

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

M. POIARESE MADURA

přednesené dne 7. dubna 2005¹

1. V projednávané věci má Soudní dvůr upřesnit účinek ustanovení Smlouvy ES, týkajících se svobody usazování, na daňový režim skupin společností členského státu. Jedná se o to, zda právo Společenství brání takovým právním předpisům jako britským právním předpisům o „snížení daní skupiny“, které podmiňují převod ztrát uvnitř skupiny společností tím, aby tyto společnosti byly rezidenty nebo vykonávaly hospodářskou činnost ve Spojeném království.

2. K tomu, aby Soudní dvůr odpověděl na tuto otázku, bude muset vycházet z ustanovení Smlouvy a z řešení stanovených jeho judikaturou v daňové oblasti, která již je značně rozvinutá. V této oblasti nabízí sekundární právo přijaté na základě Smlouvy jen málo vodítek. Je pravda, že existuje směrnice Rady ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států². Tento předpis jasně prokazuje vůli Společenství odstranit postih vyplývající ze skutečnosti, že daňové předpisy upravující vztahy mezi mateřskými a dceřinými společnostmi různých členských států jsou obecně

méně příznivé než ty, které jsou použitelné na vztahy mezi mateřskými a dceřinými společnostmi téhož členského státu³. Neřeší ovšem zvláštní otázku zacházení s přeshraničními ztrátami ve skupinách společností⁴.

3. Tato otázka nicméně není evropským orgánům neznámá. Komise dne 6. prosince 1990 předložila návrh směrnice Rady o režimu zohledňování ztrát podniky, v jejichž stálých provozovnách a dceřiných společnostech nacházejících se v jiných členských státech ztráty vznikly⁵. Vzhledem k tomu, že tento návrh nebyl úspěšný, se Komise rozhodla jej vzít zpět a zahájit nová jednání s členskými státy. V současné době

3 — Jak Soudní dvůr připomněl v rozsudku ze dne 18. září 2003, Bosal (C-168/01, Recueil, s. I-9409, bod 22).

4 — Je třeba připomenout, že režim konsolidovaného zisku, zohledňující ztráty dceřiných společností v různých členských státech, byl navržen Komisí Evropských společenství už v roce 1969 (návrh směrnice Rady o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států, Úř. věst. 1969, C 39, s. 7).

5 — 91/C 53/03 (Úř. věst. C 53, s. 30). Podle tohoto návrhu jsou doporučeny dvě metody, a to pro dceřiné společnosti i pro stálé provozovny: metoda odpočtu ztrát s pozdějším začleněním, která umožňuje od zdanitelných zisků podniku odečíst ztráty vzniklé v jejích vedlejších provozovnách v ostatních členských státech, za podmínky, že zisky těchto provozoven budou později začleněny do výsledků podniku do výše odečtených ztrát, nebo metoda započtení, která spočívá v zahrnutí všech výsledků zahraničních provozoven do výsledků podniku.

1 — Původní jazyk: portugalština.

2 — Směrnice 90/435/EHS (Úř. věst. L 225, s. 6; Zvl. vyd. 09/01, s. 147).

má za to, že neexistence ustanovení práva Společenství týkajících se přeshraničního vyrovnání ztrát skupin společností ve Společenství představuje jednu z výrazných překážek řádného fungování vnitřního trhu⁶.

mínce uplatnění svobody usazování zakotvené v článku 43 ES⁷. Kromě toho účinné uplatňování základních svobod přispívající k vytvoření vnitřního trhu nemůže sblížení vnitrostátních právních předpisů zbavit opodstatněnosti a relevance. Harmonizace právních předpisů totiž může mít za cíl usnadnění výkonu svobod pohybu, může ale také sloužit k nápravě narušení vyplývajících právě z výkonu těchto svobod.

4. Rada má pravděpodobně pádné důvody k tomu, aby se vůbec nevydávala směrem doporučeným Komisí. Za těchto podmínek Soudnímu dvoru nepřísluší nahrazovat zákonodárce Společenství. Tato neexistence harmonizace právních předpisů členských států mu nicméně nemůže bránit v plnění jeho funkce dbát na dodržování a na uplatňování základních zásad a cílů Smlouvy.

5. Oproti myšlence obhajované zejména nizozemskou vládou, která v této věci předložila vyjádření, že jediným vhodným rámcem k řešení této otázky by byl rámec sblížení právních předpisů, je tak třeba důrazně připomenout následující dva body. Jednak může být z judikatury Soudního dvora jednoduše dovozeno, že harmonizace daňových právních předpisů členských států nemůže být postavena na předběžné pod-

6. Soudní dvůr již ostatně měl příležitost vyslovit se k případům podobným tomu projednávanému, až už posuzoval zacházení se zahraničními ztrátami podniků Společenství⁸ nebo byl doveden k tomu, aby upřesnil daňový režim podniků Společenství disponujících vedlejšími provozovny v jiných členských státech⁹. Je pravda, že projednávaná věc obsahuje nepopíratelné zvláštnosti. Nicméně s věcmi, které jí předcházejí, sdílí stejný základní problém, jelikož proti sobě stojí *pravomoc* přiznaná členským státům vybírat daně z příjmů lokalizovatelných na jejich územích a *svoboda* usazování ve Společenství, přiznaná příslušníkům Spole-

7 — Viz obdobně, ohledně článku 39 ES, rozsudek ze dne 28. ledna 1992, Bachmann (C-204/90, Recueil, s. I-249, bod 11). Viz rovněž rozsudky ze dne 28. ledna 1986, Komise v. Francie (270/83, Recueil, s. 273, bod 24), a ze dne 9. prosince 1981, Komise v. Itálie (193/80, Recueil, s. 3019, bod 17).

8 — Viz např. rozsudky ze dne 15. května 1997, Futura Participations a Singer (C-250/95, Recueil, s. I-2471); ze dne 16. července 1998, ICI (C-264/96, Recueil, s. I-4695); ze dne 18. listopadu 1999, X a Y (C-200/98, Recueil, s. I-8261), a ze dne 14. prosince 2000, AMID (C-141/99, Recueil, s. I-11619).

9 — Viz rozsudky ze dne 13. července 1993, Commerzbank (C-330/91, Recueil, s. I-4017); ze dne 29. dubna 1999, Royal Bank of Scotland (C-311/97, Recueil, s. I-2651); ze dne 21. září 1999, Saint-Gobain ZN (C-307/97, Recueil, s. I-6161); ze dne 8. března 2001, Metallgesellschaft a další (C-397/98 a C-410/98, Recueil, s. I-1727), a Bosal, uvedený výše v pozn. č. 3.

6 — Sdělení Komise Radě, Evropskému parlamentu a Evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru – Vnitřní trh bez překážek spojených se zdaněním podniků: provádění, probíhající iniciativy a zbývajcí výzvy [(KOM (2003) 726 konečné)].

členství. Z uvedeného vyplývá konflikt mezi dvěma protichůdnými logikami a potřeba definovat rovnováhu v rozdělení pravomocí mezi členskými státy a Společenstvím.

I – Věc v původním řízení a předběžné otázky

7. Předtím, než přistoupíme k těmto obtížným právním otázkám, připomeňme skutkový stav, který je jednoduchý.

8. Společnost Marks & Spencer plc (dále jen „M&S“), se sídlem ve Spojeném království, je hlavní společností skupiny specializované na prodej konfekce, potravin, zboží pro domácnost a finančních služeb. Tato společnost zejména vlastní dceřiné společnosti se sídlem v Německu, Belgii a Francii prostřednictvím holdingové společnosti se sídlem v Nizozemsku. Počínaje polovinou 90. let a od té doby nepřetržitě tyto dceřiné společnosti vykazovaly ztráty. Dne 29. března 2001 M&S oznámila ukončení svých činností na evropském kontinentu. Dne 31. prosince téhož roku byla francouzská dceřiná společnost převedena na třetí osobu, zatímco německé a belgické dceřiné společnosti ukončily veškerou obchodní činnost.

9. V roce 2000 a 2001 M&S požádala D. Halseyho (HM Inspector of Taxes) (daňový inspektor) o snížení daní skupiny z důvodu ztrát vzniklých v její německé, belgické a francouzské dceřiné společnosti během čtyř účetních období uzavřených v roce 1998, 1999, 2000 a 2001. Britské daňové právní předpisy totiž mateřské společnosti skupiny umožňují, aby za určitých podmínek provedla vyrovnání mezi svými zisky a ztrátami vzniklými v jejích dceřiných společnostech. Tyto žádosti byly nicméně zamítnuty rozhodnutími ze dne 13. srpna 2001 a ze dne 2. listopadu 2001 z důvodu, že právní režim snížení daní skupiny se nevztahuje na dceřiné společnosti, které nemají sídlo ani nevykonávají hospodářské činnosti ve Spojeném království.

10. Toto zamítnutí M&S ihned napadla u Special Commissioners of Income Tax (daňový soud prvního stupně). Žalobkyně tak očekávala určení neslučitelnosti použitelných britských daňových pravidel s právem Společenství, zejména s články 43 ES a 48 ES. Tato žaloba byla zamítnuta rozhodnutím ze dne 17. prosince 2002. Special Commissioners of Income Tax v tomto rozhodnutí uvádí, že jednak zásady vyplývající z judikatury Soudního dvora jsou v této oblasti jasné, a proto není nezbytné mu předkládat předběžnou otázku, a že jednak britský daňový režim není v rozporu s právem Společenství, a proto musí být stanovisko daňového inspektora potvrzeno.

11. Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně odvolání u High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division. Tento soud považoval za nezbytné přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující otázky:

zohledněny ztráty poboček při stanovení zdanitelných zisků těchto společností;

„1) V případě, že:

— takové právní předpisy členského státu, jako jsou právní předpisy Spojeného království o snížení daní skupiny, zakazují mateřské společnosti, daňovému tuzemci v tomto členském státě, snížit svůj zisk zdanitelný v tomto státě započtením ztrát vzniklých v dceřiných společnostech s daňovým sídlem v jiných členských státech, zatímco by takové započtení bylo možné, pokud by měly daňové sídlo ve stejném členském státě jako mateřská společnost;

— nestanoví povinnost k dani z příjmů společností, co se týče nerozdělených zisků dceřiných společností se sídlem v jiných členských státech;

— členský stát mateřské společnosti:

— stanoví povinnost k dani z příjmů společností vztahující se na všechny jejich zisky pro společnosti se sídlem na jeho území, včetně zisků poboček se sídlem v jiných členských státech, přičemž upřesňuje, že zvláštní ustanovení umožňují zabránit dvojímu zdanění tím, že je zohledněna daň zaplacená v jiném členském státě a že jsou

— stanoví povinnost k dani z příjmů společností pro mateřskou společnost vztahující se na všechny zisky, které jsou jí rozděleny formou dividendy dceřinými společnostmi se sídlem v jiných členských státech, zatímco této dani nepodléhá, jedná-li se o zisky rozdělené formou dividendy jejími dceřinými společnostmi se sídlem v téže členském státě;

— přiznává snížení daní mateřské společnosti formou slevy na dani vztahující se na srážkové daně u zdroje postihující dividendy a zahraniční daně ze zisků, ze kterých jsou vypláceny dividendy dceřinými společnostmi se sídlem v jiných členských státech;

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

vatelům převzít ztráty, okolnosti projednávaného případu jasně neukazují, zda tomu tak bylo;

2) a) Má na odpověď na první otázku vliv skutečnost, že právní předpisy členského státu, ve kterém má dceřiná společnost sídlo, umožňují za určitých podmínek přiznat snížení daní o veškeré nebo částečné ztráty, které si započítla na zisky zdanitelné v témže státě?

— ustanovení, na základě kterých členský stát mateřské společnosti zohlední ztráty společností se sídlem ve Spojeném království, se použijí nezávisle na skutečnosti, že tyto ztráty jsou rovněž předmětem snížení daní v jiném členském státě?

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

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

— dceřiná společnost se sídlem v jiném členském státě ukončila veškerou obchodní činnost a i když právní předpisy tohoto státu umožňují za určitých podmínek přiznat snížení daní o ztráty, není předložen důkaz o tom, že bylo takové snížení daní přiznáno;

II – K dotčeným vnitrostátním právním předpisům

— dceřiná společnost se sídlem v jiném členském státě byla převedena na třetí osobu a i když právní předpisy tohoto členského státu umožňují za určitých podmínek třetímu naby-

12. Tato oblast je upravena zákonem o daních z příjmů a o daních z příjmů společností z roku 1988 (Income and Corporation Taxes Act 1988, dále jen „ICTA“). Je třeba stručně připomenout ustanovení tohoto zákona, která jsou relevantní pro požadovaný výklad.

13. Spojené království přijalo režim celosvětového zdanění zisků společností. Podle článku 8 ICTA podléhají dani ve Spojeném království veškeré celosvětové zisky společností-rezidentů. Z uvedeného vyplývá, že výsledky jejich poboček a stálých provozoven umístěných v zahraničí spadají přímo do základu daně těchto společností. Aby se předešlo dvojímu zdanění, je jim přiznána sleva na dani ve výši daní odvedených ze zisků dosažených v zahraničí. Naproti tomu společnosti-nerezidenti podléhají dani z příjmů společností ve Spojeném království jen co se týče svých příjmů z vnitrostátních zdrojů, započitatelných na zisky dosažené jejich provozovny ve Spojeném království.

14. Zdaňování skupin společností se řídí zvláštním režimem. Podle zásady osobní povahy daní uplatněné v daňové oblasti je ve skupině každá společnost zdaněna samostatně na základě svých vlastních zisků. V britském daňovém právu v zásadě neexistuje konsolidace výsledků společností skupiny.

15. Tato zásada nicméně může být zmírněna dvěma způsoby¹⁰. Zaprvé je zahraničním dceřiným společností umožněno, aby rozdělovaly své zisky ve formě dividend své

mateřské společnosti se sídlem ve Spojeném království. V tomto případě se všechny zisky rozdělené dceřinými společnostmi považují za zisky realizované společností-rezidentem ve Spojeném království. Dvojímu zdanění se zabráni poskytnutím slevy na dani. Zadržel byl zaveden zvláštní režim zacházení se ztrátami skupin. Tento režim, nazvaný „snížení daní skupiny“ („group relief“), opravňuje každou ze společností skupiny („převádějí společnost“), aby převedla své ztráty na jinou společnost téže skupiny („žádající společnost“) tak, že tato společnost může odečíst uvedené ztráty ze svých zdanitelných zisků. Převádějí společnost tudíž ztrácí jakýkoli nárok použít převedené ztráty k daňovým účelům, především je přesunout na zisky v následujících zdaňovacích obdobích. Právě tento režim je v projednávané věci zpochybněn.

16. Co je cílem tohoto režimu snížení daní? Z daňového hlediska jím je omezení negativních účinků vzniku skupiny společností. Jde o to zamezit postihu podniků, které se rozhodnou rozvíjet svou činnost zřízením dceřiných společností místo toho, aby zřídily pobočky. Účelem převodu ztrát je právě umožnit zdanění skupin společností tak neutrálně, jak jen je to možné, tím, že během daného zdaňovacího období umožňuje převést záporné výsledky jedné společnosti na jinou společnost téže skupiny.

17. I když tento režim *neutralizuje* některé účinky vyvolané právní samostatností společností uvnitř skupiny, *nečiní rovnými* podmínky zdanění u různých forem společností. Na rozdíl od režimu použitelného na spo-

¹⁰ – Případ je třeba podřadit režimu „CFC“ („controlled foreign companies“), který mimo veškeré rozdělování dividend umožňuje výjimečně a za určitých podmínek zahrnout zisky zahraničních dceřiných společností do zisků mateřské společnosti-rezidenta ve Spojeném království. Uplatňování těchto pravidel je zpochybňováno ve věci projednávané před Soudním dvorem (Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04).

lečnosti disponující stálými provozovny neopravňuje režim skupiny společností k daňové konsolidaci. Režim daňové konsolidace znamená, že všechny provozní výsledky skupiny, jak ztráty tak zisky, se za účelem zdanění zahrnují do výsledků mateřské společnosti. Na skupinu tak může být nahlíženo jako na skutečnou daňovou jednotku. Tak tomu není v rámci režimu snížení daní skupiny. Tento režim spočívá pouze v započtení ztrát dceřiných společností na výsledky mateřské společnosti během daného zdaňovacího období. Tyto dceřiné společnosti musí s převodem ztrát souhlasit, a kromě jiného se musí podřídit povinnosti nepřesunovat převedené ztráty do dalších zdaňovacích období. I když lze mít za to, že režim snížení daní skupiny zachází se skupinou společností jako se skutečným hospodářským subjektem, však nevytváří daňovou jednotku. V rámci tohoto režimu si dceřiné společnosti zachovávají nejen svou právní autonomii, ale také určitou daňovou autonomii.

18. Podmínky uplatňování tohoto režimu se vyvinuly. V systému vyplývajícím z ICTA bylo užití snížení daní skupin podmíněno tím, aby dotčené společnosti byly rezidenty ve Spojeném království. Tato podmínka však byla zpochybněna rozsudkem ICI, jelikož byla v rozporu s článkem 43 ES zaručujícím svobodu usazování společností se sídlem ve Společenství¹¹. V návaznosti na tento rozsudek byly britské právní předpisy změ-

něny, takže obdobné snížení daní může být přiznáno společností-nerezidentům vykonávajícím obchodní činnost ve Spojeném království prostřednictvím pobočky nebo zastoupení¹². Podle nového článku 402 ICTA může být snížení daní přiznáno, pouze pokud splní převádějí společnost a žádající společnost podmínku, že jsou „společností [...] rezidentem ve Spojeném království nebo společností-nerezidentem vykonávajícím obchodní činnost ve Spojeném království prostřednictvím pobočky nebo zastoupení“. Využití tohoto režimu je tedy zakázáno pro společnosti-nerezidenty, které nevykonávají hospodářskou činnost ve Spojeném království. Dceřiné společnosti M&S se v takové situaci nacházejí.

III – Rozbor

19. Soudnímu dvoru jsou v této věci položeny předkládací otázky: představuje omezení svobody usazování skutečnost, že společnost s dceřinými společnostmi v jiných členských státech je vyloučena z režimu daňové konsolidace, která se vztahuje na společnost s pobočkami v jiných členských státech? Představuje omezení svobody usazování skutečnost, že společnost s dceřinými společnostmi v jiných členských státech je vyloučena z režimu snížení daní skupiny, který se

11 — Rozsudek uvedený výše v poznámce č. 8.

12 — K podrobnostem reformy viz J. J. B. Hickley, „Worldwide Groups and UK Taxation after the Finance Act 2000“, *European Taxation*, 2000, s. 466.

vztahuje na společnost s dceřinými společnostmi se sídlem v téžže členském státě? Za předpokladu, že britské právní předpisy vytváří omezení zakázané Smlouvou, může toto omezení být odůvodněno legitimními důvody uznanými právem Společenství?

dne 14. února 1995, Schumacker¹³, která se stala klasickou.

20. Vyjádření předložená Soudnímu dvoru svědčí o určitém váhání ohledně postupu, který je k odpovědím na tyto otázky třeba zaujmout. Je pravda, že v této oblasti Soudní dvůr svůj postoj postupně rozvinul. Nejeví se tak zbytečným stručně připomenout zásady, které stanovil Soudní dvůr za účelem výkladu základních ustanovení Smlouvy v oblasti daní. Všechny tři otázky položené předkládajícím soudem budou postupně probrány ve světle tohoto rozboru.

22. Touto formulací Soudní dvůr tvrdí, že pravomoc vyhrazená členským státům není neomezenou pravomocí. Při jejím výkonu musí být dodržovány závazky vyplývající z přístupu ke Smlouvě o ES, mezi něž náleží zvláště zákaz omezování svobody usazování státních příslušníků jednoho členského státu na území jiného členského státu. Tato svoboda je zakotvena v článku 43 ES, který podle Soudního dvora představuje „jedno ze základních ustanovení práva Společenství“¹⁴. Tato svoboda zajišťuje státním příslušníkům Společenství přístup k samostatně výdělečným činnostem a jejich výkon, jakož i zřízení a řízení podniků za stejných podmínek jako za podmínek stanovených právními předpisy členského státu usazení pro své vlastní státní příslušníky, a podle článku 48 ES zajišťuje společností založeným podle právních předpisů některého členského státu, jež mají své sídlo, ústřední správu nebo hlavní provozovnu uvnitř Společenství, právo vykonávat své činnosti v dotyčném členském státě prostřednictvím dceřině společnosti, pobočky nebo zastoupení¹⁵.

A – Zásady výkladu

1. Předpoklady

21. „I když za současného stavu práva Společenství přímé daně nespádají jako takové do pravomoci Společenství, nic to nemění na tom, že členské státy musejí při výkonu svých pravomocí, které si ponechaly, dodržovat právo Společenství.“ Taková je formulace z rozsudku Soudního dvora ze

13 — C-279/93, Recueil, s. I-225, bod 21. Viz konečné rozhodnutí ze dne 7. září 2004, Manninen, (C-319/02, Sb. rozh. s. I-7477, bod 19).

14 — Rozsudek ze dne 11. března 2004, De Lasteyrie du Saillant (C-9/02, Recueil, s. I-2409, bod 40).

15 — Rozsudek Saint-Gobain ZN, uvedený výše v poznámce č. 9, bod 35.

23. Soudní dvůr toutéž formulací mimo jiné upřesňuje dosah omezení uložených členským státům. Z uvedeného jednak vyplývá, že se omezení plynoucí z práva Společenství vztahují pouze na pravomoci *vykonávané* členskými státy. Členské státy tak mohou volně definovat uspořádání a pojetí svého daňového systému¹⁶ a rozhodovat o nutnosti rozdělit si mezi sebou své zdaňovací pravomoci¹⁷. Kromě toho z toho vyplývá, že potíže hospodářských subjektů, které pocházejí z pouhých rozdílů daňových režimů mezi členskými státy, při neexistenci harmonizace vnitrostátních právních předpisů v této oblasti unikají uplatnění Smlouvy¹⁸. Je zejména stanoveno, že rozdílné zacházení, které pochází z rozdílností právních předpisů členských států, nepředstavuje diskriminaci zakázanou Smlouvou¹⁹.

24. Není tak pochyb, že členské státy si v zásadě zachovávají rozsáhlé pravomoci v daňové oblasti²⁰. Přesto již nemohou nechat bez povšimnutí omezení, která doléhají na jejich činnost. Musí ověřovat, zda

řešení, která jsou přijímána v daňové oblasti, řádně zohledňují důsledky, které z nich mohou vyplývat pro řádné fungování vnitřního trhu. Za těchto podmínek je úkolem Soudního dvora, aby zajistil, že „nadnárodní situace“, které jsou spojené s výkonem svobod pohybu mezi členskými státy, nejsou znevýhodňovány z důvodu řešení přijatých vnitrostátním zákonodárcem²¹.

2. Stav judikatury Soudního dvora v oblasti přímých daní

25. Zájem udržet v této oblasti rovnováhu mezi dodržováním vnitrostátních pravomocí a požadavky vnitřního trhu zpočátku přivedl Soudní dvůr k volbě přístupu zaměřeného na zásadu zákazu diskriminace z důvodu státní příslušnosti. Podle tohoto přístupu se svoboda usazování omezuje hlavně na pravidlo vnitrostátního zacházení, podle kterého musí členské státy přiznat státním příslušníkům ostatních členských států stejné daňové zacházení jako svým vlastním státním příslušníkům²².

16 — Rozsudek Bachmann, uvedený výše v poznámce č. 7, bod 23.

17 — Rozsudek Saint-Gobain ZN, uvedený výše v poznámce č. 9, bod 57. Viz rovněž rozsudek ze dne 21. března 2002, Cura Anlagen (C-451/99, Recueil, s. I-3193, bod 40).

18 — Viz obdobně, ohledně technických pravidel, rozsudek ze dne 14. července 1994, Peralta (C-379/92, Recueil, s. I-3453, bod 34). V daňové oblasti rovněž rozsudek ze dne 12. května 1998, Gilly (C-336/96, Recueil, s. I-2793, bod 47).

19 — V tomto smyslu rozsudek ze dne 28. června 1978, Kenny (1/78, Recueil, s. 1489, bod 18). Ve stejném smyslu v novém kontextu práv evropského občanství viz rozsudek ze dne 15. července 2004, Lindfors (C-365/02, Sb. rozh. s. I-7183, bod 34).

20 — Obecně rozsudek ze dne 27. února 1985, Itálie v. Komise (55/83, Recueil, s. 683, bod 11).

21 — Pojem nadnárodní situace je zde upřednostněn před pojmem přeshraniční situace nebo operace z důvodů uvedených v bodech 46 a následujících mého stanoviska ve věci Carbonati Apuani (rozsudek ze dne 9. září 2004, C-72/03, Sb. rozh. s. I-8027.)

22 — Podle Soudního dvora článek 43 ES „smětuje v oblasti samostatné výdělečných činností hlavně k aplikaci zásady rovného zacházení stanovené článkem [12 ES]“ (rozsudek Royal Bank of Scotland, uvedený výše v poznámce č. 9, bod 21).

26. Tento přístup po dlouhou dobu odpovídal obecnému přístupu přijatému Soudním dvorem v oblasti svobody usazování²³. To mělo za následek, že jakákoli diskriminace, ať už přímo či nepřímo souvisela se státní příslušností, musela být zakázána²⁴. Soudní dvůr nicméně od tohoto přístupu v roce 1993 upustil. Svým rozsudkem Kraus ze dne 31. března 1993 přestává vykládat článek 43 ES tak, že ukládá pouze povinnost nijak nediskriminovat státní příslušníky členských států. Soudní dvůr totiž připouští, že „články 48 a 52 brání jakémukoli vnitrostátnímu opatření [...], které, i když platí bez diskriminace, pokud jde o státní příslušnost, může bránit státním příslušníkům Společenství, včetně státních příslušníků státu původu tohoto opatření ve výkonu základních svobod zaručených Smlouvou nebo jej učinit méně přitažlivým“²⁵. Je přitom pozoruhodné, že Soudní dvůr otálel s rozšířením této judikatury na oblast přímých daní²⁶.

27. Nyní připouští, že mohou existovat daňová omezení svobody usazování nezávisle na jakékoli diskriminaci založené na státní příslušnosti. Soudní dvůr tak ve svém rozsudku ICI rozhodl, že „i když podle svého znění směřují ustanovení týkající se svobody usazování především k zajištění práva na

vnitrostátní zacházení v hostitelském členském státě, rovněž brání tomu, aby stát původu bránil jednomu ze svých státních příslušníků nebo společnosti založené podle jeho právních předpisů v usazení v jiném členském státě“²⁷.

28. Ve všech následujících rozsudcích, ve kterých Soudních dvůr považoval za nezbytné překročit meze pravidla vnitrostátního zacházení, nechybí zásada zákazu diskriminace²⁸. Tato zásada ale již nesouvisí s kritériem státní příslušnosti. Spočívá spíše v uplatnění práva na svobodu pohybu²⁹. U dotčeného vnitrostátního opatření je zpochybňováno to, že subjektům, které se hodlají pohybovat nebo usadit ve Společenství, ukládá zvláštní znevýhodnění. Jde tedy o to stíhat *diskriminaci státních příslušníků Společenství, kteří zamýšlí uplatnit svá práva vycházející ze svobod pohybu*.

29. I když lze rozumět tomu, že přístup založený na zákazu diskriminace z důvodu státní příslušnosti je v dané oblasti upřed-

23 — Viz např. rozsudky ze dne 21. června 1974, *Reyners* (2/74, Recueil, s. 631, bod 16) a ze dne 18. června 1985, *Steinhauser* (197/84, Recueil, s. 1819, bod 14). Ve svém stanovisku, vydaném ve věci *Collectieve Antennevoorziening Gouda* (rozsudek ze dne 25. července 1991, C-288/89, Recueil, s. I-4007), generální advokát Tesouro navíc z judikatury Soudního dvora dovozuje, že zákaz diskriminace založený na státní příslušnosti hraje „absolutní a rozhodující roli“ v oblasti práva usazování (bod 13).

24 — V tomto smyslu zejména rozsudek *Schumacker*, uvedený výše v poznámce č. 13, bod 26.

25 — C-19/92, Recueil, s. I-1663, bod 32.

26 — V tomto smyslu bod 17 stanoviska generálního advokáta Légera ve věci *Wielockx* (rozsudek ze dne 11. srpna 1995, C-80/94, Recueil, s. I-2493).

27 — Rozsudek ICI, uvedený výše v poznámce č. 8, bod 21. Viz rozsudek ze dne 27. září 1988, *Daily Mail and General Trust* (81/87, Recueil, s. 5483, bod 16).

28 — Viz mimo jiné rozsudky X a Y, uvedený výše v poznámce č. 8, bod 27; *Bosal*, uvedený výše v poznámce č. 3, bod 27; *AMID*, uvedený výše v poznámce č. 8, bod 23; *Lasteyrie du Saillant*, uvedený výše v poznámce č. 14, bod 45; a v oblasti volného pohybu kapitálů rozsudky ze dne 6. června 2000, *Verkooijen* (C-35/98, Recueil s. I-4071, bod 34); *Manninen*, uvedený výše v poznámce č. 13, bod 22, a ze dne 15. července 2004, *Lenz* (C-315/02, Sb. rozh. s. I-7063, bod 20).

29 — V tomto smyslu viz bod 21 stanoviska generálního advokáta Fennellyho ve věci *Graf* (rozsudek ze dne 27. ledna 2000, C-190/98, Recueil, s. I-493).

nostňován, nemůže být tento přístup považován za výlučný. Takový přístup se zajisté mohl jevit tak, že lépe respektuje integritu vnitrostátních daňových systémů. Těmto systémům by nepřinesl více mezí, než jaké již vyplývají z omezení přijatých v mezinárodním daňovém právu³⁰. Zdánlivě se totiž přibližuje ustanovení o zákazu diskriminace obsaženém ve všech mezinárodních daňových úmluvách³¹. V každém případě by představoval méně přísné hledisko, než pojem pouhého omezení svobody usazování.

30. Takový rozbor je ovšem chybný. Takto provedené přirovnání je více formální než skutečné. Ve skutečnosti je restriktivní přístup k zákazu diskriminace stanoveného mezinárodními daňovými úmluvami velmi vzdálen od jeho extenzivního užití učiněného Soudním dvorem ve své daňové judikatuře. Dosloučuje to zejména judikatura Schumacker, na jejímž základě je třeba zohlednit „objektivní rozdíly“ mezi posuzovanými situacemi³². Soudní dvůr, který se zdaleka nespokojí s formálním rozlišením mezi

rezidentem a nerezidentem, požaduje, aby členské státy zohledňovaly skutečnou situaci dotčených osob. Zásada zákazu diskriminace Společenství se tak jeví mnohem více omezující než to, co obecně vyžadují daňové úmluvy³³.

31. Dodejme, že zúžení svobody usazování na pouhé pravidlo zákazu diskriminace z důvodu státní příslušnosti s sebou v praxi přináší dva vážné nedostatky.

32. Zprv je kontrola tohoto pravidla není snadno proveditelným postupem. Předpokládá, že se stanoví srovnatelnost dotčených situací. Platí totiž zásada, že „v oblasti přímých daní nejsou situace rezidentů a situace nerezidentů v určitém státě obecně srovnatelné“³⁴. Za předpokladu, že srovnání je opodstatněné, bude dále třeba zkoumat cíl sporného opatření předtím, než se ověří, že rozdíl založený zmíněným opatřením je nezbytný pro záměr, který sleduje, a že bylo užito přiměřeně s ohledem na rozdíl zjištěný mezi dotčenými situacemi. Taková operace nutně vede k obtížným posouzením a k uplatnění odůvodnění opatření již ve stadiu zjišťování diskriminace. Mimoto se tato operace stane zvláště obtížnou v případě, kdy členský stát omezí jednoho ze svých státních příslušníků, který vykonal nebo hodlá uplatnit svá práva vycházející ze základních svobod. V takovém případě musí

30 — Ohledně tohoto bodu viz kritický rozbor P. J. Wattela, „The EC Court's Attempts to Reconcile the Treaty Freedoms with International Tax Law“, *Common Market Law Review*, 1996, s. 223.

31 — Vzorová daňová úmluva OECD o příjmech a majetku, ve verzi zveřejněné dne 29. června 2000, ve svém čl. 24 odst. 1 stanoví, že „příslušníci jednoho smluvního státu nepodléhají v jiném členském státě žádnému zdanění nebo s ním související povinnosti, které je odlišné nebo více zatěžuje než ty, kterým podléhají nebo mohou podléhat příslušníci tohoto jiného státu, kteří se nacházejí ve stejné situaci, zejména s ohledem na místo bydliště, sídlo či místo podnikání“.

32 — Rozsudek Schumacker, uvedený výše v poznámce č. 13, bod 37. Ve stejném smyslu rozsudky Wielockx, uvedený výše v poznámce č. 26, a ze dne 27. června 1996, Asscher (C-107/94, Recueil, s. I-3089).

33 — Viz v tomto smyslu B. J. M. Terra a P. J. Wattel, *European Tax Law*, Deventer, 3. vydání, 2001, s. 46.

34 — Viz konečné rozsudky ze dne 1. července 2004, Wallentin (C-169/03, Sb. rozh. s. I-6443, bod 15).

být srovnání učiněno mezi různými státními příslušníky téhož členského státu podle toho, zda v něm pobývají nebo se pohybují po Společenství. Tak tomu je v projednávané věci, kde se tvrzená diskriminace týká situace dvou mateřských společností-rezidentů ve Spojeném království, jejichž situace se liší jen v závislosti na místě usazení jejich dceřiných společností.

vení výslovně stanovených Smlouvou³⁷. Bylo by užitečné, kdyby Soudní dvůr ukončil tuto nejistotu³⁸.

33. Z druhé pak tento přístup vede k určitým nejasnostem v systému důvodů opravňujících právní úpravy způsobilé narušit svobodu pohybu. Generální advokát Léger již měl příležitost připomenout, že v daňové oblasti Soudní dvůr připouští, že „diskriminační vnitrostátní právní úpravy mohou být odůvodněny jinými naléhavými důvody než důvody uvedenými ve Smlouvě, zejména daňovou soudržností“³⁵. Tyto rozsudky přitom odporují obecnějšímu směru judikatury, užívanému rovněž v daňové oblasti³⁶, který tvrdí, že diskriminační opatření nemůže být odůvodněno na základě odchýlných ustanove-

34. Nezávisle na praktických úvahách mám za to, že zásada zákazu diskriminace na základě státní příslušnosti není dostatečná pro ochranu všech cílů, které s sebou vytvoření vnitřního trhu přináší. Tato zásada má za cíl zajistit občanům Unie všechna zvýhodnění, která jsou vlastní účinnému výkonu svobod pohybu. Představuje tak jeden z rozměrů evropského občanství, rozměr nadnárodní.

35. Všechny tyto důvody objasňují nezbytnost zachovat v daňové oblasti tentýž pojem omezení svobody usazování, který je použitelný v jiných oblastech. Za omezení tak musí být považována „všechna opatření, která výkon této svobody zakazují, brání tomuto výkonu nebo jej činí méně přitažlivým“³⁹. Stále je ovšem nezbytné kon-

35 — Stanovisko přednesené ve věci Wielockx, výše uvedeně v poznámce č. 31, bod 31 (viz citovaná judikatura). Ve stejném smyslu bod 49 stanoviska generálního advokáta Tesaura ve věci Decker (rozsudek ze dne 28. dubna 1998, C-120/95, Recueil, s. I-1831).

36 — Viz například rozsudek Royal Bank of Scotland, uvedený výše v poznámce č. 9, bod 32. Ve svém stanovisku vydaném v této věci však generální advokát Alber uvádí judikaturu, na kterou se odkazuje v předcházející poznámce proto, že zpochybňovaná opatření představují nepřímou diskriminaci. Přímá diskriminace v zásadě nemůže být odůvodněna naléhavými důvody obecného zájmu (bod 39).

37 — Viz v oblasti volného pohybu zboží především rozsudek ze dne 17. června 1981, Komise v. Irsko (113/80, Recueil, s. 1625, bod 11). Je nicméně pravda, že judikatura Soudního dvora v téže oblasti poskytlá příklady úvah, které se od této zásady odklání: viz v oblasti odpadů rozsudek ze dne 9. července 1992, Komise v. Belgie (C-2/90, Recueil, s. I-4431).

38 — Viz v tomto ohledu návrhy předložené generálním advokátem Jacobsem v jeho stanovisku ve věci Danner (rozsudek ze dne 3. října 2002, C-136/00, Recueil, s. I-8147).

39 — Viz konečné rozsudek ze dne 5. října 2004, CaixaBank France (C-442/02, Sb. rozh. s. I-8961, bod 11), a usnesení ze dne 17. února 2005, Mauri (C-250/03, Sb. rozh. s. I-1267, bod 40).

kretilovat tento pojem v rámci různých svobod pohybu⁴⁰ při současném zohlednění zvláštní povahy oblastí, ve kterých tyto svobody mohou být uplatněny.

36. V projednávaném případě je tedy důležité zohlednit zvláštní respekt, který je třeba mít vůči daňovým pravomocím členských států. Přitom se mi jeví, že za tímto účelem judikatura Soudního dvora již poskytuje přiměřené nástroje pro posouzení: jednak vyvážená kritéria omezení a jednak pojem odůvodnění, založený na soudržnosti daňových režimů členských států⁴¹.

3. Kritéria omezení svobody usazování

37. Ve vnitřním trhu, „který se vyznačuje odstraněním překážek volného pohybu zboží, osob, služeb a kapitálu mezi členskými státy“⁴², nemohou členské státy nechat při vymezování a uskutečňování svých vnitrostátních politik volně bez povšimnutí omezení, která z něho vyplývají. V tomto rámci není úkolem Soudního dvora, aby se pouštěl do zpochybňování všech pravidel státního

původu, která mají nepřímý nebo čistě náhodný účinek na výkon svobod pohybu⁴³. Nepřísluší mu, aby přezkoumával politická řešení přijatá členskými státy. Soudní přezkum opatření způsobilých zakázat, bránit nebo učinit méně přitažlivým výkon svobody pohybu, má spíše za cíl zajistit, aby tato řešení zohledňovala dopad, který mohou mít na situace nadnárodní povahy. Nesmí se stát, aby přijaté politiky vedly k méně příznivému zacházení s nadnárodními situacemi než se situacemi čistě vnitrostátními. Mám za to, že právě takový musí být cíl a rámec přezkumu. Pouze s takovým výkladem je možné dosáhnout souladu mezi zásadou dodržování pravomocí státu a ochranou cíle vytvoření vnitřního trhu, v němž jsou chráněna práva evropských občanů.

38. Tento výkladový rámec sám o sobě neposkytuje konkrétní kritérium použitelné pro rozbor omezení svobod pohybu. Přesto musí umožnit tvorbu a výklad kritérií přijímaných Soudním dvorem.

39. Navíc se jeví, že různá kritéria stanovená judikaturou Soudního dvora do tohoto interpretačního rámce mohou spadat. Je

40 — Viz ve prospěch zvláštního přístupu v oblasti svobody usazování J. Mischo, „Omezení svobody usazování: nezbytnost vysvětlení“, *Mélanges en l'honneur de F. Schockweiler*, Nomos, Baden-Baden, 1999, s. 445.

41 — Viz body 65 a násl. tohoto stanoviska.

42 — Článek 3 odst. 1 písm. c) ES.

43 — Viz ve stejném smyslu stanovisko generálního advokáta Tizzana ve věci CaixaBank France, uvedené výše v poznámce č. 39.

tomu tak u kritéria zákazu diskriminace z důvodu státní příslušnosti⁴⁴, kritéria dodatečných nákladů uložených státním příslušníkům Společenství⁴⁵ nebo také u kritéria přístupu na trh⁴⁶. Tato různá kritéria jsou použitelná za různých okolností. Všechna jsou ale inspirována shodným zdrojem, za něž považují následující myšlenku: zabránit členským státům, aby vytvářely nebo zachovávaly opatření zvýhodňující vnitřní obchod na úkor obchodu uvnitř Společenství. Takové omezení může mít více forem. Může jím být účinek diskriminace zvýhodňující tuzemské státní příslušníky. Může jím být následek opatření, které ochraňuje pozice dosažené hospodářskými subjekty usazenými na vnitrostátním trhu tím, že omezuje vstup nových subjektů. Takové omezení bude též vyplývat z právních předpisů, které činí obchod mezi členskými státy obtížnějším než vnitřní obchod v členském státě⁴⁷.

pomeňme, že jakékoli omezení hospodářské nebo obchodní svobody není omezením výkonu svobod pohybu⁴⁸. Toto omezení s sebou ve skutečnosti vždy přináší určitý způsob „diskriminace“, která vyplývá ze skutečnosti, že členské státy připravují svá opatření bez ohledu na účinky, které z nich vyplynou pro nadnárodní situace. Pouze tato poslední uvedená omezení jsou Smlouvou zakázána.

B – Užití kritérií omezení svobody usazování

40. Mám za to, že v případech, kdy je záměrem Soudního dvora stíhat „veškerá opatření, která zakazují, brání nebo činí méně přitažlivým výkon svobod pohybu“, odkazuje právě na takové omezení obchodu uvnitř Společenství. V tomto ohledu při-

41. V projednávaném případě jsou zpochybňovány britské daňové právní předpisy ze dvou důvodů: jednak proto, že nepřiznávají stejná zvýhodnění mateřským společnostem podle toho, zda disponují zahraničními dceřinými společnostmi nebo pobočkami, a jednak proto, že znevýhodňují skupiny společností, které se zamýšlejí usadit v zahraničí, oproti skupinám se sídlem ve Spojeném království. Mají-li být kritéria přijatá Soudním dvorem použita správně, je třeba řádně odlišit obě otázky.

44 – Viz například rozsudek Komise v. Francie, uvedený výše v poznámce č. 7.

45 – Viz například rozsudek ze dne 6. července 1995, Mars (C-470/93, Recueil, s. I-1923).

46 – Viz například rozsudek CaixaBank France, uvedený výše v poznámce č. 39.

47 – Viz například v oblasti volného poskytování služeb rozsudek ze dne 26. června 2001, Komise v. Portugalsko (C-70/99, Recueil, s. I-4845, body 25 až 27).

48 – Viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 24. listopadu 1993, Keck a Mithouard (C-267/91 a C-268/91, Recueil, s. I-6097); stanovisko generálního advokáta Tesaura ve věci Hünermund a další (rozsudek ze dne 15. prosince 1993, C-292/92, Recueil, s. I-6787), jakož i stanovisko generálního advokáta Tizzano ve věci CaixaBank France, uvedené výše v poznámce č. 39, body 62 a 63.

1. Ke znevýhodnění spojenému s volbou právní formy zahraniční provozovny

42. Část první otázky položené High Court of Justice v této věci se týká znevýhodnění, které vyplývá ze skutečnosti, že se M&S rozhodla zřídit provozovny v ostatních členských státech ve formě dceřiných společností spíše než formou poboček.

43. Připomeňme, že Soudní dvůr již připustil, že svoboda usazování může zahrnovat povinnost nediskriminovat jednotlivé formy provozoven, které si mohou hospodářské subjekty zvolit. Právě to zřejmě vyplývá zejména z věci Komise v. Francie⁴⁹, Royal Bank of Scotland⁵⁰ a Saint-Gobain ZN⁵¹. Je ale třeba poznamenat, že sporná vnitrostátní právní úprava v těchto věcech řadila pro účely zdanění jednotlivé dotčené formy provozoven na stejnou úroveň.

44. Francouzská právní úprava, zpochybněná v první věci, se týkala podmínek příznání slevy na dani, zvané „daňový dluh“, příjemcům dividend rozdělovaných francouzskými společnostmi. Přitom je prokázáno, že co se týče podmínek a způsobu zdanění zisků, nečiní francouzský systém rozdíl mezi francouzskými společnostmi

a francouzskými pobočkami a zastoupeními zahraničních společností. Za takových podmínek, které se řídí zásadou teritoriality daní, je za účelem poskytnutí slevy na dani také třeba zacházet stejným způsobem s oběma formami provozoven. Soudní dvůr v této souvislosti tvrdí, že „volný výběr [vhodné právní formy pro výkon svých hospodářských činností v jiném členském státě] nesmí být omezen diskriminačními daňovými ustanoveními“⁵².

45. Soudní dvůr ve věci Royal Bank of Scotland, která se týkala řeckých právních předpisů ohledně daně ze zisků společností, zpočátku připomíná, že „co se týče způsobu stanovení zdanitelného základu, řecké daňové právní předpisy u společností, které mají své sídlo v Řecku, a společností, které, ačkoli mají své sídlo v jiném členském státě, mají v Řecku stálou provozovnu, nestanoví rozdíl, který by mohl zakládat rozdílné zacházení mezi oběma kategoriemi společností“. I když jsou v Řecku těmto společnostem uloženy odlišné daňové povinnosti, je prokázáno, že způsob stanovení zdanitelného základu je totožný. Jakékoli rozdíly v sazbách daní jsou tedy zakázány a argument vycházející z rozdílnosti právní formy musí být zamítnut⁵³.

49 — Uvedení výše v poznámce č. 7.

50 — Uvedení výše v poznámce č. 9.

51 — Uvedení výše v poznámce č. 9.

52 — Bod 22 rozsudku Komise v. Francie, uvedeného výše v poznámce č. 7.

53 — Body 29 a 30 rozsudku Royal Bank of Scotland, uvedeného výše v poznámce č. 9.

46. Ve třetí věci, Saint-Gobain ZN, Soudní dvůr rozhodl v témže smyslu, že „rozdílné zacházení s pobočkami společností-nerezidentů a společností-rezidentů, jakož i omezení volného výběru formy vedlejší provozovny, musí být posuzováno jako jedno a totéž porušení článků 52 a 58 Smlouvy“⁵⁴. Německé právní předpisy vyhrazovaly přiznání některých daňových zvýhodnění, týkajících se zdanění podílů nebo rozdělování dividend, jen společnostem-rezidentům v Německu s vyloučením společností-nerezidentů provozujících německé pobočky. Takové rozdílné zacházení je však diskriminační, pokud se, co se týče zdanitelnosti dividend v Německu, společnosti-rezidenti a společnosti-nerezidenti nacházejí v objektivně srovnatelných situacích⁵⁵.

47. Ve všech těchto případech je zřejmé, že diskriminace týkající se volby formy provozovny je neoddělitelně spojena s diskriminací v závislosti na volbě místa sídla. Tato diskriminace vyplývá z toho, že se dotčený stát rozhodl za účelem zdanění na svém území považovat různé formy provozoven za rovnocenné. Pokud je v takovém případě přece jen zjištěno rozdílné zacházení, je to proto, že ve skutečnosti zastírá diskriminaci z důvodu státní příslušnosti společností provozujících tyto provozovny.

48. V projednávané věci se zahraniční pobočky a dceřiné společnosti řídí různými daňovými režimy. Toto rozdílné zacházení nicméně nevychází pouze ze skutečnosti, že jim jsou uloženy rozdílné daňové povinnosti. Vychází z vlastního uspořádání britského systému zdanění společností. V tomto systému rozdílné daňové zacházení přímo souvisí s volbou právní formy vedlejší provozovny. Skupiny společností nemají právo na režim daňové konsolidace, která se vztahuje na příjmy stálých provozoven. I když v tomto ohledu režim snížení daní skupiny představuje zmírnění zásady samostatného zdanění společností skupiny, nevede k tomu, že staví naroveň situace dceřiných společností a situace poboček. Převod ztrát je totiž v tomto režimu předmětem zvláštního zacházení; neexistuje společné konsolidované zdanění. To vyplývá ze skutečnosti, že s dceřinými společnostmi se zachází jako s entitami právně a daňově nezávislými. Z toho vyplývá, že rozdíl, který je charakteristický pro zacházení s oběma kategoriemi provozoven, nespočívá jen ve zbavení zvláštního zvýhodnění plynoucího z volby se usadit v zahraničí ve formě dceřiné společnosti. Pochází z rozdílu daňových režimů použitelných na různé formy provozoven.

49. Právní předpisy týkající se svobody usazování přitom nebrání tomu, aby bylo zacházeno daňově odlišně s fyzickými či právnickými osobami nacházejícími se v odlišných právních situacích. Cílem těchto právních předpisů není ukládat jednotnost režimů vztahujících se na různé formy provozoven. V této souvislosti se pouze snaží zajistit daňovou neutralitu výkonu práva

54 — Bod 44 rozsudku Saint-Gobain, uvedeného výše v poznámce č. 9.

55 — Bod 48.

usazování ve Společenství. Jakékoli jiné řešení by vedlo ke zpochybnění nejpřísnějších daňových režimů v členských státech, i kdyby nešlo o žádnou konkrétní nadnárodní situaci. Pravidla Smlouvy o volném pohybu se na takový případ vztahovat nemohou.

50. Považuji ostatně za zjištěné, že britské daňové právní předpisy nezakazují britské společnosti, aby se usadila v ostatních členských státech prostřednictvím dceřiných společností. Jediná relevantní otázka v této věci tak je, zda skutečnost usazení se ve formě dceřiné společnosti v jiném členském státě způsobuje skupině a její mateřské společnosti, rezidentu ve Spojeném království, zvláštní znevýhodnění, kterému by nepodléhaly, kdyby se rozhodly zřídit své dceřiné společnosti ve své zemi sídla.

2. Ke znevýhodnění spojenému s místem usazení dceřiných společností

51. Judikatura Soudního dvora ukazuje, že odmítnutí daňového zvýhodnění, bude-li se jevit, že souvisí převážně s výkonem práva usazování, může být považováno za omezení, které je v rozporu se Smlouvou⁵⁶.

56 — Viz rozsudky ze dne 13. dubna 2000, Baars (C-251/98, Recueil p. I-2787, body 30 a 31), a Asscher, uvedený výše v poznámce č. 32, bod 42.

52. I když otázky položené předkládajícím soudem odkazují pouze na situaci mateřské společnosti, žalobkyně v původním řízení, musí být zohledněna situace skupiny za účelem vyjádření se ke slučitelnosti takových právních předpisů, jako jsou dotčené právní předpisy, se svobodou usazování. V tomto ohledu není pochyb o tom, že použití britského režimu snížení daní skupiny představuje daňové zvýhodnění pro skupinu, která jej využije. Zvýhodnění, které z toho plyne pro žádající společnost, příjemce převodu ztratí, je pouze důsledkem zvýhodnění poskytnutého skupině. U skupiny se zdanitelný zisk jejích společností snižuje během daného zdaňovacího období. Skupina, která má hlavní provozovnu ve Spojeném království a která hodlá zřídit dceřiné společnosti v jiném členském státě, přitom na základě dotčených vnitrostátních právních předpisů nemůže tohoto zvýhodnění využít. Za okolností projednávaného případu toto odmítnutí vyplývá pouze ze skutečnosti, že M&S uplatnila právo na svobodu usazování.

53. Omezení může být v tomto případě snadno kvalifikováno. Druh tohoto omezení je znám z judikatury Soudního dvora. Objevuje se v řadě rozsudků, které brání všem opatřením členského státu, která omezují státní příslušníky tohoto státu v uplatňování možností se volně pohybovat ve Společenství⁵⁷. Předmětné odmítnutí v projednávaném případě představuje „ome-

57 — Viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 31. ledna 1984, Luisi a Carbone (286/82 a 26/83, Recueil, s. 377); ze dne 7. července 1988, Stanton (143/87, Recueil, s. 3877); Daily Mail and General Trust, uvedený výše v poznámce č. 27; ze dne 7. července 1992, Singh (C-370/90, Recueil, s. I-4265); ze dne 26. ledna 1999, Terhoeve (C-18/95, Recueil, s. I-345), a ze dne 11. července 2002, D'Hoop (C-224/98, Recueil, s. I-6191).

zení na výstupu“, které se vyznačuje znevýhodňujícím zacházením uloženým společnostem, které hodlají zřídit dceřiné společnosti v jiných členských státech⁵⁸. V této fázi není důležité, zda dceřiné společnosti M&S používají jiných výhod ze své přítomnosti v dotčených hostitelských státech. Postačí konstatovat, že britské právní předpisy zavádí samy o sobě překážku, která může odradit společnosti usazené ve Spojeném království od zřizování dceřiných společností v jiných členských státech.

54. Není tak ani namístě zkoumat otázku, zda tato právní úprava představuje nepřímou formu diskriminace z důvodu státní příslušnosti. Tím, že je zjištěna povaha překážky u dotčeného opatření, je zbytečné se ptát tak, jak to činí různí účastníci sporu, zda se dceřiné společnosti-nerezidenti, jakmile rozdělí část svých zisků mateřské společnosti, nachází vůči ní ve srovnatelné situaci se situací dceřiných společností usazených ve Spojeném království.

55. Naopak zbývá ověřit, zda toto omezení může být odůvodněno s ohledem na právo Společenství. Z ustálené judikatury totiž vyplývá, že omezující opatření není článkem 43 ES zakázáno, pokud toto opatření sleduje legitimní cíl slučitelný se Smlouvou a je odůvodněno naléhavými důvody obecného

zájmu. Za tohoto předpokladu je ještě třeba, aby toto opatření bylo způsobilé zaručit uskutečnění dotčeného cíle a aby nepřekračovalo meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné⁵⁹.

C – Hledání odůvodnění omezujícího opatření

56. Je třeba bez dalšího odmítnout argument německé vlády, podle něhož zohlednění ztrát dotčeným státem nemůže být přípustné, neboť by vedlo ke snížení daňových příjmů, a tudíž k významným rozpočtovým obtížím pro tento členský stát. Soudní dvůr opakovaně uvádí, že „snížení daňových příjmů nemůže být považováno za naléhavý důvod obecného zájmu, kterého by se bylo možné dovolávat pro odůvodnění opatření v zásadě odporujícího základní svobodě“⁶⁰.

57. Naopak je třeba vážněji zvážit argumenty, které vycházejí z nebezpečí ztráty pravomoci nebo kontroly nad daňovým systémem dotčeného státu. S tím souvisí dvojí odůvodnění: jedno vychází z použití daňové zásady teritoriality a druhé z potřeby zajistit soudržnost britského daňového systému.

58 — Viz stanovisko generálního advokáta Tesaura ve věci ICI, uvedené výše v poznámce č. 8, bod 18.

59 — Rozsudek Futura Participations a Singer, uvedený výše v poznámce č. 8, bod 26.

60 — Viz zejména rozsudek Manninen, uvedený výše v poznámce č. 13, bod 49.

1. Odůvodnění založené na daňové zásadě teritoriality zůvován za režim představující diskriminaci zakázanou Smlouvou.

58. Vláda Spojeného království tvrdí, že odmítnutí přiznat dotčené daňové zvýhodnění je v souladu se zásadou teritoriality připuštěnou mezinárodní daňovou praxí a uznanou judikaturou Soudního dvora. Podle ní tato zásada znamená, že nemůže poskytnout daňové zvýhodnění tam, kde nedisponuje zdaňovací pravomocí. Vzhledem k tomu, že nemá žádnou zdaňovací pravomoc ohledně příjmů dceřiných společností-nerezidentů ve Spojeném království, není oprávněna ke zohlednění ztrát těchto dceřiných společností při poskytnutí zvýhodnění skupině, ke které náležejí. Z toho vyvozuje, že snížení daní se může vztahovat jen na společnosti, které jsou na jejím území usazené nebo na něm vykonávají hospodářskou činnost.

59. Takové úvahy poukazují na chybný výklad zásady teritoriality práva Společenství. Je pravda, že Soudní dvůr ve svém rozsudku *Futura Participations a Singer*⁶¹ uznal, že daňová zásada teritoriality je v právu Společenství použitelná. Na tomto základě má Soudní dvůr za to, že lucemburský režim, který vyžaduje, aby přesun ztrát, kterého se domáhá daňový poplatník mající svou pobočku v tomto členském státě, aniž by v něm byl rezidentem, byl podmíněn tím, aby převáděné ztráty hospodářsky souvisely s realizovanými příjmy tohoto daňového poplatníka v tomto státě, nemůže být pova-

60. Nemělo by ale dojít ke zmýlení ohledně skutečného smyslu, který Soudní dvůr zamýšlí této zásadě přisoudit. Soudní dvůr tím jednoduše uznává nezbytnost zohledňovat omezení vyplývající ze souběžné existence daňových suverenity členských států⁶². Tato omezení ukládají každému členskému státu, aby se vyrovnal s konkurenčními daňovými suverenitami⁶³. V souladu s požadavky mezinárodního práva vyžaduje výkon daňové pravomoci každého členského státu vazbu buď na státní příslušnost osoby povinné k dani nebo na lokalizaci zdanitelných příjmů na území tohoto státu. Z toho vyplývá, že i když je členský stát oprávněn uložit daňovým poplatníkům-rezidentům na svém území neomezenou daňovou povinnost, může u zahraničních daňových poplatníků zdanit pouze příjmy lokalizované na svém území. V rozsudku *Royal Bank of Scotland* tak Soudní dvůr upřesňuje, že skutečnost, že společností-rezidentům v Řecku a společností-nerezidentům, vykonávajícím hospodářskou činnost v Řecku, není uložena tatáž daňová povinnost, vyplývá jednoduše z „omezené daňové suverenity státu zdroje příjmu ve vztahu k suverenitě

62 — K mezím daňové suverenity členských států viz rovněž rozsudek *Gilly*, uvedený výše v poznámce č. 18, bod 48.

63 — „Stát, politicky a daňově suverénní, tak může vykonávat absolutní daňovou pravomoc na svém území, které představuje určité hlídané loviště; může se zvláště rozhodnout, že na tomto území budou existovat zároveň dva nebo více daňových systémů, které budou počítat více či méně široké autonomie a které budou mezi sebou udržovat stanovené vztahy případně úmluvami nebo smlouvami čistě vnitrostátního práva. Naopak stát nemůže vykonávat žádnou daňovou pravomoc vně svého území. Takové jsou pozitivní a negativní stránky pojmu daňová suverenity“ (*G. Gest a G. Textier, Droit fiscal international*, PUF, Paříž, 2. vydání, 1990, s. 17).

61 — Uvedený výše v poznámce č. 8.

státu sídla společnosti“⁶⁴. Není přitom záměrem ani posláním práva Společenství, aby zpochybňovalo meze vlastní každé daňové pravomoci nebo aby narušovalo systém rozdělení daňových pravomocí mezi členskými státy. Připomeňme, že v případě neexistence harmonizace v rámci Společenství nemá Soudní dvůr pravomoc zasahovat do *pojetí a uspořádání* daňových systémů členských států⁶⁵.

61. Výše zmíněná věc Futura Participations a Singer zpochybňovala uspořádání daně z příjmů v Lucembursku. V lucemburském systému mohou být ztráty přesunuty na budoucí zisky osob povinných k dani. Na základě ustálených pravidel mezinárodního práva však žádný členský stát nemá pravomoc u daňových poplatníků-nerezidentů zdaňovat příjmy pocházející ze zahraničí. Tento členský stát tedy odmítl přesun ztrát pocházejících ze zahraničí těchto daňových poplatníků. Uložil tak podmínku prokázat hospodářskou vazbu mezi přesunutými ztrátami a příjmy realizovanými ve státě zdanění. Tato podmínka byla naprosto odůvodněná. Ve skutečnosti vyplývala z potřeby koordinovat daňovou pravomoc státu zdanění s daňovou pravomocí státu usazení téhož daňového poplatníka.

62. Daňová zásada teritoriality zabraňuje konfliktům daňových pravomocí mezi členskými státy. Nemůže být použita k tomu, aby

se členské státy zprostily svých závazků vůči Společenství. Dodržování daňové suverenity nemůže být v právu Společenství chápáno jako vyjádření zásady „daňové soběstačnosti“. Podepsáním Smlouvy členské státy souhlasily s tím, že se podřídí režimu volného pohybu osob ve Společenství, přičemž tento režim vyvolává zvláštní omezení. Tento režim členským státům zejména ukládá povinnost, aby zohledňovaly nadnárodní situace při aplikaci svých daňových režimů, a aby v důsledku toho své režimy upravily.

63. Za těchto podmínek nemůže Spojené království tvrdit, že poskytnutí daňového zvýhodnění podléhá existenci příslušné zdaňovací pravomoci a možnosti získat z ní prospěch. Takový výklad je v rozporu se základní zásadou svobody usazování. V tomto stadiu je pouze třeba položit si otázku, zda poskytnutí tohoto zvýhodnění může ohrozit souběžnou existenci daňových suverenity členských států. V projednávaném případě přitom nic nebrání tomu, aby Spojené království rozšířilo oprávnění ke snížení daní na mateřské společnosti-nerezidenty. Otázka totiž spadá do rámce režimu skupiny přijatého Spojeným královstvím. Tato otázka se netýká zdanění pouze jednoho daňového poplatníka-rezidenta, vykonávajícího své hlavní činnosti v zahraničí, ale převodu ztrát mezi společnostmi, které jsou součástí téže skupiny⁶⁶. Ve skupině je tato otázka vznesena mateřskou společností-rezidentem ve

64 — Uvedeno výše v poznámce č. 9, bod 29.

65 — Viz rozsudek Bachmann, uvedený výše v poznámce č. 7, bod 23.

66 — Viz ve stejném smyslu rozsudek Bosal, uvedený výše v poznámce č. 3, body 38 až 40.

Spojeném království, která z tohoto důvodu podléhá v této zemi neomezené daňové povinnosti⁶⁷. Daňová pravomoc tohoto členského státu není vůči ní omezená. Za těchto podmínek se nemůže Spojené království opírat o zásadu teritoriality, aby odmítlo společnosti-rezidentu ve skupině na svém území poskytnout zvýhodnění související s převodem ztrát.

64. Spojené království se zřejmě tímto argumentem ve skutečnosti snaží dosáhnout uznání, že zvýhodnění nemůže být žádající mateřské společnosti přiznáno, jestliže není kompenzováno možností zdanit převádějící dceřinou společnost. Podle samotného názoru britské vlády se tento argument založený na zásadě teritoriality ve skutečnosti váže na zásadu daňové soudržnosti uznanou Soudním dvorem ve výše uvedeném rozsudku Bachmann. Je tedy třeba se věnovat této otázce v rámci druhého předkládaného odůvodnění.

2. Odůvodnění založené na nezbytnosti zajistit soudržnost daňového systému

65. Judikatura Soudního dvora připouští, že nezbytnost zajistit soudržnost daňového

systemu může odůvodňovat právní úpravu způsobitou omezením svobody přiznané v rámci práva Společenství⁶⁸.

66. Pojem daňová soudržnost zaujímá v právu Společenství důležitou nápravnou funkci. Jeho úkolem je napravovat účinky rozšiřování svobod přiznaných v rámci práva Společenství na daňové systémy, jejichž uspořádání v zásadě náleží do výlučné pravomoci členských států. Je třeba se totiž vyhnout tomu, aby uplatnění svobod pohybu mohlo být původem neodůvodněných zásahů do vnitřní logiky vnitrostátních daňových režimů. Podle Soudního dvora pojetí daňového systému „náleží každému členskému státu“⁶⁹. Za těchto podmínek je zřejmé, že členské státy mají oprávněný zájem na zajištění celistvosti a spravedlnosti svých daňových systémů. Z toho ovšem nevyplývá, že tento pojem může být použit jako argument k tomu, aby se bránilo cílům sledovaným v rámci vnitřního trhu. Nelze připustit, aby daňový režim byl uspořádán tak, aby zvýhodňoval vnitrostátní situace nebo subjekty. Úkolem daňové soudržnosti tedy je chránit *celistvost* vnitrostátních daňových systémů, pokud není překážkou *integritace* těchto systémů v rámci vnitřního trhu.

67. Tuto křehkou rovnováhu lze vyjádřit pravidlem „dvojí neutrality“. Jednak vnitrostátní daňová pravidla musí být neutrální ve

67 — Viz ve stejném smyslu rozsudek Maninnen, uvedený výše v poznámce č. 13, bod 38.

68 — Rozsudek Bachmann, uvedený výše v poznámce č. 7, a rozsudek ze dne 28. ledna 1992, Komise v. Belgie (C-300/90, Recueil, s. I-305).

69 — Rozsudek Bachmann, uvedený výše v poznámce č. 7, bod 23.

vztahu k výkonu svobod pohybu. V tomto ohledu je třeba připomenout, že článek 43 ES ukládá daňovou neutralitu usazování podniků ve Společenství. Kromě toho ale výkon svobod pohybu musí být tak neutrální, jak jen to je možné, ve vztahu k daňovým právním normám přijatým členskými státy. Právo usazování nemůže být použito hospodářskými subjekty pouze za účelem ohrožení rovnováhy a soudržnosti vnitrostátních daňových režimů. O takový případ by se jednalo, kdyby bylo uplatněno buď k neoprávněnému úniku z působnosti vnitrostátních právních předpisů nebo ke zneužívání rozdílů mezi těmito právními předpisy⁷⁰. Cílem pojmu daňová soudržnost je zajistit, aby státní příslušníci Společenství nevyužívali právní předpisy Společenství k zajištění zvýhodnění, jež nesouvisí s výkonem svobod pohybu⁷¹.

68. Za těchto podmínek Soudní dvůr připomíná, že „argument založený na nezbytnosti zachovat daňovou soudržnost musí být prověřen s ohledem na cíl sledovaný dotčenou daňovou právní úpravou“⁷². Ačkoli se v souladu s logikou této právní úpravy ukáže, že existuje přímá a nezbytná souvislost mezi poskytnutím daňového zvýhodnění a kompenzací tohoto zvýhodnění prostřednictvím stanoveného daňového odvodu, může být zvýhodnění odmítnuto z důvodu, že zmíněná kompenzace nemůže být odvedena. Soudní dvůr tak ve výše zmíněném

rozsudku Bachmann mohl konstatovat, že v belgické právní úpravě existuje přímá souvislost mezi odpočtem příspěvků na pojištění a zdaněním dlužných částek pojistitelů při plnění těchto pojistných smluv. Uzavřel-li M. Bachmann v Německu pojistné smlouvy, jejichž plnění nemohlo být v Belgii zdaněno, bylo odmítnutí belgických orgánů přiznat daňový odpočet u pojistného zaplaceného na tyto smlouvy odůvodněné.

69. Jak je tomu v projednávaném případě? Vlády, které v této věci předložily vyjádření, jednomyslně tvrdí, že přiznání snížení daní skupiny je smysluplné jen v případě, že existuje možnost zdanit zisky společností podílejících se na tomto snížení. V dotčeném režimu je prokázána spojitost mezi snížením daní přiznaným žádající společností a možností zdanit příjmy převádějí společnosti.

70. Žalobkyně v původním řízení tuto argumentaci zpochybňuje. Dovolává se ustálené judikatury Soudního dvora, podle níž může existovat přímá spojitost jen v rámci téhož zdanění a jen u téhož daňového poplatníka⁷³. Existence spojitosti této povahy však v této věci chybí. Zvýhodnění přiznané

70 — Viz zejména stanovisko generálního advokáta Fennellyho ve věci Metallgesellschaft a další, výše uvedené v poznámce č. 9.

71 — Jinak řečeno jde o to vyhnout se tomu, aby se „free movers“, díky svobodám přiznaným cílem vnitřního trhu, nepřeměnili na „free riders“ (A. Cordewener, M. Dahlberg, P. Pistone, E. Reimer, C. Romano, „The Tax Treatment of Foreign Losses: Ritter, M & S, and the Way Ahead“, *European Taxation*, 2004, s. 221).

72 — Rozsudek Lenz, uvedený výše v poznámce č. 28, bod 37.

73 — Viz zejména rozsudek Bosal, uvedený výše v poznámce č. 3, bod 30 (a citovaná judikatura).

mateřským společností a odvod, který je možné uložit dceřiným společností, se týkají různých daňových poplatníků v rámci rozdílných daňových režimů⁷⁴.

71. Jedná-li se tedy o takové meze, v rámci nichž může být užit argument daňové soudržnosti, není pochyb o tom, že v projednávaném případě musí být zamítnut. Je nicméně namístě se tázat na toto užité pojmu daňová soudržnost. Jak to již uvedla generální advokátka Kokott ve svém stanovisku ve výše zmíněné věci Manninen, vychází toto opožděné pojetí daňové soudržnosti z příliš přísných kritérií, která nejsou vždy relevantní s ohledem na cíl sledovaný zpochybňovanými právními úpravami⁷⁵. Z toho vyplývá, že manévrovací prostor poskytnutý členským státům k tomu, aby odůvodnily své daňové režimy, je příliš omezený. Právě proto se mi jeví nezbytné, jak již doporučovala generální advokátka Kokott, tato kritéria zmírnit. K tomuto účelu navrhuji vrátit se ke kritériu cíle dotčené právní úpravy. Nejdříve musí být soudržnost posouzena s ohledem na cíl a logiku zpochybňovaného daňového režimu.

72. Připomeňme, že cílem britského režimu snížení daní skupiny je *daňové neutralizovat účinky vytvoření skupiny společností*. Toto vytvoření nesmí vyvolat zvláštní znevýhodnění vzhledem k obecným pravidlům zdanění společností. Způsob, jak toho dosáhnout, spočívá v povolení oběhu ztrát ve skupině. To ale také znamená, že z toho pro skupinu nemůže vyplývat dodatečné zvýhodnění. Tímto způsobem se vykládá zákaz druhého použití převedených ztrát. Tento režim tak na úrovni skupiny stanovuje vzájemný vztah mezi převodem ztrát ve skupině a nemožností použít tytéž ztráty k daňovým účelům. Ztráty se převádí z jedné společnosti na jinou, výměnou čehož převádějící společnost ztrácí právo nově použít tyto ztráty v rámci systému zdanění společností. U zvýhodnění přiznaného žádající společnosti se předpokládá jeho neutralizace prostřednictvím odvodu, který bude vybrán u převádějící společnosti.

73. Přísluší tedy Spojenému království, aby prokázalo, že v rámci jeho režimu skupin může systematické odmítání zohledňovat ztráty zahraničních dceřiných společností tuto logiku chránit.

74. V tomto ohledu je zřejmé, že ačkoli mohou být ztráty zahraničních dceřiných společností převedeny nebo přesunuty do státu usazení, představuje přiznání snížení daní ve Spojeném království ohrožení cíle režimu skupiny. Převod nebo přesun těchto ztrát do státu usazení totiž může přinést rovnocenný prospěch celé skupině. Z toho

74 — Viz, *mutatis mutandis*, rozsudek Bosal, uvedený výše v poznámce č. 3, bod 31.

75 — Ve svém stanovisku v této věci, uvedené výše v poznámce č. 13, generální advokátka Kokott připomíná, že Soudní dvůr omezil pojem daňové soudržnosti následně po rozsudku Bachmann, uvedeném výše v poznámce č. 7, bod 53. Z toho vyplývá, že „přísné lpění na kritériu těchto daňového poplatníka vede v určitých případech ke svévolným výsledkům“ (bod 57 a příklady citované v následujících bodech).

může pro skupinu vyplývat prospěch dvojího zohlednění ztrát. Takové zvýhodnění je přitom v rozporu s neutralitou sledovanou tímto režimem. V tomto případě se zákaz převodu zahraničních ztrát na výsledky mateřské společnosti jeví odůvodněným.

žení daní lze připustit, jen mohou-li být zahraniční ztráty předmětem rovnocenného zacházení ve státě původu těchto ztrát.

75. Dále je třeba se ujistit, že takové ohrožení existuje. Dotčený členský stát nemůže zakázat veškeré převody ztrát pouze z důvodu nemožnosti zdanit zahraniční dceřiné společnosti. Když tak učiní, překročí provedené omezení meze toho, co je nezbytné k ochraně soudržnosti jeho režimu skupiny. Toto omezení ve skutečnosti povede k tomu, že logika tohoto režimu se rozšíří o zahraniční zájmy, ať jde o ochranu příjmů dotčeného členského státu nebo o zvýhodnění skupin vykonávajících veškeré své hospodářské činnosti na jeho území. V každém případě by takové cíle byly v rozporu s právem Společenství.

77. Takové řešení, založené na porovnání a rovnocennosti zacházení poskytovaného v různých členských státech, již bylo Soudním dvorem rozvedeno v oblasti poskytování zdravotních služeb v rámci vnitrostátních režimů sociálního zabezpečení⁷⁷. Mám za to, že toto řešení je předurčeno k tomu, aby bylo užito v daňové oblasti, v níž jsou užity stejné předpoklady⁷⁸. Užitečný účinek článku 43 ES totiž znamená, že orgány příslušné k poskytnutí dotčeného daňového zvýhodnění v této věci zohlední zvýhodnění, která mohou být příznána právní úpravou státu usazení dceřiných společností skupiny⁷⁹. Je-li koherentní, že v některých případech může být snížení daní skupiny odmítnuto, mělo by být toto odmítnutí alespoň odůvodněno a založeno na zohlednění situací dceřiných společností v jejich státě sídla.

76. Za takových okolností, jako jsou okolnosti projednávaného případu, je tedy třeba, aby dotčený členský stát zohledňoval zacházení, které se vztahuje na ztráty dceřiných společností ve státě jejich sídla⁷⁶. Odůvodnění vyplývající ze soudržnosti režimu sní-

78. Nizozemské království nicméně vzneslo námitku proti takovému řešení. Má za to, že povolení převést zahraniční ztráty v rámci režimů skupin přijatých členskými státy

76 — Pro obdobné úvahy viz rozsudek Manninen, uvedený výše v poznámce č. 13, bod 54, a stanovisko generálního advokáta Fennellyho ve věci Metallgesellschaft a další, uvedená výše v poznámce č. 9, bod 32.

77 — Viz rozsudky ze dne 23. října 2003, Inizan (C-56/01, Recueil, s. I-12403), a ze dne 12. července 2003, Smits a Peerbooms (C-157/99, Recueil, s. I-5473).

78 — A to: pravomoci, které si členské státy ponechaly, neexistence harmonizace v rámci Společenství, požadavky vyplývající ze základních svobod přiznaných právem Společenství (viz body 21 až 24 tohoto stanoviska).

79 — Viz obdobné stanovisko generálního advokáta Lenze ve věci Halliburton Services (rozsudek ze dne 12. dubna 1994, C-1/93, Recueil, s. I-1137, bod 40).

může vyvolat všeobecný rozvrat vnitrostátních systémů. Bylo by možné uvažovat o tom, že převod ztrát bude ve skupinách společností systematicky organizován a směřován výhradně na společnosti skupiny usazené v členských státech uplatňujících nejvyšší sazbu daně. Důvodem toho je, že v těchto státech mají převáděné ztráty vyšší hodnotu. Je tedy namístě se obávat rozvoje skutečného „obchodu se ztrátami“ na úrovni Společenství⁸⁰. Takové řešení by nakonec způsobilo ohrožení nejen spolehlivosti těchto režimů snížení daní skupiny, ale také rozpočtové rovnováhy dotčených států. Zničilo by základy jejich hospodářských a sociálních systémů.

79. Je jisté, že toto nebezpečí nesmí být opomenuto. Nesmí však být ani přeceňováno. Snadno nachází odpověď v požadavku, podle něhož je využití snížení daní podmíněno tím, že ztráty zahraničních dceřiných společností *nemohou* být předmětem zvýhodněného daňového zacházení v jejich státě sídla. Jakmile stát usazení zahraničních dceřiných společností umožní těmto společnostem započíst své ztráty u jiné osoby nebo je přesunout do jiného zdaňovacího období, může se Spojené království bránit požadavku na přeshraniční převod těchto ztrát. Snížení

daní tedy musí být zkoumáno ve státě usazení. Z tohoto důvodu nebudou mít společnosti volnost ve výběru místa započtení svých ztrát.

80. Taková podmínka může být odůvodněna na základě článku 43 ES. Je totiž legitimní přiznat přednost pravidlům státu usazení, pokud tato pravidla skupině poskytují rovnocenné zacházení se ztrátami. Jednak je nesporné, že usazení, které znamená „trvalou a kontinuální účast na hospodářském životě členského státu“⁸¹, vyvolává zvláštní omezení, kterým hospodářský subjekt i nadále v zásadě podléhá⁸². Za podmínky, že pro skupinu je zacházení se ztrátami rovnocenné, neovlivňují tato omezení svobodu usazování. Za těchto podmínek pocházejí rozdíly v zacházení, které z těchto omezení mohou pro skupiny vyplývat, pouze z rozdílností existujících ve vnitrostátních daňových úpravách. Kromě toho taková podmínka může umožnit zachovat soudržnost a integritu vnitrostátních daňových systémů přiznávajících snížení daní skupiny.

81. Je možné namítnout, že pro Spojené království bude příliš náročné ověřovat, zda možnost snížení daní existuje v jiném členském státě. V tomto ohledu je namístě připomenout, že členské státy disponují nástroji posílené spolupráce na základě

80 — Výraz pochází od J.-C. Goldsmitha, „Intégration et consolidation des résultats en droit fiscal comparé (à propos de la fiscalité des groupes de sociétés et des sociétés à vocation internationale)“, *La Semaine juridique (édition commerce et industrie)*, 1971, s. 456.

81 — Rozsudek ze dne 30. listopadu 1995, Gebhard (C-55/94, Recueil, s. I-4165, bod 25).

82 — V tomto smyslu rozsudek Peralta, uvedený výše v poznámce č. 18, bod 52.

směrnice Rady 77/799/ES ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní⁸³. Podle tohoto předpisu mají příslušné orgány členského státu možnost požádat příslušné orgány jiného členského státu, aby jim poskytly veškeré informace umožňující jim stanovit správnou výši daně z příjmů společností. Tento nástroj správní spolupráce fakticky „nabízí možnosti získání nezbytných informací srovnatelných s těmi, které existují mezi daňovými úřady na vnitrostátní úrovni“⁸⁴. Nejeví se mi, mimo jiné, jako vyloučené, aby dotčený členský stát mohl společnosti, která požádá o snížení daní skupiny, uložit povinnost informovat o daňové situaci skupiny, ke které náleží, a zejména povinnost informovat o možnosti zacházení se ztrátami dceřiných společností v jejich státě usazení. V takovém případě však bude namíste se ujistit, zda tyto požadavky nepřekračují meze toho, co je k dosažení tohoto sledovaného informačního cíle nezbytné⁸⁵.

předpisům členského státu, jako jsou právní předpisy dotčené ve věci v původním řízení, které zakazují mateřské společnosti disponující dceřinými společnostmi v jiných členských státech, aby využila režimu použitelného na společnosti disponujícími pobočkami v zahraničí. Naopak tato ustanovení brání takovým daňovým právním předpisům členského státu, jako jsou právní předpisy dotčené ve věci v původním řízení, které zbavují společnost usazenou v tomto členském státě práva na snížení daní skupiny z důvodu, že její dceřiné společnosti mají sídlo v jiných členských státech, zatímco by tomu bylo jinak, pokud by zmíněné dceřiné společnosti měly sídlo nebo vykonávaly hospodářskou činnost na území tohoto státu. Tatáž ustanovení však nebrání vnitrostátním právním předpisům, které podmiňují právo na takové snížení daní tím, aby bylo prokázáno, že ztráty dceřiných společností-rezidentů v jiných členských státech nemohou být předmětem rovnocenného daňového zacházení v těchto ostatních členských státech. Upřesněme, že toto zacházení může mít formu buď převodu ztrát na třetí osobu nebo přesunu ztrát na tutéž osobu povinnou k dani v jiném zdaňovacím období.

IV – Výsledky rozboru

82. Z tohoto rozboru vyplývá, že články 43 ES a 48 ES nebrání takovým právním

83. Takové řešení se bezpochyby jeví komplexní. Jde o řešení, které zavazuje orgány dotčeného členského státu ke zohledňování daňové situace společností-nerezidentů na jeho území. Mám ale za to, že pouze řešení tohoto typu umožňuje, aby při neexistenci harmonizace v rámci Společenství byla zachována rovnováha mezi daňovými pravomocemi, které si členské státy ponechaly, a požadavky na svobody vyplývající z vnitřního trhu. Za takových podmínek

83 — Úř. věstník L 336, s. 15. Tato směrnice byla nedávno změněna směrnicí Rady 2004/56/ES ze dne 21. dubna 2004 (Úř. věst. L 127, s. 70; Zvl. vyd. 09/02, s. 13).

84 — Rozsudek Schumacker, uvedený výše v poznámce č. 13, bod 45.

85 — Rozsudek Futura Participations a Singer, uvedený výše v poznámce č. 8, bod 36.

Soudnímu dvoru nepřísluší, aby definoval jednotný režim pro všechny členské státy, z něhož by čerpaly vzor pro vnitrostátní daňový systém nebo pro případný návrh přijatý orgány Společenství. Přísluší mu pouze, aby vymezil povinnosti, které vyplývají pro dotčený členský stát z jeho závazku ve Společenství.

V – Závěry

84. Ve světle těchto úvah navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na otázky položené v této věci High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Spojené království), následujícím způsobem:

- „1) Články 43 ES a 48 ES brání takovým daňovým právním předpisům členského státu, jako jsou právní předpisy dotčené ve věci v původním řízení, které zakazují mateřské společnosti usazené v členském státě uplatnit právo na snížení daní skupiny z důvodu, že její dceřiné společnosti mají sídlo v jiných členských státech, zatímco by toto snížení daní bylo přiznáno, pokud by zmíněné dceřiné společnosti měly sídlo v témže členském státě.
- 2) Tatáž ustanovení nebrání vnitrostátním právním předpisům, které podmiňují takové právo na snížení daní skupiny, jako je právo stanovené členskými státy dotčenými ve věci v původním řízení, tím, aby bylo prokázáno, že ztráty dceřiných společností-rezidentů v jiných členských státech nemohou být předmětem rovnocenného daňového zacházení v těchto členských státech.“