

V?c C-231/05

ízení zahájené

Oy AA

(žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná Korkein hallinto-oikeus)

„Svoboda usazování – Da?ové právní p?edpisy v oblasti dan? z p?íjmu – Odpo?itatelnost, pro spole?nost, ?ástek zaplacených v rámci finan?ního p?evodu uvnit? skupiny – Povinnost spole?nosti, která je p?íjemcem p?evád?né ?ástky, mít své sídlo rovn?ž v doty?ném ?lenském stát?“

Stanovisko generální advokátky J. Kokott p?ednesené dne 12. září 2006

Rozsudek Soudního dvora (velkého senátu) ze dne 18. ?ervence 2007

Shrnutí rozsudku

1. *Volný pohyb osob – Svoboda usazování – Ustanovení Smlouvy – P?sobnost*

(?lánek 43 ES a 56 ES)

2. *Volný pohyb osob – Svoboda usazování – Da?ové právní p?edpisy – Korpora?ní da?*

(?lánek 43 ES)

1. Právní p?edpisy, které se vztahují pouze na vztahy uvnit? skupiny spole?ností, se dotýkají p?edevším svobody usazování, a musí být tudíž p?ezkoumány s ohledem na ?lánek 43 ES. I za p?edpokladu, že by tyto právní p?edpisy m?ly omezující ú?inky na volný pohyb kapitálu, jsou takové ú?inky nevyhnutelným d?sledkem p?ípadné p?ekážky svobody usazování, a neod?vod?ují samostatný p?ezkum uvedených právních p?edpis? s ohledem na ?lánek 56 ES.

(viz body 23–24)

2. ?lánek 43 ES nebrání režimu zavedenému právními p?edpisy ?lenského státu, podle kterého dce?iná spole?nost se sídlem v tomto ?lenském stát? m?že ode?íst ze svých zdanitelných p?íjm? ?áстку, která je p?edm?tem finan?ního p?evodu uvnit? skupiny, který uskute?nila ve prosp?ch své mate?ské spole?nosti, pouze tehdy, když má tato mate?ská spole?nost sídlo v témže ?lenském stát?.

Rozdílné zacházení, kterému podléhají dce?iné spole?nosti-rezidenti v závislosti na míst? sídla jejich mate?ské spole?nosti, p?edstavuje omezení svobody usazování, jelikož ?iní mén? atraktivním výkon této svobody pro spole?nosti usazené v jiných ?lenských státech, které by v d?sledku toho mohly upustit od nabytí, založení nebo zachování dce?iné spole?nosti v ?lenském stát?, který p?ijímá toto opat?ení.

Nicmén? s ohledem na nezbytnost ochrany vyváženého rozd?lení zda?ovací pravomoci mezi ?lenské státy a sou?asn? nezbytnost p?edcházet da?ovým únik?m, takový režim sleduje legitimní cíle slu?itelné se Smlouvou a p?edstavující naléhavé d?vody obecného zájmu.

Připustit totiž, že přeshraniční finanční převod uvnitř skupiny může být odpočitatelný od zdanitelných příjmů jeho převodce, by mělo za důsledek, že by se skupinám společností umožnilo svobodně si vybrat členský stát, ve kterém budou zdaněny zisky dceřiné společnosti, a to tím, že by je odejmuly z daňového základu této dceřiné společnosti, a když by byl tento převod považován za zdanitelný příjem v členském státě přijímající mateřské společnosti, zahrnuly by je do daňového základu mateřské společnosti. To by narušilo samotný systém rozdělení daňových pravomocí mezi členské státy, protože na základě volby uskutečněné skupinou společností by se členský stát dceřiné společnosti musel vzdát, jakožto členský stát sídla uvedené společnosti, svého práva na zdanění jejích příjmů v případný prospěch členského státu sídla mateřské společnosti.

Kromě toho možnost převést zdanitelné příjmy dceřiné společnosti na mateřskou společnost, jejíž sídlo se nachází v jiném členském státě, vyvolává nebezpečí, že prostřednictvím řady vykonstruovaných operací budou příjmy uvnitř skupiny společností převáděny na společnosti, jejichž sídlo se nachází v členských státech, které používají nejnižší daňové sazby, nebo v členských státech, kde nejsou tyto příjmy zdaňovány.

(viz body 39, 43, 56, 58, 60, 67 a výrok)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (velkého senátu)

18. července 2007(*)

„Svoboda usazování – Daňové právní předpisy v oblasti daně z příjmu – Odpočitatelnost, pro společnost, částek zaplacených v rámci finančního převodu uvnitř skupiny – Povinnost společnosti, která je příjemcem převáděné částky, mít své sídlo rovněž v dotyčném členském státě“

Ve věci C-231/05,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Korkein hallinto-oikeus (Finsko) ze dne 23. května 2005, došlým Soudnímu dvoru dne 25. května 2005, v řízení zahájeném

Oy AA,

SOUDNÍ DVŮR (velký senát),

ve složení V. Skouris, předseda, P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, R. Schintgen, P. Kriš, E. Juhász, předsedové senátů, K. Schiemann, G. Arestis, U. Löhms, E. Levits (zpravodaj), A. Ó Caoimh a L. Bay Larsen, soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: B. Fülöp, rada,

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

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Oy AA T. Torkkelem a J. Järvinenem, asiamiehet,
- za finskou vládu T. Pynnä a E. Bygglin, jako zmocněnkyni,
- za německou vládu M. Lummou a U. Forsthoffem, jako zmocněnci,
- za nizozemskou vládu H. G. Sevenster a M. de Gravem, jako zmocněnci,
- za švédskou vládu K. Wistrand a A. Falk, jako zmocněnkyni,
- za vládu Spojeného království S. Nwaokolo a E. O'Neill, jako zmocněnkyni, ve spolupráci s R. Hillem, barrister,
- za Komisi Evropských společenství R. Lyalem a I. Koskinenem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 12. září 2006,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 43 ES, 56 ES a 58 ES, jakož i směrnice Rady 90/435/EHS ze dne 23. července 1990, o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států (Úř. věst. L 225, s. 6; Zvl. vyd. 09/01, s. 147), ve znění směrnice Rady 2003/123/ES ze dne 22. prosince 2003 (Úř. věst. 2004, L 7, s. 41; Zvl. vyd. 09/02, s. 3, dále jen „směrnice 90/435“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci řízení zahájeného před Korkein hallinto-oikeus (Nejvyšší správní soud) společností Oy AA, založenou podle finského práva, ohledně odpovědnosti z jejích zdanitelných příjmů finančního převodu, který uskutečnila ve prospěch své mateřské společnosti, jejíž sídlo se nachází v jiném členském státě, přičemž v tomto řízení se zpochybňuje použitelnost finských právních předpisů týkajících se finančních převodů uvnitř skupiny s právem Společenství.

Právní rámec

Právní úprava Společenství

3 Jak vyplývá z druhého bodu odvodní směrnice 2003/123, je cílem směrnice 90/435 „osvobodit dividendy a jiné formy rozdělování zisku vyplácené dceřinými společnostmi jejich mateřským společenstvem od srážkových daní a zamezit dvojímu zdanění takových příjmů na úrovni mateřské společnosti“.

4 Směrnice 90/435 ve svém článku 4 stanoví, že obdrží-li mateřská společnost z důvodu svého podílu na dceřiné společnosti zisky rozdělené jinak než při likvidaci dceřiné společnosti, stát mateřské společnosti upustí od zdanění zisků vyplácených dceřinou společností, nebo zdaní tyto zisky, přičemž umožní mateřské společnosti odejít od daně příslušnou část daně splatné dceřinou společností, která se vztahuje k tomuto zisku.

5 Podle článku 5 směrnice 90/435 je „zisk rozdělovaný dceřinou společností její mateřské

společnosti osvobozen od srážkové daně“ a podle článku 6 této směrnice „[s]tát mateřské společnosti nesmí vybírat srážkovou daň ze zisku, které tato společnost obdrží od své dceřiné společnosti“.

Vnitrostátní právní úprava

6 Článek 1 zákona o finančních převodech uvnitř skupiny [Laki konserniavustuksesta verotuksessa (825/1986)] ze dne 21. listopadu 1986 (dále jen „KonsAvL“) zní následovně:

„Tento zákon se v rámci zdanění vztahuje na odpout částky, která je předmětem finančního převodu uvnitř skupiny, z příjmu jejího předce a připočtení uvedené částky k příjmu jejího příjemce.“

7 Článek 2 KonsAvL stanoví:

„Výraz ‚finanční převod uvnitř skupiny‘ zahrnuje každý převod, který provádí akciová společnost nebo družstevní společnost vykonávající hospodářskou činnost pro účely hospodářské činnosti jiné akciové společnosti nebo družstevní společnosti, který nepředstavuje vklad do kapitálu společnosti a není odpoutatelný z příjmu na základě zákona o zdanění příjmu z hospodářské činnosti [elinkeinotulon verottamisesta annettu laki (360/1968)].“

8 Článek 3 KonsAvL stanoví:

„Pokud tuzemská akciová společnost nebo družstevní společnost (mateřská společnost) vlastní přinejmenším devět desetin základního kapitálu jiné tuzemské akciové společnosti nebo podíl v jiné družstevní společnosti (dceřiná společnost), může mateřská společnost odečíst ze svých příjmů pocházejících ze zdanitelné hospodářské činnosti částky, které jsou předmětem finančního převodu uvnitř skupiny, který provedla ve prospěch své dceřiné společnosti. Částka, která je předmětem finančního převodu uskutečného uvnitř skupiny, je považována za příjem pocházející ze zdanitelné hospodářské činnosti dceřiné společnosti.“

Pojem ‚dceřiná společnost‘ zahrnuje rovněž akciové společnosti nebo družstevní společnosti, jejichž mateřská společnost vlastní společnost s jednou nebo více dalšími dceřinými společnostmi přinejmenším devět desetin jejího základního kapitálu nebo podíl.

Ustanovení prvního pododstavce se použije rovněž na finanční převod uvnitř skupiny uskutečňovaný dceřinou společností ve prospěch mateřské společnosti nebo ve prospěch jiné dceřiné společnosti této mateřské společnosti.“

9 Podle článku 4 KonsAvL:

„Na částku, která je předmětem finančního převodu uvnitř skupiny, se při zdanění jejího předce nahlíží jako na výdaj a při zdanění jejího příjemce jako na příjem v daňovém roce, v průběhu kterého se uvedený převod uskutečňuje.“

10 Článek 5 KonsAvL stanoví:

„Daňoví poplatníci mají právo na odpout částek, které jsou předmětem finančních převodů uskutečňovaných uvnitř skupiny, jakožto výdaj pouze tehdy, když jsou odpovídající výdaje a příjmy zaneseny do účetnictví dotyčného předce a příjemce.“

Spor v původním řízení a předběžná otázka

11 Společnost AA Ltd, jejíž sídlo se nachází ve Spojeném království, vlastní nepřímo,

prostřednictvím dvou jiných společností, 100 % akcí společnosti Oy AA.

12 Na rozdíl od zisků Oy AA byly zisky AA Ltd v roce 2003 ztrátové a podle Oy AA bylo možné očekávat, že zůstanou ztrátové rovněž v roce 2004, jakož i v roce 2005. Vzhledem k tomu, že hospodářská ziskovost AA Ltd má rovněž význam pro Oy AA, zamýšlela tato společnost provést finanční převod uvnitř skupiny ve prospěch AA Ltd, aby zajistila její hospodářskou situaci.

13 Při této příležitosti podala Oy AA ke Keskusverolautakunta (centrální daňová komise) žádost o předběžné rozhodnutí o otázce, zda zamýšlený převod představuje finanční převod uvnitř skupiny ve smyslu článku 3 KonsAvL, a zda je tedy možné takto převáděnou částku považovat za odpočitatelný výdaj při zdanění Oy AA ve zdaňovacích obdobích let 2004 a 2005.

14 Keskusverolautakunta, která se domnívala, že finanční převod uvnitř skupiny a odpovídající zdanitelný příjem musí spadat do finského daňového režimu, měla za to, že převod uskutečnilý Oy AA ve prospěch AA Ltd nepředstavuje finanční převod uvnitř skupiny ve smyslu článku 3 KonsAvL, a že takto převáděná částka tedy nemůže být při zdanění jejího převodce považována za odpočitatelný výdaj.

15 Oy AA zpochybnila předběžné rozhodnutí vydané Keskusverolautakunta u předkládajícího soudu, který konstatoval, že podle finského práva byly splněny všechny podmínky pro uznání odpočitatelnosti částky, která je předmětem finančního převodu uvnitř skupiny uskutečněného Oy AA ve prospěch AA Ltd, s výjimkou požadavku státní příslušnosti uloženého společností, která je příjemcem převáděné částky.

16 Za těchto podmínek se Korkein hallinto-oikeus rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Je třeba vykládat články 43 ES a 56 ES při zohlednění článku 58 ES a směrnice Rady 90/435/EHS [...] tak, že brání režimu zavedenému finským zákonem o finančních převodech uvnitř skupiny, podle kterého je podmínkou odpočitatelnosti částek, které jsou předmětem finančních převodů uvnitř skupiny, že převodce i příjemce převáděné částky jsou tuzemskými společnostmi?“

K předběžné otázce

17 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda články 43 ES a 56 ES při zohlednění článku 58 ES a směrnice Rady 90/435 brání takovému režimu zavedenému právními předpisy členského státu, jakým je režim dotčený v povodním řízení, podle kterého dceřiná společnost se sídlem v tomto členském státě může odečíst ze svých zdanitelných příjmů částku, která je předmětem finančního převodu uvnitř skupiny, který uskutečnila ve prospěch své mateřské společnosti, pouze tehdy, když má tato mateřská společnost sídlo v téže členském státě.

18 Úvodem je třeba připomenout, že i když přímé daně spadají podle ustálené judikatury do pravomoci členských států, členské státy musejí nicméně při jejím výkonu dodržovat právo Společenství (viz zejména rozsudky 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 12. prosince 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Sb. rozh. s. I-11673, bod 36).

19 Jelikož se předkládající soud táže Soudního dvora na výklad jak čl. 43 ES týkajícího se svobody usazování, tak čl. 56 ES týkajícího se volného pohybu kapitálu, je třeba určit, zda takové vnitrostátní právní předpisy, jako jsou právní předpisy dotčené v povodním řízení, mohou ovlivňovat tyto svobody.

20 Jak vyplývá z ustálené judikatury, jelikož jde o ústavní podíl, který přiznává držitelé určitý vliv na rozhodování společnosti a umožňuje mu určovat její činnost, použijí se ustanovení Smlouvy o ES o svobodě usazování (rozsudky ze dne 13. dubna 2000, Baars, C-251/98, Recueil, s. I-2787, body 21 a 22; ze dne 21. listopadu 2002, X a Y, C-436/00, Recueil, s. I-10829, body 37 a 66 až 68; výše uvedený Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, bod 31, jakož i výše uvedený Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, bod 39).

21 Přitom v souladu s čl. 3 KonsAvL podléhá možnost převést finanční částku uvnitř skupiny, která je odpočitatelná ve smyslu tohoto zákona, podmínce, že mateřská společnost vlastní přinejmenším 90 % základního kapitálu nebo podílů dceřiné společnosti.

22 Jak vyplývá z předkládacího rozhodnutí a vyjádření finské vlády, režim finančních převodů uvnitř skupiny, který je platný ve Finsku, má za cíl odstranit daňová znevýhodnění, která jsou vlastní strukturu skupiny společností, tím, že umožní vyrovnávání uvnitř skupiny, která zahrnuje jak společnosti, které dosahují zisky tak společnosti, které utrpí ztráty. Finanční převod uvnitř skupiny tedy směřuje k tomu, aby podporoval zájmy skupiny společností.

23 V rozsahu, v němž se právní předpisy, jako jsou právní předpisy dotčené v povodním řízení, vztahují pouze na vztahy uvnitř skupiny společností, dotýkají se především svobody usazování, a musí být tudíž přezkoumány s ohledem na čl. 43 ES (viz v tomto smyslu rozsudky Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, výše uvedený, bod 32; ze dne 12. prosince 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Sb. rozh. s. I-11753, , bod 118, a ze dne 13. března 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Sb. rozh. s. I-2107, bod 33).

24 I za předpokladu, že by tyto právní předpisy měly omezující účinky na volný pohyb kapitálu, jsou takové účinky nevyhnutelným důsledkem případné překážky svobody usazování, a neodvodňují proto samostatný přezkum uvedených právních předpisů s ohledem na čl. 56 ES (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 14. října 2004, Omega, C-36/02, Sb. rozh. s. I-9609, bod 27; Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, výše uvedený, bod 33, a Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, výše uvedený, bod 34).

25 Pokud jde o směrnicí 90/435, je třeba připomenout, že se situace dotčená v povodním řízení týká prvního zdanění příjmů pocházejících z hospodářské činnosti dceřiné společnosti a možnosti této dceřiné společnosti odejít ze svých zdanitelných příjmů částku, která je předmětem finančního převodu uvnitř skupiny, který uskutečnila ve prospěch své zahraniční mateřské společnosti.

26 Přitom směrnicí 90/435 upravuje daňové zacházení s dividendami a jinými formami zisku vyplácenými dceřinou společností její mateřské společnosti tak, že jednak stanoví ve svém čl. 4, že obdrží-li mateřská společnost zisky, členský stát sídla mateřské společnosti nezdaní zisky vyplácené dceřinou společností, nebo je zdaní a současně umožní mateřské společnosti odejít od daně příslušnou část daně splatné dceřinou společností, která se vztahuje k této ziskům, a jednak tak, že zakazuje ve svých čl. 5 a 6 srážkovou daň z těchto zisků.

27 Vzhledem k tomu, že se směrnicí 90/435 netýká prvního zdanění příjmů pocházejících z hospodářské činnosti dceřiné společnosti a neupravuje finanční důsledky, kterou má pro

dceřinou společností takový finanční převod uvnitř skupiny, jaký je dotčen v původním řízení, nemůže představovat základ pro zodpovězení otázky předkládajícího soudu.

28 Z toho vyplývá, že je třeba odpovědět na položenou otázku pouze s ohledem na článek 43 ES.

K existenci omezení svobody usazování

29 Svoboda usazování, kterou článek 43 ES přiznává státním příslušníkům Společenství a která jim umožňuje přístup k samostatné výdělečné činnosti a jejich výkon, jakož i zřizování a řízení podniků za stejných podmínek jako za podmínek stanovených právními předpisy členského státu usazení pro vlastní státní příslušníky, poskytuje v souladu s článkem 48 ES společnostem založeným podle právních předpisů některého členského státu, jež mají své sídlo, ústřední správu nebo hlavní provozovnu uvnitř Evropského společenství, právo vykonávat jejich činnosti v dotyčném členském státě prostřednictvím dceřiné společnosti, pobočky nebo zastoupení (viz zejména rozsudky ze dne 21. září 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Recueil, s. I-6161, bod 35; Marks & Spencer, výše uvedený, bod 30; Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, výše uvedený, bod 41, a Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, výše uvedený, bod 42).

30 Pokud jde o společnosti, je třeba uvést, že jejich sídlo ve smyslu článku 48 ES slouží k určení, podobně jako státní příslušnost fyzických osob, jejich vazby s právním řádem některého členského státu. Připouští se toho, že by členský stát usazení mohl volně uplatňovat rozdílné zacházení z pouhého důvodu, že se sídlo společnosti nachází v jiném členském státě, by zbavilo článek 43 ES jeho smyslu (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 28. ledna 1986, Komise v. Francie, 270/83, Recueil, s. 273, bod 18; ze dne 13. července 1993, Commerzbank, C-330/91, Recueil, s. I-4017, bod 13; ze dne 8. března 2001, Metallgesellschaft a další, C-397/98 a C-410/98, Recueil, s. I-1727, bod 42; Marks & Spencer, výše uvedený, bod 37, a Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, výše uvedený, bod 43). Cílem svobody usazování je tak zaručení výhody tuzemského zacházení v hostitelském členském státě tím, že zakazuje jakoukoli diskriminaci založenou na místě sídla společností (viz v tomto smyslu výše uvedené rozsudky Komise v. Francie, bod 14, Saint-Gobain ZN, bod 35 a Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, bod 43).

31 V projednávané věci je třeba uvést, že právní předpisy dotčené v původním řízení zavádí, pokud jde o možnost odejít jako výdaje částky převáděné ve prospěch mateřské společnosti, rozdílné zacházení mezi dceřinými společnostmi se sídlem ve Finsku, podle toho, zda má jejich mateřská společnost sídlo v tomto členském státě, či nikoliv.

32 Převod skutečný dceřinou společností ve prospěch mateřské společnosti, jejíž sídlo se nachází ve Finsku a která splňuje další podmínky stanovené KonsAvL, je totiž považován za finanční převod uvnitř skupiny ve smyslu tohoto zákona, jehož částka je odpodíatelná ze zdanitelných příjmů dceřiné společnosti. Naopak převod skutečný dceřinou společností ve prospěch mateřské společnosti, jejíž sídlo se nenachází ve Finsku, není považován za takový finanční převod a částka, která je předmětem tohoto převodu, tedy není odpodíatelná ze zdanitelných příjmů dceřiné společnosti. Dceřiné společnosti zahraničních mateřských společností podléhají tedy méně výhodnému daňovému zacházení, než je zacházení, které přísluší dceřiným společnostem finských mateřských společností.

33 V tomto ohledu německá, nizozemská a švédská vláda, jakož i vláda Spojeného království uplatňují, že situace dceřiných společností-rezidentů, jejichž mateřské společnosti mají sídlo v též členském státě, není srovnatelná se situací dceřiných společností, jejichž mateřské společnosti mají sídlo v jiném členském státě, jelikož tyto poslední uvedené nepodléhají zdanění

v ?lenském stát? sídla dce?iné spole?nosti. Je totiž t?eba odlišovat situaci dce?iných spole?ností, jejichž mate?ské spole?nosti jsou osobami s úplnou nebo ?áste?nou da?ovou povinností ve Finsku od situace popsané ve v?ci v p?vodním ?ízení, kde mate?ská spole?nost není v tomto ?lenském stát? osobou povinnou k dani.

34 Podle n?mecké a švédské vlády, jestliže p?íjemce nepodléhá zdan?ní v ?lenském stát? p?evodce, není tento posledn? uvedený ?lenský stát, který z d?vodu mezí své územní pravomoci nem?že ovlivnit da?ové zacházení vyhrazené p?evedené ?ástce ?lenským státem p?íjemce, zejména schopen zajistit, že povolený odpo?et bude odpovídat zdanitelnému p?íjmu p?íjemce této ?ástky v jeho stát? sídla a zabránit tomu, že skute?ný p?evod nebude v?bec zdan?n. Vláda Spojeného království rovn?ž tvrdí, že jelikož Finská republika nezda?uje p?íjmy mate?ských spole?ností-nerezident?, není povinna povolit finské dce?iné spole?nosti da?ové snížení vyplývající ze ztrát utrp?ných mate?skou spole?ností.

35 Jak již bylo p?ipomenuto v bod? 22 tohoto rozsudku, finský režim finan?ních p?evod? uvnit? skupiny má za cíl odstranit da?ová znevýhodn?ní, která jsou vlastní struktu?e skupiny spole?ností, tím, že umožní vyrovnávání uvnit? skupiny, která zahrnuje jak spole?nosti, které dosahují zisky, tak spole?nosti, které utrpí ztráty. Jak vyplývá z ?lánek? 4 a 5 KonsAvL, ?ástka, která je p?edm?tem finan?ního p?evodu uvnit? skupiny, není považována za výdaj jejího p?evodce a je ode?tena p?i jeho zdan?ní pouze tehdy, jestliže je zaú?tována jakožto p?íjem jejího p?íjemce.

36 V p?eshraní?ní situaci, jestliže p?íjemce nepodléhá zdan?ní v ?lenském stát? p?evodce, posledn? uvedený ?lenský stát nem?že zajistit, že p?evád?ná ?ástka bude považována za zdanitelný p?íjem p?íjemce. Skute?nost, že ?lenský stát p?evodce umožní odpo?et p?evád?né ?ástky z jeho zdanitelného p?íjmu, nezaru?uje, že bude dosažen cíl sledovaný režimem použitelným na p?evody.

37 Nicmén?, i když ?lenský stát sídla dce?iné spole?nosti není p?íslušný ve vztahu k mate?ské spole?nosti, jejíž sídlo se nachází v jiném ?lenském stát? a která není v prvním ?lenském stát? osobou povinnou k dani, m?že p?esto pod?ídit odpo?itatelnost ?ástky, která je p?edm?tem finan?ního p?evodu uvnit? skupiny, ze zdanitelných p?íjm? jejího p?evodce podmínkám, jež jsou spojeny se zacházením, které tomuto p?evodu vyhrazuje tento jiný ?lenský stát.

38 Z toho vyplývá, že pouhá skute?nost, že mate?ské spole?nosti se sídlem v jiném ?lenském stát? nepodléhají zdan?ní ve Finsku, neodlišuje, s ohledem na cíl sledovaný finským režimem finan?ních p?evod? uvnit? skupiny, dce?iné spole?nosti t?čto mate?ských spole?ností od dce?iných spole?ností mate?ských spole?ností, jejichž sídlo se nachází ve Finsku, a ne?iní situace t?čto dvou kategorií dce?iných spole?ností nesrovnatelnými.

39 Rozdílné zacházení s dce?inými spole?nostmi-rezidenty v závislosti na míst? sídla jejich mate?ské spole?nosti p?edstavuje omezení svobody usazování, jelikož ?iní mén? atraktivním výkon této svobody pro spole?nosti usazené v jiných ?lenských státech, které by v d?sledku toho mohly upustit od nabytí, založení nebo zachování dce?iné spole?nosti v ?lenském stát?, který p?íjímá toto opat?ení (viz rozsudky ze dne 12. prosince 2002, Lankhorst-Hohorst, C?324/00, Recueil, s. I?11779, bod 32, a Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, výše uvedený, bod 61).

40 Tento záv?r nem?že být vyvrácen argumentem vlády Spojeného království, podle kterého mohla mate?ská spole?nost dosp?t ke sledovanému cíli tím, že by ve Finsku namísto dce?iné spole?nosti založila pobo?ku. Je totiž t?eba p?ipomenout, že ?lánek 43 první pododstavec v?ta druhá ES výslovn? ponechává hospodá?ským subjekt?m možnost svobodn? zvolit právní formu vhodnou k výkonu jejich ?inností v druhém ?lenském stát?, p?i?emž tato svobodná volba nesmí být omezena diskrimina?ními da?ovými ustanoveními (rozsudky Komise v. Francie, výše uvedený,

bod 22, a ze dne 23. února 2006, CLT?UFA, C?253/03, Sb. rozh. s. I?1831, bod 14).

41 Krom? toho vláda Spojeného království uvádí, že jelikož finanční p?evod uvnit? skupiny nebyl ve Spojeném království zdan?n, což nicmén? zpochyb?uje Oy AA, a ztráty AA Ltd se daly p?evést na jiná zda?ovací období, aby byly zapo?teny s pozd?ji uskute?nými zisky, opožd?ní, které by utrp?la tato mate?ská spole?nost p?ed tím, než by mohla uskute?nit vyrovnání mezi jejími zisky a ztrátami, by m?lo pouze nep?ímý a nejistý dopad na její volbu usadit se ve Finsku.

42 V tomto ohledu je namíst? uvést, že k tomu, aby byly právní p?edpisy považovány za omezení svobody usazování, posta?uje, aby byly zp?sobilé omezit výkon této svobody v ?lenském stát? spole?nostmi usazenými v jiném ?lenském stát?, aniž by bylo nezbytné prokázat, že dot?ené právní p?edpisy m?ly skute?n? ú?inek p?im?t n?které z uvedených spole?ností k upušt?ní od nabytí, založení nebo zachování dce?iné spole?nosti v prvním ?lenském stát? (výše uvedený rozsudek *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, bod 62).

43 Z toho vyplývá, že rozdílné zacházení, kterému v rámci takového režimu, jako je režim dot?ený v p?vodním ?ízení, podléhají dce?iné spole?nosti-rezidenti v závislosti na míst? sídla jejich mate?ské spole?nosti, p?edstavuje omezení svobody usazování.

K od?vodn?ní omezení svobody usazování

44 Omezení svobody usazování lze p?ipustit pouze tehdy, je-li od?vodn?no naléhavými d?vody obecného zájmu. V takovém p?ípad? je ještě t?eba, aby bylo zp?sobilé zaru?it uskute?ní dot?eného cíle a aby nep?ekra?ovalo meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné (výše uvedené rozsudky *Marks & Spencer*, bod 35, *Cadbury Schweppes* a *Cadbury Schweppes Overseas*, bod 47, jakož i *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, bod 64).

45 Ve svých písemných vyjád?eních finská, n?mecká a nizozemská vláda, jakož i vláda Spojeného království a Komise Evropských spole?enství uplatnily, že finský režim finančních p?evod? uvnit? skupiny je od?vodn?n nutností zaru?it soudržnost doty?ného da?ového režimu, jakož i rozd?lením zda?ovacích pravomoci mezi ?lenské státy, obavou z da?ového úniku a zásadou teritoriality.

46 Na jednání, které prob?hlo po vyhlášení výše uvedeného rozsudku *Marks & Spencer*, vlády, jež podaly ústní vyjád?ení, tvrdily, že od?vodn?ní uvedená Soudním dvorem v tomto rozsudku, a sice ochrana vyváženého rozd?lení zda?ovacích pravomoci mezi r?zné ?lenské státy, nebezpe?í dvojího uplatn?ní ztrát a da?ového úniku, se vyskytují rovnž v projednávané v?ci. Je proto t?eba p?istoupit k p?ezkumu t?chto argument?.

47 Finská vláda, podporovaná švédskou vládou a vládou Spojeného království, tak tvrdí, že režim dot?ený v p?vodním ?ízení tím, že se opírá o zásadu teritoriality, podle které mají ?lenské státy právo zdanit p?íjmy dosažené na svém území, odráží shodu v oblasti mezinárodního rozd?lení da?ových pravomocí.

48 Podle t?chto vlád, nizozemské vlády a Komise by možnost ode?íst ?ástku p?evád?nou ve prosp?ch spole?nosti, jejíž sídlo se nachází v jiném ?lenském stát?, vedla k tomu, že by da?ovému poplatníkovi byla ponechána volba ?lenského státu zdan?ní, a omezovala by tak da?ové pravomoci ?lenských stát? tím, že by zasahovala do vyváženého rozd?lení t?chto pravomocí.

49 Pokud jde o nezbytnost zabránit dvojímu uplatn?ní ztrát, finská, n?mecká, nizozemská a švédská vláda, jakož i vláda Spojeného království uplat?ují, že tato se rovná nezbytnosti zabránit, aby byla neprávem p?iznána dvojí výhoda. P?itom podle t?chto vlád situace, ve které je finanční

částka p?evád?ná uvnit? skupiny zohledn?na p?i ur?ení zdanitelného výsledku jejího p?evodce, ale není považována za zdanitelný p?íjem jejího p?íjemce, vyvolává nebezpe?í, že zisky dce?iné společnosti, která je p?evodcem, nebudou v?bec zdan?ny. Podle vlády Spojeného království, které v tomto bod? odporuje Oy AA, tomu tak bylo ve v?ci v p?vodním ?ízení.

50 Kone?n? finská, n?mecká, nizozemská a švédská vláda, jakož i vláda Spojeného království a Komise shodn? tvrdí, že uvnit? skupiny existuje nebezpe?í, že budou ?innosti organizovány tak, že zdanitelné zisky ve Finsku budou p?evedeny na společnost, založené zejména za tímto jediným ú?elem, jejichž sídlo se nachází v jiném ?lenském stát?, kde budou zdan?ny nižší daní než ve Finsku, nebo dokonce od zdan?ní osvobozeny.

51 Jak vyplývá z bodu 51 výše uvedeného rozsudku Marks & Spencer, nezbytnost ochrany vyváženého rozd?lení zda?ovacích pravomoci mezi ?lenské státy byla uvedena ve spojení s dalšími dv?ma od?vod?ujícími skute?nostmi, založenými na nebezpe?í dvojího uplatn?ní ztrát a da?ového úniku (viz rovn?ž rozsudek ze dne 29. b?ezna 2007, Rewe Zentralfinanz, C?347/04, Sb. rozh. s. I?2647, bod 41).

52 Je t?eba rovn?ž p?ipomenout, že p?i neexistenci sjednocujících nebo harmoniza?ních opat?ení v rámci Spole?enství z?stává v pravomoci ?lenských stát? vymezit prost?ednictvím dohod nebo jednostrann? kritéria rozd?lení jejich da?ové pravomoci (rozsudky ze dne 12. kv?tna 1998, Gilly, C?336/96, Recueil, s. I?2793, body 24 a 30; ze dne 7. zá?í 2006, N, C?470/04, Sb. rozh. I?7409, bod 44; ze dne 14. listopadu 2006, Kerkhaert a Morres, C?513/04, Sb. rozh. s. I?10967, body 22 a 23, a výše uvedený rozsudek Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, bod 49).

53 Pokud jde nejprve o nezbytnost zajišt?ní vyváženého rozd?lení zda?ovacích pravomoci mezi ?lenské státy, je t?eba uvést, že tato nem?že být uplatn?na za ú?elem systematického odmítání poskytovat jakékoliv da?ové zvýhodn?ní dce?iné společnosti-rezidentovi z d?vodu, že p?íjmy její mate?ské společnosti, která má sídlo v jiném ?lenském stát?, nemohou být zdan?ny v prvním ?lenském stát? (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Rewe Zentralfinanz, bod 43).

54 Naopak, tato od?vod?ující skute?nost m?že být p?ipušt?na, jestliže dot?ený režim má za cíl p?edcházet jednáním, která mohou ohrozit právo ?lenského státu uplat?ovat jeho da?ovou pravomoc ve vztahu k ?innostem vykonávaným na jeho území (viz výše uvedený rozsudek Rewe Zentralfinanz, bod 42).

55 Soudní dv?r tak rozhodl, že poskytnout společností možnost volby zohlednit jejich ztráty v ?lenském stát? jejich usazení nebo v jiném ?lenském stát? by zna?n? narušilo vyvážené rozd?lení zda?ovacích pravomoci mezi ?lenské státy (viz výše uvedené rozsudky Marks & Spencer, bod 46, a Rewe Zentralfinanz, bod 42).

56 Navíc p?ipustit, že takový p?eshrani?ní finan?ní p?evod uvnit? skupiny, jakým je p?evod dot?ený v p?vodním ?ízení, m?že být odpo?itatelný od zdanitelných p?íjm? jeho p?evodce, by m?lo za d?sledek, že by se skupinám společností umožnilo svobodn? si vybrat ?lenský stát, ve kterém budou zdan?ny zisky dce?iné společnosti, a to tím, že by je odejmuly z da?ového základu této dce?iné společnosti, a když by byl tento p?evod považován za zdanitelný p?íjem v ?lenském stát? p?ijímající mate?ské společnosti, zahrnuly by je do da?ového základu mate?ské společnosti. To by narušilo samotný systém rozd?lení zda?ovacích pravomoci mezi ?lenské státy, protože na základ? volby skute?né skupinou společností by se ?lenský stát dce?iné společnosti musel vzdát, jakožto ?lenský stát sídla uvedené společnosti, svého práva na zdan?ní jejích p?íjm? v p?ípadný prosp?ch ?lenského státu sídla mate?ské společnosti (viz rovn?ž výše uvedený rozsudek Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, bod 59).

57 Pokud jde dále o nebezpečí dvojího uplatnění ztrát, stačí uvést, že finský režim finančních převodů uvnitř skupiny se netýká odpočitatelnosti ztrát.

58 Pokud jde konečně o předcházení daňovému úniku, je namístě připustit, že možnost převést zdanitelné příjmy dceřiné společnosti na mateřskou společnost, jejíž sídlo se nachází v jiném členském státě, vyvolává nebezpečí, že prostřednictvím řady vykonstruovaných operací budou příjmy uvnitř skupiny společností převáděny na společnost, jejichž sídlo se nachází v členských státech, které používají nejnižší daňové sazby, nebo v členských státech, kde nejsou příjmy zdaňovány. Tato možnost je posílena skutečností, že finský režim finančních převodů uvnitř skupiny nevyžaduje, aby příjemce částky, která je předmětem finančního převodu, utrpěl ztráty.

59 Finský režim finančních převodů uvnitř společnosti tím, že přiznává právo odejít ze zdanitelných příjmů dceřiné společnosti částku, která je předmětem finančního převodu uvnitř skupiny skutečného ve prospěch mateřské společnosti, pouze v případě, kdy má tato mateřská společnost své sídlo v téže členském státě, je schopen předcházet takovým praktikám, které mohou být inspirovány zjištěním citelných rozdílů mezi základy daně nebo daňovými sazbami v různých členských státech a které nemají jiný cíl než vyhnout se dani obvykle dlužné ze zisků dceřiné společnosti v členském státě jejího sídla.

60 S ohledem na spojení těchto dvou skutečností, které se týkají nezbytnosti ochrany vyváženého rozdělení zdaňovacích pravomocí mezi členské státy a nezbytnosti předcházet daňovým únikům, je tedy třeba konstatovat, že takový režim, jako je režim dotčený v povodním řízení, který poskytuje právo odejít ze zdanitelného příjmu dceřiné společnosti částku, která je předmětem finančního převodu skutečného ve prospěch mateřské společnosti, pouze v případě, kdy tato a uvedená dceřiná společnost mají své sídlo v téže členském státě, sleduje legitimní cíle služitelné se Smlouvou a představující naléhavé důvody obecného zájmu a je způsobilý zaručit skutečnou těchto cílů.

61 Nicméně se musí ověřit, zda takový režim nepřekračuje meze toho, co je nezbytné k dosažení obou sledovaných cílů společně.

62 Je třeba nejdříve uvést, že cíle ochrany vyváženého rozdělení zdaňovacích pravomocí mezi členské státy a předcházení daňovému úniku jsou propojeny. Jednání spočívající ve vytváření řady vykonstruovaných operací zbavených jakékoliv hospodářské podstaty s cílem vyhnout se dani obvykle dlužné ze zisků z činností vykonávaných na vnitrostátním území mohou totiž ohrozit právo členských států uplatňovat jejich daňovou pravomoc ve vztahu k této činností a narušit vyvážené rozdělení zdaňovacích pravomocí mezi členské státy (výše uvedené rozsudky Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, body 55 a 56, jakož i Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, body 74 a 75).

63 I když zvláštním cílem právních předpisů dotčených v povodním řízení není vyloučit z daňové výhody, kterou stanoví, řady vykonstruované operace zbavené jakékoliv hospodářské podstaty s cílem vyhnout se dani obvykle dlužné ze zisků z činností vykonávaných na vnitrostátním území, mohou být takové právní předpisy nicméně považovány za primární oběma sledovaným cílům společně.

64 V situaci, kdy dotčená daňová výhoda spočívá v možnosti uskutečnit převod příjmů tím, že se vyjmou ze zdanitelných příjmů převodce a zahrnou do zdanitelných příjmů příjemce, má totiž každé rozšíření této výhody na přeshraniční situace za účinek, jak bylo uvedeno v bodě 56 tohoto rozsudku, že se skupinám společností umožní svobodně si zvolit členský stát, ve kterém budou jejich zisky zdaněny, a to na újmu práva členského státu dceřiné společnosti zdanit zisky z

žinností uskutečňovaných na jeho území.

65 Tomuto zásahu není možné předejít tím, že se uloží podmínky týkající se zacházení s příjmy pocházejícími z finančního převodu uvnitř skupiny v členském státě společnosti, která je příjemcem, nebo podmínky týkající se existence ztrát utrpěných příjemcem částky, která je předmětem finančního převodu uvnitř skupiny. Připustit odpout částky, která je předmětem finančního převodu uvnitř skupiny, jestliže představuje zdanitelný příjem společnosti, která je jejím příjemcem, nebo jestliže jsou možnosti této společnosti převést své ztráty na jinou společnost omezené, nebo dále připustit odpout finančního převodu uvnitř skupiny uskutečňový ve prospěch společnosti, jejíž sídlo se nachází v členském státě používajícím nižší daňovou sazbu, než je sazba používaná členským státem převodce, pouze tehdy, když je tento finanční převod uvnitř skupiny zvlášť odvodněn hospodářskou situací společnosti, která je příjemcem převáděné částky, jak navrhl Oy AA, by nicméně znamenalo, že by volba členského státu zdanění příslušela v konečném důsledku skupině společnosti, která by tak disponovala v tomto ohledu širokým rozhodovacím prostorem.

66 S přihlédnutím k výše uvedeným úvahám není namístě analyzovat další odvodnění uplatněná finskou, německou, nizozemskou a švédskou vládou, vládou Spojeného království, jakož i Komisí.

67 Proto je namístě odpovědět na položenou otázku, že článek 43 ES nebrání takovému režimu zavedenému právními předpisy členského státu, jakým je režim dotčený v převodním řízení, podle kterého dceřiná společnost se sídlem v tomto členském státě může odejít ze svých zdanitelných příjmů částku, která je předmětem finančního převodu uvnitř skupiny, který uskutečnila ve prospěch své mateřské společnosti, pouze tehdy, když má tato mateřská společnost sídlo v též členském státě.

K nákladům řízení

68 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky převodního řízení, povahu incidenčního řízení vzhledem ke sporu probíhajícímu před předkládajícím 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 (velký senát) rozhodl takto:

Článek 43 ES nebrání takovému režimu zavedenému právními předpisy členského státu, jakým je režim dotčený v převodním řízení, podle kterého dceřiná společnost se sídlem v tomto členském státě může odejít ze svých zdanitelných příjmů částku, která je předmětem finančního převodu uvnitř skupiny, který uskutečnila ve prospěch své mateřské společnosti, pouze tehdy, když má tato mateřská společnost sídlo v též členském státě.

Podpisy.

* Jednací jazyk: finština.