992 (BGBl. 1992 I, s. 297), bylo danové vyrovnání ztrát v případě dílčích odpisů hodnoty podílů v kapitálové společnosti v době rozhodné z hlediska skutečností v původním řízení předmětem rozdílného zacházení, podle toho, zda se toto započtení týkalo kapitálové společnosti usazené v Německu, nebo mimo území tohoto státu.

8 V případě držení podílu v kapitálové společnosti usazené v Německu mohly být podle § 2 odst. 3 EStG 1990 záporné příjmy, včetně ztrát pocházejících z dílčích odpisů, vztahující se k daňovému období, započteny se všemi kladnými příjmy dosaženými daňovým poplatníkem.

9 Podle § 2a odst. 1 a 2 EStG 1990, nazvaného „Záporné příjmy mající vztah k zahraničí“, mohou být určité záporné příjmy zahraničního původu daňově vyrovnány pouze omezeně:

„1) Záporné příjmy

[...]

2. pocházející z průmyslové nebo obchodní provozovny umístěné v cizí zemi,

3. a) pocházející ze započtení nižší dílčí hodnoty podílu, který je součástí provozního majetku, v právnické osobě nemající vedení ani sídlo v tuzemsku (zahraniční právnické osobě),
[...]

[...]

mohou být vyrovnány pouze kladnými příjmy téže povahy pocházejícími z téhož státu [...]; nemohou být odečteny ani na základě § 10d. Snížení zisku je považováno za záporné příjmy. Pokud záporné příjmy nemohou být vyrovnány podle první věty, jsou odečteny z kladných příjmů téže povahy, kterých daňový poplatník dosáhne v průběhu příštích daňových let v téže státě [...]

2) Odstavec 1 první věty bod 2 je použitelný pouze tehdy, prokáže-li poplatník, že záporné příjmy pocházejí z průmyslové nebo obchodní provozovny v zahraničí, jejímž výhradním nebo téměř výhradním podnikem činnosti je [...] poskytování plnění obchodní povahy, pokud tyto činnosti nespočívají ve zřizování nebo provozování turistických zařízení nebo v pronájmu hospodářského majetku [...]; podíl má držba alespoň čtvrtinového podílu na základním kapitálu kapitálové společnosti, jejímž výhradním nebo téměř výhradním podnikem činnosti jsou činnosti výše uvedené, jakož i financování spojené s držbou takového podílu, je považováno za poskytování obchodních plnění, nemá-li kapitálová společnost vedení ani sídlo v tuzemsku. Odstavec 1 první věty body 3 a 4 se nepoužije, prokáže-li poplatník, že právnická osoba splňovala podmínky uvedené v první větě od svého založení nebo v průběhu posledních pěti let předcházejících daňovému období, ve kterém došlo k vytvoření záporných příjmů, a v průběhu tohoto období.

[...]“

10 Z ustanovení § 2a EStG 1990 plyne, že vyrovnání záporných příjmů pocházejících z dílčího odpisu je možné pouze tehdy, dosahuje-li společnost v zahraničí příjmů ve smyslu tohoto § 2a odst. 2 (takzvané „aktivní“ příjmy) nebo drží-li sama alespoň 25% podíl v jiné zahraniční kapitálové společnosti, která dosahuje aktivních příjmů ve smyslu uvedeného § 2a odst. 2. Výkon činností spojených s cestovním ruchem v zahraničí vyrovnání ztrát bez dalšího vylučuje.

11 Podle § 8b odst. 2 KStG 1991, ve znění zákona o zajištění místa usazení (Standortsicherungsgesetz) ze dne 13. září 1993 (BGBl. 1993 I, s. 1569), byly zisky dosažené převodem podílu osvobozeny od daně poprvé v daňovém období 1994.

12 Konečně zákon o snížení daní (Steuersenkungsgesetz) ze dne 23. října 2000 (BGBl. 2000 I, s. 1433) provedl úpravu § 8b odst. 3 KStG 1991. Toto ustanovení ve svém novém znění uvádí, že snížení příjmů v důsledku zohlednění nižší dílčí hodnoty podílu nebude zohledněno, nezávisle na tom, zda je tento podíl držen v kapitálové společnosti usazené mimo Německo, nebo na území

tohoto státu.

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

13 Smlouvou uzav?enou dne 6. b?ezna 1995 byla spole?nost ITS ze skupiny Kaufhof Holding AG, jejímž p?edm?tem ?innosti jsou ?innosti spojené s cestovním ruchem, touto skupinou p?evedena na spole?nost Rewe. Smlouvou o fúzi ze dne 3. listopadu 1995 se Rewe stala univerzálním právním nástupcem ITS.

14 V roce 1989 založila ITS v Nizozemsku dce?inou spole?nost Kaufhof-Tourism Holdings BV (dále jen „KTH“), v níž držela veškeré obchodní podíly. V témže ?lenském stát? založila KTH holdingovou spole?nost International Tourism Investment Holdings BV, v níž držela 100% podíl. Posledn? uvedená spole?nost mimoto zejména nabyla 100% podíl spole?nosti German Tourist Facilities Ltd, usazené ve Spojeném království, stejn? jako 36% podíl ve spole?nosti Travelplan SA, usazené ve Špan?lsku.

15 Ve svých ro?ních ú?etních záv?rkách z let 1993 a 1994 provedla ITS díl?í odpisy hodnoty svého podílu ve své nizozemské dce?iné spole?nosti KTH a úpravu hodnoty svých pohledávek týkajících se dvou dce?iných spole?ností své vnukovské spole?nosti, usazených ve Spojeném království a ve Špan?lsku. Tyto mimo?ádné náklady dosahovaly za da?ová období 1993 a 1994 více než 46 milion? DEM.

16 Finanzamt Köln-Mitte, který m?l za to, že § 2a EStG 1990 brání zohledn?ní náklad? spojených s podílem v KTH, však odmítl uznat tyto náklady pro da?ové ú?ely jako provozní náklady a považovat je za záporné p?íjmy p?i stanovení zdanitelného zisku spole?nosti Rewe za da?ová období 1993 a 1994. V d?sledku toho vydal pozm?ňující da?ové vým?ry týkající se zejména korpora?ní dan? dlužné spole?ností Rewe za uvedená období.

17 Jelikož m?la Rewe za to, že se mohla domáhat da?ového zohledn?ní všech náklad? spojených se spole?nostmi, v nichž má podíl, usazenými v Nizozemsku, Spojeném království a Špan?lsku, podala za tímto ú?elem žalobu k Finanzgericht Köln, ve které uplat?ovala, že použití § 2a EStG 1990 p?edstavuje diskriminaci, která je v rozporu s právem Spole?enství.

18 Podle tohoto soudu z práva použitelného v dob? rozhodné z hlediska skute?ností v p?vodním ?ízení vyplývá, že zatímco odpisy hodnoty podíl? držených v dce?iné spole?nosti usazené v N?mecku mohly být v zásad? bez omezení zohledn?ny pro ú?ely dan? jakožto provozní náklady mate?ské spole?nosti v rámci stanovení jejího zdanitelného zisku, odpisy hodnoty podíl? držených v dce?iné spole?nosti usazené v jiném ?lenském stát? mohly být zohledn?ny pro ú?ely dan? pouze omezen?, a to v p?ípadech, když záporné p?íjmy plynoucí z uvedených odpis? byly vyrovnány kladnými p?íjmy pocházejícími z tohoto jiného ?lenského státu nebo byly napln?ny podmínky ur?ené odchylným režimem stanoveným v § 2a odst. 2 EStG 1990. Považuje proto za pravd?podobné, že rozdílné zacházení, vyplývající z § 2a odst. 1 bodu 3 písm. a) a odst. 2 EStG 1990, je v rozporu s právem Spole?enství, a má za to, že není schopen konstatovat existenci d?vod?, které by mohly takový rozdíl od?vod?ovat.

19 Za t?chto podmínek se Finanzgericht Köln rozhodl p?erušit ?ízení a položit Soudnímu dvoru následující p?edb?žnou otázku:

„Je t?eba vykládat ?lánek 52 [...] ve spojení s ?lánkem 58 [...] a ?lánky 67 až 73, jakož i 73b a násl. [Smlouvy] v tom smyslu, že brání právní úprav?, která, jako právní úprava v § 2a odst. 1 bod? 3 písm. a) a odst. 2 EStG [...] dot?ená v p?vodním ?ízení, omezuje okamžitý da?ový odpo?et ztrát vzniklých z odpisu hodnoty podíl? v dce?iných spole?nostech nacházejících se v jiných zemích Spole?enství, jestliže tyto dce?iné spole?nosti vykonávají pasivní ?innosti ve smyslu

vnitrostátního ustanovení nebo pokud provádějí aktivní činnosti ve smyslu vnitrostátního ustanovení pouze prostřednictvím vlastních vnukovských společností, zatímco odpisy hodnoty podílu v dceřiných společnostech nacházejících se v tuzemsku jsou možné bez těchto omezení“

K předložené otázce

20 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda za takových okolností, jako jsou okolnosti v původním řízení, brání ustanovení Smlouvy o ES týkající se svobody usazování a volného pohybu kapitálu právní úpravě členského státu, která omezuje možnosti mateřské společnosti se sídlem v tomto státě provést daňový odpis ztrát dosažených uvedenou společností na základě odpisů hodnoty jejich podílu v dceřiných společnostech usazených v jiných členských státech.

K výkladu ustanovení Smlouvy týkajících se svobody usazování

21 Úvodem je třeba připomenout, že i když podle ustálené judikatury přímé daně spadají do pravomoci členských států, musejí nicméně tyto členské státy při výkonu této pravomoci dodržovat právo Společenství (viz zejména rozsudky ze dne 8. března 2001, Metallgesellschaft a další, C-397/98 a C-410/98, Recueil, s. I-1727, bod 37; ze dne 13. prosince 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Sb. rozh. s. I-10837, bod 29; ze dne 12. září 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Sb. rozh. s. I-7995, bod 40, a ze dne 13. března 2007, C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Sb. rozh. s. I-2107, bod 25).

22 V souladu s ustálenou judikaturou do vnitřní působnosti ustanovení Smlouvy o svobodě usazování náleží vnitrostátní ustanovení, která se uplatní v případě, kdy státní příslušník dotčeného členského státu vlastní podíl na základním kapitálu společnosti usazené v jiném členském státě umožňující mu vykonávat určitý vliv na rozhodování této společnosti a určovat její činnost (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 13. dubna 2000, Baars, C-251/98, Recueil, s. I-2787, bod 22; ze dne 21. listopadu 2002, X a Y, C-436/00, Recueil, s. I-10829, bod 37; výše uvedené rozsudky Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, bod 31, a Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, bod 27).

23 Tak je tomu, jako ve věci v původním řízení, jestliže taková společnost-rezident, jako je ITS, má podíl odpovídající 100 % kapitálu společnosti usazené v jiném členském státě. Účast daňového poplatníka odpovídající 100 % kapitálu společnosti, která má sídlo v jiném členském státě, totiž nepochybně způsobuje to, že takový daňový poplatník spadá do působnosti ustanovení Smlouvy týkajících se práva usazování (výše uvedený rozsudek Baars, bod 21).

24 Je proto třeba posoudit, zda články 52 a 58 Smlouvy brání použití takové právní úpravy, jaká je předmětem sporu v původním řízení.

25 Svoboda usazování, kterou článek 52 Smlouvy přiznává příslušníkům Společenství a která pro ně zahrnuje přístup k samostatné výdělečné činnosti a jejich výkon, jakož i zřizování a řízení podniků za stejných podmínek, jako jsou podmínky stanovené právními předpisy členského státu usazení pro jeho vlastní státní příslušníky, zahrnuje v souladu s článkem 58 Smlouvy pro společnosti založené podle právních předpisů některého členského státu, jež mají své sídlo, ústřední správu nebo hlavní provozovnu uvnitř Společenství, právo vykonávat své činnosti v dotčeném členském státě prostřednictvím dceřiné společnosti, pobočky nebo zastoupení (viz zejména rozsudek ze dne 21. září 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Recueil, s. I-6161, bod 35; výše uvedený rozsudek Marks & Spencer, bod 30, jakož i rozsudek ze dne 23. února 2006, Keller Holding, C-471/04, Sb. rozh. s. I-2107, bod 29).

26 I když podle svého znění směřují ustanovení Smlouvy týkající se svobody usazování k zajištění práva na vnitrostátní zacházení v hostitelském členském státě, brání mimoto rovněž

tomu, aby stát p?vodu bránil n?terému ze svých státních p?íslušník? nebo spole?nosti založené podle jeho právní úpravy v usazení v jiném ?lenském stát? (rozsudek ze dne 16. ?ervence 1998, ICI, C?264/96, Recueil, s. I?4695, bod 21, jakož i výše uvedený rozsudek Marks & Spencer, bod 31).

27 Podle právní úpravy dot?ené v p?vodním ?ízení se majetkové ztráty z odpisu hodnoty podíl? držených v dce?iných spole?nostech nacházejících se v N?mecku okamžit? a neomezen? projeví p?i stanovení zdanitelného zisku mate?ských spole?ností pln? podléhajících dani v N?mecku.

28 Naopak, jak vyplývá z § 2a odst. 1 a 2 EStG 1990, ztráty téže povahy plynoucí z podíl? držených v dce?iné spole?nosti usazené v jiném ?lenském stát? jsou pro mate?skou spole?nost pln? podléhající dani v N?mecku odpo?itatelné pouze za ur?itých podmínek spojených s p?íjmy této spole?nosti nebo s výkonem takzvaných „aktivních“ ?inností její dce?inou spole?ností.

29 Ztráty mate?ské spole?nosti se sídlem v N?mecku vyplývající z podíl? držených v dce?iných spole?nostech usazených v jiných ?lenských státech by zajisté mohly být v N?mecku zohledn?ny v p?ípad?, že by tyto dce?iné spole?nosti vykazovaly pozd?ji kladné p?íjmy. To však nic nem?ní na tom, že i v p?ípad?, že byly zjišt?ny dostate?n? vysoké kladné p?íjmy, nem?že taková mate?ská spole?nost, na rozdíl od mate?ské spole?nosti s dce?inými spole?nostmi usazenými v N?mecku, využít okamžitého zohledn?ní svých ztrát, a p?ichází tak o zvyhodn?ní, pokud jde o hotovostní tok (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Marks & Spencer, bod 32).

30 Z toho plyne, že da?ová situace mate?ské spole?nosti se sídlem v N?mecku, která má, jako Rewe, dce?inou spole?nost a vnukovskou spole?nost v jiném ?lenském stát?, je mén? p?íznivá, než by byla její situace, kdyby byly uvedená dce?iná a vnukovská spole?nost usazeny v N?mecku.

31 Takové rozdílné zacházení vede k da?ovému znevýhodn?ní mate?ské spole?nosti usazené v N?mecku, která má dce?inou spole?nost v jiném ?lenském stát?. Vzhledem k tomuto rozdílu m?že být mate?ská spole?nost odrazována od výkonu svých ?inností prost?ednictvím dce?iných spole?nosti nebo nep?ímých dce?iných spole?ností usazených v jiných ?lenských státech (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 18. září 2003, Bosal, C?168/01, Recueil, s. I?9409, bod 27).

32 N?mecká vláda nicmén? uplat?uje, že takové rozdílné zacházení nep?edstavuje omezení svobody usazování, jelikož situace dce?iné spole?nosti usazené v N?mecku není srovnatelná se situací dce?iné spole?nosti usazené v jiném ?lenském stát?. Podle této vlády jsou dce?iné spole?nosti autonomními právníckými osobami ve vztahu ke své mate?ské spole?nosti a podléhají dani ve stát? svého usazení. Je pravd?podobné, že dce?iná spole?nost KTH uplatnila ztráty v rámci svého prohlášení o zdanitelných p?íjmech v Nizozemsku. Uvedená vláda se domnívá, že Spolková republika N?mecko nem?že být jakožto stát usazení mate?ské spole?nosti povinna p?iznat zahrani?ním autonomním dce?iným spole?nostem právní postavení srovnatelné s postavením, kterému se t?ší mate?ská spole?nost-rezident.

33 V tomto ohledu je namíst? uvést, jak to u?inil generální advokát v bod? 21 svého stanoviska, že rozdílné da?ové zacházení, které je p?edm?tem sporu v p?vodním ?ízení, se netýká situace dce?iných spole?ností podle toho, zda jsou, ?i nejsou usazené v N?mecku, ale situace mate?ských spole?ností se sídlem v N?mecku v závislosti na tom, zda mají, ?i nemají dce?iné spole?nosti usazené v jiných ?lenských státech.

34 Co se tý?e ztrát dosažených takovými mate?skými spole?nostmi-rezidenty na základ? odpis? hodnoty jejich podíl? v dce?iných spole?nostech, jsou tyto spole?nosti ve srovnatelné situaci, a? se jedná o podíly držené v dce?iných spole?nostech usazených v N?mecku, nebo v

jiných členských státech. V obou těchto případech totiž jednak ztráty, jejichž odpot je požadován, jsou nesený mateřskými společnostmi, a jednak zisky těchto dceřiných společností, ať pocházejí z dceřiných společností podléhajících dani v Německu, nebo z dceřiných společností podléhajících dani v jiných členských státech, nejsou zdaněny u mateřských společností.

35 Proto omezení odpotitelnosti takových ztrát mateřskou společností-rezidentem, které se týká výhradně ztrát dosažených odpisy hodnoty podílů držených v zahraničí, neodráží objektivní rozdílnou situaci mateřských společností podle toho, zda mají jejich dceřiné společnosti své sídlo v Německu, nebo v jiných členských státech.

36 Z výše uvedeného plyne, že rozdílné daňové zacházení vyplývající z právní úpravy, která je předmětem sporu v převodním řízení, a nepřiznává daňová situace, která z ní plyne pro mateřské společnosti usazené v Německu mající dceřinou společnost usazenou v jiném členském státě, mohou narušovat výkon svobody usazování takovými společnostmi tím, že je odrazují od založení, nabytí nebo zachování dceřiné společnosti v jiném členském státě. Představují tak omezení svobody usazování ve smyslu článků 52 a 58 Smlouvy.

37 Takové omezení svobody usazování lze připustit pouze tehdy, sleduje-li legitimní cíl služitelný se Smlouvou nebo je-li odvodněno naléhavými důvody obecného zájmu. V takovém případě je ještě třeba, aby bylo zpusobitelné zaručit uskutečnění dotčeného cíle a nepřekračovalo meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné (viz zejména výše uvedené rozsudky Marks & Spencer, bod 35 a uvedená judikatura, jakož i Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, bod 47).

38 Podle německé vlády je v každém případě odvodněné omezit možnosti mateřské společnosti se sídlem v Německu provádět daňový odpot ztrát dosažených uvedenou společností na základě odpisu hodnoty jejich podílů v dceřiných společnostech usazených v jiných členských státech tím, že je daňové zapotčení ztrát zahraničního převodu vázáno pouze na kladné přijmy těžé povahy pocházející z téhož státu. V tomto ohledu uplatňuje německá vláda řadu argumentů, které, jak uvedl generální advokát v bodě 24 svého stanoviska, se v podstatě omezují na následující odvodňující skutečnosti.

39 Zaprvé, německá vláda s odkazem zejména na výše uvedený rozsudek Marks & Spencer, ve kterém Soudní dvůr zohlednil zásadu vyváženého rozdělení daňovacích pravomocí mezi členskými státy, uplatňuje první odvodňující skutečnost, založenou na pravidlu symetrie mezi právem zdanit zisky společností a povinností zohlednit ztráty dosažené uvedenou společností. Tato vláda uplatňuje, že německé daňové orgány nemohou mít v rámci daňového zacházení s mateřskou společností usazenou v Německu povinnost zohledňovat ztráty spojené s činností dceřiné společnosti usazené v jiném členském státě, jelikož nejsou oprávněny zdanit zisky této dceřiné společnosti.

40 Takovou argumentaci nelze přijmout.

41 Jak uvedl generální advokát v bodě 32 svého stanoviska, je namístě upřesnit dosah, který je třeba přiznat oprávněnému požadavku na vyvážené rozdělení daňovacích pravomocí mezi členskými státy. Zejména je třeba zdůraznit, že taková odvodňující skutečnost byla Soudním dvorem ve výše uvedeném rozsudku Marks & Spencer přijata pouze ve spojení s dalšími důvody odvodňujícími skutečnostmi, založenými na nebezpečí dvojího uplatnění ztrát a daňového úniku (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Marks & Spencer, body 43 a 51).

42 V tomto ohledu je namístě uznat, že sice existují jednání, která mohou ohrozit právo členských států uplatňovat jejich daňovou pravomoc ve vztahu k činností vykonávaným na

jejich území, a narušit tak vyvážené rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členskými státy (viz výše uvedený rozsudek Marks & Spencer, bod 46), a která tak mohou odvodovat omezení svobody usazování (viz výše uvedený rozsudek Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, body 55 a 56). Soudní dvůr tak rozhodl, že poskytnutí společností možnosti volby zohlednit jejich ztráty v členském státě jejich sídla nebo v jiném členském státě by značně narušilo vyvážené rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členskými státy vzhledem k tomu, že by byl základ daně zvýšen v prvním státě a snížen ve druhém státě ve výši předvedených ztrát.

43 Nicméně rozdílné daňové zacházení mezi mateřskými společnostmi-rezidenty podle toho, zda mají, či nemají dceřiné společnosti v zahraničí, nemůže být odvodeno pouhou skutečností, že se rozhodly vykonávat hospodářské činnosti v jiném členském státě, ve kterém dotyčný stát nemůže vykonávat svoji daňovou pravomoc. Argument vycházející z vyváženého rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členskými státy tedy nemůže jako takový odvodovat to, že členský stát systematicky odmítá poskytovat daňové zvýhodnění mateřské společnosti-rezidentovi z důvodu, že tato společnost rozvinula nadnárodní hospodářskou činnost, která nemá ihned přinášet tomuto státu daňové příjmy.

44 Ostatně je třeba poukázat na to, že ztráty dosažené mateřskou společností na základě odpisů hodnoty jejich podílů v dceřiných společnostech usazených v Německu mohou být vyrovnány jejími kladnými příjmy, i když její dceřiné společnosti nedosáhly během dotyčného daňového roku zdanitelných zisků.

45 Zadruhé, německá vláda uplatňuje, že právní úprava dotčená v povodním řízení je nezbytná k tomu, aby bylo možné zabránit tomu, aby mateřské společnosti mohly využívat mnohonásobných daňových výhod ve formě dvojího zohlednění ztrát dosažených v zahraničí.

46 Takový argument není v rámci věci v povodním řízení relevantní.

47 Je sice totiž třeba připustit, že členské státy musí mít možnost zabránit nebezpečí dvojího uplatnění ztrát (viz výše uvedený rozsudek Marks & Spencer, bod 47), avšak je nutné zdraznit, že ztráty dotčené v povodním řízení nejsou, jak uvedl generální advokát v bodech 37 a 38 svého stanoviska, srovnatelné se ztrátami, kterých by v zahraničí dosáhly dceřiné společnosti a jejichž převod by požadovala mateřská společnost za účelem snížení svého zdanitelného zisku, jak tomu bylo ve věci, ve které byl vydán výše uvedený rozsudek Marks & Spencer.

48 Ztráty dotčené v povodním řízení byly dosaženy mateřskou společností z důvodu snížení hodnoty jejich podílů v zahraničních dceřiných společnostech. Tyto ztráty spojené s odpisem nižší dílčí hodnoty podílů jsou zohledňovány pouze u mateřské společnosti a z daňového hlediska jsou předmětem zacházení odlišného od toho, jehož jsou předmětem ztráty dosažené samotnými dceřinými společnostmi. Takové odlišné zohlednění ztrát dosažených samotnými dceřinými společnostmi na straně jedné a ztrát dosažených mateřskou společností na straně druhé nemůže být v žádném případě kvalifikováno jako dvojí uplatnění těchto ztrát.

49 Krom toho je třeba zdraznit, jak učinila zejména Komise Evropských společenství na jednání, že mateřská společnost usazená v Německu a mající dceřiné společnosti v témže státě může od svého zdanitelného příjmu odečíst odpis dílčí hodnoty svých podílů ve svých dceřiných společnostech-rezidentech, aniž by tímto dceřiným společnostem bylo bráněno použít vlastní ztráty v rámci jejich vlastního zdanění v Německu.

50 Zatímco, německá vláda tvrdí, že účelem právní úpravy dotčené v povodním řízení je boj proti zvláštní formě daňových úniků, které u mateřských společností se sídlem v Německu působících zejména v oblasti cestovního ruchu spoívají v přesunu činností, jež jsou typicky ztrátové, do jiných členských států založením dceřiných společností, jejichž jediným účelem je

snížení zdanitelných zisků těchto společností v Německu. Na jednání tato vláda doplnila, že je podle jejího názoru třeba změnit judikaturu Soudního dvora v této oblasti, nebo tento požadavek spojený se specifickým cílem boje proti listě vykonstruovaným operacím se jí jeví jako příliš restriktivní. Považuje za nezbytné dovolit členským státům vytvoření zásadních obecných opatření pro boj proti daňovým únikům a přijetí abstraktních a obecných právních úprav založených na typických případech.

51 V tomto ohledu stačí uvést, že pouhá okolnost, že v určité hospodářské oblasti, jako je cestovní ruch, poukazují daňové orgány členského státu na případy rozsáhlých a pokračujících ztrát dosahovaných zahraničními daňovými společnostmi mateřských společností-rezidentů tohoto státu, nemůže stačit pro prokázání existence listě vykonstruovaných operací, které by byly určeny k vytvoření ztrát na základě odpisů hodnoty podílů držených v daňových společnostech usazených v jiných členských státech (viz, co se týče požadavku spojeného se specifickým cílem boje proti listě vykonstruovaným operacím, výše uvedené rozsudky ICI, bod 26; Marks & Spencer, bod 57, jakož i Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, bod 51).

52 V projednávaném případě nemůže takové ustanovení, jako je § 2a odst. 1 bod 3 písm. a) EStG 1990, které se obecně týká každého zohlednění nižší dílčí hodnoty podílu, jsou-li daňové společnosti mateřské společnosti usazené v Německu z jakéhokoli důvodu usazené v jiných členských státech, aniž by překračovalo meze toho, co je nezbytné pro dosažení cíle, který údajně sleduje, být považováno za odvodnou nebezpečím daňových úniků. Specifickým předmetem takového ustanovení totiž není vyloučení listě vykonstruovaných operací, jejichž cílem by bylo obcházení německého daňového zákona, z možnosti získat daňové zvýhodnění, ale týká se obecně všech situací, ve kterých jsou daňové společnosti z jakéhokoli důvodu usazené mimo území Německa. Přítomnost usazení společnosti mimo území tohoto členského státu neznámá samo o sobě existenci daňového úniku, nebo dotčená společnost v každém případě podléhá daňovým právním předpisům státu usazení.

53 Stejně tak § 2a odst. 2 EStG 1990 tím, že vylučuje takzvané „aktivní“ činnosti, které vypočítává, zejména pak činnosti spočívající ve zřizování nebo provozování zařízení spojených s cestovním ruchem, překračuje meze toho, co je nezbytné pro boj proti zneužívajícím operacím. Boj proti daňovým únikům nemůže odvodnit, aby záporné příjmy pocházející z průmyslové nebo obchodní provozovny umístěné v zahraničí, jejímž předmetem činnosti je poskytování plnění obchodní povahy, mohly být obecně bez omezení vyrovnány kladnými příjmy, zatímco jedná-li se o provozovnu vykonávající činnost v oblasti cestovního ruchu, podléhá vyrovnání kladnými příjmy různým podmínkám.

54 Začtvrté, německá vláda není ani oprávněna dovolávat se nezbytnosti zlepšení účinnosti daňového dohledu týkajícího se operací probíhajících v zahraničí pro odvodnou vnitrostátní právní úpravu, která je předmetem sporu v původním řízení.

55 Účinnost daňového dohledu sice opravuje členský stát k uplatnění opatření, která umožňují zjetelně a přesně zjistit částku nákladů odpočitatelných v tomto státě jako náklady na podíly na základním kapitálu zahraničních daňových společností (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 15. května 1997, Futura Participations a Singer, C-250/95, Recueil, s. I-2471, bod 31, a ze dne 28. října 1999, Vestergaard, C-55/98, Recueil, s. I-7641, bod 23), avšak nemůže odvodnit to, aby uvedený členský stát mohl podmiňovat tento odpočet odlišnými podmínkami v závislosti na tom, zda se podíly týkají daňových společností usazených v tomto státě, nebo v jiných členských státech.

56 V tomto ohledu je namístě připomenout, že členský stát může s odvoláním na směrnici Rady 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní (Úř. věst. L 336, s. 15; Zvl. vyd. 09/01, s. 63) získat od

příslušných orgánů jiného členského státu veškeré údaje, které by mu mohly umožnit správné vyřízení korporáčních daní.

57 Co se mimoto týká argumentu německé vlády, podle kterého zůstává dohled nad zahraničními operacemi i v případě spolupráce s orgány jiného členského státu často velmi obtížný, stačí zdraznit, že dotyčné daňové orgány mají možnost požadovat po samotné mateřské společnosti dokazy, které považují za nezbytné pro posouzení toho, je-li, či není-li namísto povolit požadovaný odpis ztrát vzniklých z odpisu hodnoty podílu v dceřiných společnostech usazených v jiných členských státech (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Vestergaard, bod 26).

58 Taková možnost by měla být zvláště užitečná v takové situaci, jako je situace v původním řízení, ve které je dotčená mateřská společnost, která by měla být schopna vyžádat si veškeré nezbytné dokumenty přímo od svých zahraničních dceřiných společností. Navíc případné obtíže při stanovování ztrát vzniklých z odpisu hodnoty podílu držení v dceřiných společnostech usazených v jiných členských státech nemohou v žádném případě odvodovat překážku svobody usazování (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 4. března 2004, Komise v. Francie, C-334/02, Recueil, s. I-2229, bod 29, a ze dne 7. září 2004, Manninen, C-319/02, Sb. rozh. s. I-7477, bod 54).

59 Zapáté, pro odvodnění daňového znevýhodnění, které v projednávaném případě postihuje mateřské společnosti usazené v Německu a vlastníci podíly v dceřiných společnostech usazených v jiných členských státech, německá vláda tvrdí, že právní úprava, která je předmětem sporu v původním řízení, je objektivně odvodněná nezbytností chránit jednotu daňového režimu. K tomuto odvodnění lze v podstatě použít dva argumenty uplatňované uvedenou vládou, přičemž jeden vychází z nezbytnosti zachovat soudržnost německého daňového systému a druhý z dodržování zásady teritoriality.

60 Co se týká nezbytnosti zachovat soudržnost uvedeného daňového systému, německá vláda zaprvé uplatňuje, že zejména podle smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené s Nizozemským královstvím, ve kterém je usazena KTH, dceřiná společnost Rewe, jsou dividendy vyplácené dceřinými společnostmi usazenými v tomto státě osvobozeny v Německu od daní. Z tohoto důvodu je logické neposkytovat mateřským společnostem se sídlem v Německu výhody z důvodu ztrát spojených s jejich zahraničními dceřinými společnostmi.

61 V tomto ohledu argument vycházející z nezbytnosti zachovávat soudržnost vnitrostátního daňového systému uplatňovaný německou vládou nelze přijmout, jelikož takové ztráty, jaké jsou dotčeny v původním řízení, jsou rovněž v Německu zohledňovány, vykonává-li zahraniční dceřiná společnost takzvanou „aktivní“ činnost ve smyslu § 2a odst. 2 EStG 1990, zatímco dividendy vyplácené takovou dceřinou společností mohou být v tomto případě stejně tak osvobozeny podle smluv o zamezení dvojího zdanění.

62 Co se týká nezbytnosti zachovat soudržnost vnitrostátního daňového systému zavedeného právní úpravou dotčenou v původním řízení, která je podle německé vlády zajištěna uvedenými smlouvami, je mimoto namísto připomenout, že v bodě 28 rozsudku ze dne 28. ledna 1992, Bachmann (C-204/90, Recueil, s. I-249), respektive v bodě 21 rozsudku z téhož dne, Komise v. Belgie (C-300/90, Recueil, s. I-305), Soudní dvůr připustil, že nezbytnost chránit soudržnost daňového režimu může odvodnit omezení výkonu základních svobod zaručených Smlouvou. Nicméně k tomu, aby argument založený na takovém odvodnění mohl obstát, je třeba, aby byla prokázána existence přímé souvislosti mezi dotčeným daňovým zvýhodněním a vyrovnáním takového zvýhodnění určitým daňovým odvodem (viz v tomto smyslu výše uvedené rozsudky Keller Holding, bod 40, a Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, bod 68).

63 Přitom z přezkumu vnitrostátní právní úpravy, která je předmětem sporu v převodním řízení, plyne, že mateřské společnosti plně podléhající dani v Německu, které vlastní podíly v dceřiných společnostech usazených v téže členské státě, těží jak z okamžité odpočitatelnosti ztrát pocházejících z dílčích odpisů hodnoty podílů držených v těchto dceřiných společnostech, tak z daňového osvobození dividend. Naopak, i když jsou dividendy, které jsou mateřské společnosti plně podléhající dani v Německu vypláceny její dceřinou společností usazenou v Nizozemsku, rovněž osvobozeny od daně na základě smlouvy o zamezení dvojího zdanění, je odpočet ztrát pocházejících z dílčích odpisů hodnoty podílů držených v této dceřiné společnosti omezen.

64 Jelikož německá vláda neprokázala existenci souvislosti mezi okamžitou možností mateřské společnosti-rezidenta odečíst ztráty pocházející z dílčích odpisů hodnoty podílů držených v dceřiných společnostech a daňovým osvobozením dividend vyplácených uvedenými dceřinými společnostmi, argument, podle kterého je na základě nezbytnosti zachovat soudržnost německého daňového systému odvodně neposkytovat mateřským společnostem se sídlem v Německu zvýhodnění z důvodu ztrát spojených s jejich zahraničními dceřinými společnostmi, neboť dividendy vyplácené těmito dceřinými společnostmi jsou v Německu na základě smluv o zamezení dvojího zdanění osvobozeny od daně, nelze přijmout.

65 Německá vláda zadruhé uplatňuje, že daňová soudržnost právní úpravy dotčené v převodním řízení byla zajištěna osvobozením zisků z převodu podílů poskytnutým v § 8b odst. 2 KStG 1991, ve znění zákona o zajištění místa usazení.

66 Zaprvé je nutno uvést, jak učinil předkládající soud, že toto osvobození bylo použitelné poprvé pro daňové období 1994, a netýkalo se tedy prvního daňového období sporného v převodním řízení.

67 Zadruhé je třeba konstatovat, že v rámci stanovení zdanitelného příjmu mateřských společností-rezidentů, které vlastní podíly v dceřiných společnostech v zahraničí, má zákaz odpočtu takových ztrát, jaké jsou dotčeny v převodním řízení, okamžité účinky. Proto skutečnost, že by bylo později možné získat osvobození zisků dosažených v případě převodu, bude-li dosaženo dostatečně vysokého zisku, nepředstavuje zohlednění soudržnosti daňového systému, které by mohlo odvodňovat odmítnutí možnosti okamžitého odpočtu ztrát mateřských společností držících podíly v dceřiných společnostech v zahraničí.

68 Pokud jde konečně o zásadu teritoriality, tak jak je připuštěna Soudním dvorem v bodě 22 výše uvedeného rozsudku Futura Participations a Singer, je třeba uvést, že ani tato zásada nemůže vnitrostátní právní úpravu dotčenou v převodním řízení odvodnit.

69 Skutečnost, že členský stát sídla mateřské společnosti může u společností-rezidentů podrobit dani jejich veškeré celosvětové zisky, zatímco u dceřiných společností-nerezidentů může podrobit dani pouze zisky pocházející z jejich činnosti na území tohoto státu, je zajištěn touto zásadou v souladu (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Marks & Spencer, bod 39). Nicméně taková zásada sama o sobě neodvodňuje to, aby stát sídla mateřské společnosti mohl této společnosti odmítnout poskytnout zvýhodnění z důvodu, že nezdaňuje zisky svých dceřiných společností-nerezidentů (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Marks & Spencer, bod 40). Jak uvedl generální advokát v bodě 49 svého stanoviska, účelem této zásady je zavést při uplatňování práva Společenství nezbytnost zohlednění mezí daňových pravomocí členských států. Přitom ve věci v převodním řízení nebyl v důsledku poskytnutí zvýhodnění požadovaného společností Rewe zpochybněn výkon konkurenční daňové pravomoci. To se týká se mateřských společností se sídlem v Německu, které na tomto základě podléhají neomezené daňové povinnosti v tomto státě. V důsledku toho nemůže být právní úprava dotčená v převodním řízení

považována za provedení zásady teritoriality.

70 Vzhledem ke všem výše uvedeným úvahám je třeba předkládacímu soudu odpovědět, že za takových okolností, jako jsou okolnosti věci v povodním řízení, kdy mateřská společnost drží v dceřiné společnosti-nerezidentovi podíl umožňující jí vykonávat určitý vliv na rozhodování této zahraniční dceřiné společnosti a určovat její činnost, brání články 52 a 58 Smlouvy právní úprava členského státu, která omezuje možnosti mateřské společnosti se sídlem v tomto státě provést daňový odpis ztrát dosažených uvedenou společností na základě odpisové hodnoty jejích podílů v dceřiných společnostech usazených v jiných členských státech.

K výkladu ustanovení Smlouvy týkajících se volného pohybu kapitálu

71 Jelikož tedy ustanovení Smlouvy týkající se svobody usazování brání takové právní úpravě, jakou je právní úprava dotčená ve věci v povodním řízení, není nutné zkoumat, zda ustanovení Společenství týkající se volného pohybu kapitálu rovněž brání této právní úpravě (viz v témže smyslu výše uvedený rozsudek Keller Holding, bod 51).

K nákladem řízení

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

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

Za takových okolností, jako jsou okolnosti věci v povodním řízení, kdy mateřská společnost drží v dceřiné společnosti-nerezidentovi podíl umožňující jí vykonávat určitý vliv na rozhodování této zahraniční dceřiné společnosti a určovat její činnost, brání články 52 Smlouvy o ES (nyní po změně článek 43 ES) a 58 Smlouvy o ES (nyní článek 48 ES) právní úprava členského státu, která omezuje možnosti mateřské společnosti se sídlem v tomto státě provést daňový odpis ztrát dosažených uvedenou společností na základě odpisové hodnoty jejích podílů v dceřiných společnostech usazených v jiných členských státech.

Podpisy.

* Jednací jazyk: němčina.