

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (velkého senátu)
13. prosince 2005 *

Ve věci C-446/03,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Spojené království) ze dne 16. července 2003, došlým Soudnímu dvoru dne 22. října 2003, v řízení

Marks & Spencer plc

proti

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

SOUDNÍ DVŮR (velký senát),

ve složení V. Skouris, předseda, P. Jann, C. W. A. Timmermans a A. Rosas, předsedové senátů, C. Gulmann (zpravodaj), A. La Pergola, J.-P. Puissochet, R. Schintgen, N. Colneric, J. Klučka, U. Lõhmus, E. Levits a A. Ó Caoimh, soudci,

* Jednací jazyk: angličtina.

generální advokát: M. Poiares Maduro,
vedoucí soudní kanceláře: K. Sztranc, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 1. února 2005,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Marks & Spencer plc G. Aaronsonem, QC, a P. Farmerem, barrister,
- za vládu Spojeného království M. Bethellem, jako zmocněncem, ve spolupráci s R. Plenderem, QC, a D. Ewartem, barrister,
- za německou vládu W.-D. Plessingem a A. Tiemann, jako zmocněnci,
- za řeckou vládu K. Boskovitsem a V. Kyriazopoulosem, jakož i I. Pouli a S. Trekli, jako zmocněnci,
- za francouzskou vládu G. de Bergues a C. Jurgensen-Mercier, jako zmocněnci,

- za Irsko D. J. O'Haganem, jako zmocněncem, ve spolupráci s E. Fitzsimonsem, SC, a G. Clohessy, BL,
- za nizozemskou vládu H. G. Sevenster, S. Terstal a J. van Bakel, jako zmocněnkyněmi,
- za finskou vládu A. Guimaraes-Purokoski, jako zmocněnkyní,
- za švédskou vládu A. Krusem, jako zmocněncem,
- za Komisi Evropských společenství R. Lyalem, jako zmocněncem,

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

vydává tento

Rozsudek

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

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

Vnitrostátní právní rámec

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

Povinnost k dani z příjmů společností

- 4 V souladu s čl. 6 odst. 1 a čl. 11 odst. 1 ICTA dani z příjmů společností podléhají zisky společností, které buď mají ve Spojeném království sídlo, nebo v něm vykonávají obchodní činnost prostřednictvím pobočky nebo zastoupení.
- 5 Článek 8 odst. 1 ICTA stanoví, že dani z příjmů společností podléhají společností-rezidenti z jejich celosvětových zisků. Článek 11 odst. 1 stanoví, že dani z příjmů společností podléhají společností-nerezidenti pouze ze zisků svých poboček nebo zastoupení se sídlem ve Spojeném království.

- 6 Na základě daňových úmluv uzavřených Spojeným královstvím Velké Británie a Severního Irska zejména s Belgickým královstvím, Spolkovou republikou Německo a Francouzskou republikou jsou zahraniční dceřiné společnosti společností-rezidentů, jakožto společnosti-nerezidenti, osobami povinnými k dani z příjmů společností ve Spojeném království pouze v rámci obchodních činností vykonávaných v tomto členském státě prostřednictvím stálé provozovny ve smyslu uvedených úmluv.
- 7 Systém slevy na dani stanovilo Spojené království pro účely zabránění dvojího zdanění.
- 8 Tento systém představuje zejména dva následující aspekty.
- 9 Zaprvé společnost se sídlem ve Spojeném království, která vykonává obchodní činnost v jiném členském státě prostřednictvím pobočky se sídlem v tomto jiném členském státě podléhá buď ve Spojeném království dani ze zisků této pobočky a odečte z dlužné daně daň uhrazenou v jiném členském státě, nebo je jí povoleno odečíst tuto daň uhrazenou v jiném členském státě v rámci stanovení daňového výsledku pobočky ve Spojeném království. Provozní zisk pobočky je stanoven podle daňových pravidel Spojeného království. Provozní ztráta může být započítána na zisky společnosti se sídlem ve Spojeném království. Nezapočítané ztráty mohou být převedeny do následujících zdaňovacích období. Okolnost, že ztráta může být započítána v jiném členském státě na budoucí zisky pobočky, nebrání jejímu započtení na zisky ve Spojeném království.
- 10 Dále pak společnost se sídlem ve Spojeném království, která vykonává obchodní činnost v jiném členském státě prostřednictvím dceřiné společnosti se sídlem v tomto jiném členském státě, podléhá ve Spojeném království dani z dividend

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

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

*

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

- 12 Ve Spojeném království režim snížení daní skupiny umožňuje společnostem-rezidentům skupiny mezi sebou provádět vyrovnávání jejich zisků a ztrát.
- 13 Článek 402 ICTA stanoví:

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

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

14 Článek 403 ICTA uvádí:

„1. Pokud během účetního období („referenční období“) vzniknou převádějící společnosti:

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

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

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

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

17 V důsledku této změny právních předpisů:

- mohou být ztráty pobočky se sídlem ve Spojeném království společnosti-nerezidenta převedeny na jinou společnost skupiny za účelem odpočtu ze zisků této společnosti zdanitelných ve Spojeném království;
- mohou být ztráty společnosti skupiny se sídlem ve Spojeném království převedeny na pobočku za účelem jejich odpočtu ze zisků této pobočky ve Spojeném království.

Spor v původním řízení a předběžné otázky

- 18 Marks & Spencer je společností založenou a zapsanou v Anglii a ve Walesu. Je mateřskou společností společností se sídlem ve Spojeném království a v jiných státech. Je jedním z nejvýznamnějších maloobchodních prodejců Spojeného království v oblasti konfekce, potravin, zboží pro domácnost a finančních služeb.
- 19 Od roku 1975 se začala usazovat v jiných státech otevřením obchodu ve Francii. Na konci 90. let disponovala prodejními místy ve více než 36 zemích v rámci sítě dceřiných společností a systému frančíz.

- 20 V polovině 90. let se objevila tendence ke vzrůstajícím ztrátám.
- 21 Během měsíce března 2001 Marks & Spencer oznámila ukončení svých činností na evropském kontinentu. Dceřiná společnost se sídlem ve Francii byla k 31. prosinci 2001 převedena na třetí osoby, zatímco ostatní dceřiné společnosti, včetně dceřiných společností se sídlem v Belgii a Německu, ukončily veškerou obchodní činnost.
- 22 Marks & Spencer ve Spojeném království podle článku 6 přílohy 17A ICTA požádala o snížení daní skupiny v důsledku ztrát vzniklých v jejích dceřiných společnostech se sídlem v Belgii, Německu a Francii během čtyř účetních období uzavřených dne 31. března 1998, 31. března 1999, 31. března 2000 a 31. března 2001. Ze spisu předloženého Soudnímu dvoru vyplývá, že se účastníci původního řízení shodli na skutečnosti, že ztráty musí být stanoveny podle daňových pravidel Spojeného království. Na žádost daňového úřadu tedy Marks & Spencer znovu vyčíslila ztráty na tomto základě.
- 23 Uvedené dceřiné společnosti vykonávaly své hospodářské činnosti v členských státech svého sídla. Neměly stálou provozovnu ve Spojeném království, ve kterém nevykonávaly žádnou hospodářskou činnost.
- 24 Žádosti o snížení daní byly zamítnuty z důvodu, že snížení daní skupiny může být přiznáno pouze pro ztráty vykázané ve Spojeném království.
- 25 Marks & Spencer toto zamítnutí napadla u Special Commissioners of Income Tax, kteří žalobu zamítli.

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

„1) V případě, že:

- takové právní předpisy členského státu jako právní předpisy Spojeného království použitelné na skupiny společností zakazují mateřské společnosti, daňovému tuzemci v tomto členském státě, snížit svůj zisk zdanitelný v tomto státě započtením ztrát vzniklých v dceřiných společnostech s daňovým sídlem v jiných členských státech, zatímco by takový zápočet byl možný, pokud by měly daňové sídlo ve stejném členském státě jako mateřská společnost;
- členský stát mateřské společnosti:
- stanoví povinnost k dani z příjmů společností vztahující se na všechny jejich zisky pro společnosti se sídlem na jeho území, včetně zisků poboček se sídlem v jiných členských státech, přičemž upřesňuje, že zvláštní ustanovení umožňují zabránit dvojímu zdanění tím, že je zohledněna daň zaplacená v jiném členském státě a že jsou zohledněny ztráty těchto poboček při stanovení zdanitelných zisků těchto společností;
- nestanoví povinnost k dani z příjmů společností, co se týče nerozdělených zisků dceřiných společností se sídlem v jiných členských státech;

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

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

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

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

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

- dceřiná společnost se sídlem v jiném členském státě ukončila veškerou obchodní činnost a, i když právní předpisy tohoto státu umožňují za určitých podmínek započítat ztráty, není předložen důkaz o tom, že bylo takové započtení za těchto okolností přiznáno;

- dceřiná společnost se sídlem v jiném členském státě byla převedena na třetí osobu a, i když právní předpisy tohoto členského státu umožňují za určitých podmínek třetím nabyvatelům možnost započítat ztráty, okolnosti projednávaného případu jasně neukazují, zda tomu tak bylo;
 - ustanovení, na základě kterých členský stát mateřské společnosti zohlední ztráty společností se sídlem ve Spojeném království, se použijí nezávisle na skutečnosti, že tyto ztráty jsou rovněž předmětem snížení daní v jiném členském státě?
- c) Byla by odpověď stejná, pokud by byl předložen důkaz o tom, že bylo v důsledku ztrát přiznáno snížení daní v členském státě, ve kterém má dceřiná společnost sídlo, a v kladném případě, je podstatná skutečnost, že snížení daní bylo následně přiznáno jiné skupině společností, na kterou byla tato dceřiná společnost převedena?“

K první otázce

²⁷ Podstatou první předběžné otázky předkládajícího soudu je, zda články 43 ES a 48 ES brání právním předpisům členského státu, které vylučují možnost, aby mateřská společnost-rezident mohla ze svého zdanitelného zisku odečíst ztráty vzniklé v jiném členském státě v dceřiné společnosti se sídlem na území tohoto jiného členského státu, zatímco tyto právní předpisy takovou možnost přiznávají, pokud se jedná o ztráty vzniklé v dceřiné společnosti-rezidentu.

²⁸ Jinými slovy se klade otázka, zda takové právní předpisy představují omezení svobody usazování v rozporu s články 43 ES a 48 ES.

- 29 V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury, i když přímé daně spadají do pravomoci členských států, musejí nicméně tyto členské státy při výkonu této pravomoci dodržovat právo Společenství (viz zejména rozsudek ze dne 8. března 2001, Metallgesellschaft a další, C-397/98 a C-410/98, Recueil, s. I-1727, bod 37 a uvedená judikatura).
- 30 Svoboda usazování, kterou článek 43 ES přiznává státním příslušníkům Společenství a která pro ně zahrnuje přístup k samostatně výdělečným činnostem a jejich výkon, jakož i zřizování a řízení podniků za stejných podmínek jako za podmínek stanovených právními předpisy členského státu usazení pro své vlastní státní příslušníky, zahrnuje v souladu s článkem 48 ES pro společnosti založené podle právních předpisů některého členského státu, jež mají své sídlo, ústřední správu nebo hlavní provozovnu uvnitř Evropského společenství, právo vykonávat své činnosti v dotyčném členském státě prostřednictvím dceřiné společnosti, pobočky nebo zastoupení (viz zejména rozsudek ze dne 21. září 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Recueil, s. I-6161, bod 35).
- 31 I když podle svého znění směřují ustanovení týkající se svobody usazování 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 (viz zejména výše uvedený rozsudek ICI, bod 21).
- 32 Takové snížení daní skupiny jako snížení dotčené ve věci v původním řízení představuje pro dotyčné společnosti daňové zvýhodnění. Tím, že urychluje odepsání ztrát ztrátových společností prostřednictvím jejich bezprostředního započtení na zisky jiných společností skupiny, poskytuje skupině zvýhodnění, pokud jde o hotovostní tok.

- 33 Vyloučení takového zvýhodnění, co se týče ztrát vzniklých v dceřiné společnosti se sídlem v jiném členském státě, která v členském státě mateřské společnosti nevykonává žádnou hospodářskou činnost, může narušit výkon svobody usazování mateřskou společností tím, že ji odradí od zřizování dceřiných společností v jiných členských státech.
- 34 Toto vyloučení tak představuje omezení svobody usazování ve smyslu článků 43 ES a 48 ES tím, že zachází odlišně daňově se ztrátami vzniklými v dceřiné společnosti-rezidentu a se ztrátami vzniklými v dceřiné společnosti-nerezidentu.
- 35 Obdobné omezení lze připustit pouze tehdy, sleduje-li legitimní cíl slučitelný se Smlouvou a je-li odůvodněno naléhavými důvody obecného zájmu. V takovém případě je ještě třeba, aby bylo způsobilé zaručit uskutečnění dotčeného cíle a aby nepřekračovalo meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 15. května 1997, Futura Participations a Singer, C-250/95, Recueil, s. I-2471, bod 26, a ze dne 11. března 2004, De Lasteyrie du Saillant, C-9/02, Recueil, s. I-2409, bod 49).
- 36 Spojené království a ostatní členské státy, které v rámci tohoto řízení předložily vyjádření, uplatňují, že dceřiné společnosti-rezidenti a dceřiné společnosti-nerezidenti nejsou z hlediska takového režimu snížení daní skupiny jako režimu dotčeného v původním řízení ve srovnatelných daňových situacích. V souladu se zásadou teritoriality použitelnou zároveň v mezinárodním právu a v právu Společenství nemá členský stát sídla mateřské společnosti daňovou pravomoc ve vztahu k dceřiným společnostem-nerezidentům. Co se týče těchto dceřiných společností, přísluší v zásadě podle běžného rozdělení pravomocí v dané oblasti daňová pravomoc státům, na jejichž území mají sídlo a vykonávají hospodářské činnosti.

- 37 V tomto ohledu je třeba konstatovat, že v daňovém právu může bydliště, sídlo či místo podnikání poplatníků představovat faktor, který může odůvodnit vnitrostátní pravidla, která zakládají rozdílné zacházení mezi poplatníky-rezidenty a poplatníky-nerezidenty. Přesto však bydliště, sídlo nebo místo podnikání není vždy důvodným faktorem pro odlišení. Přípuštění toho, že by členský stát sídla mohl volně uplatňovat rozdílné zacházení z pouhého důvodu, že se sídlo společnosti nachází v jiném členském státě, by totiž zbavilo článek 43 ES jeho smyslu (viz rozsudek ze dne 28. ledna 1986, Komise v. Francie, 270/83, Recueil, s. 273, bod 18).
- 38 V každé konkrétní situaci je třeba zkoumat, zda omezení uplatnění daňového zvýhodnění na poplatníky-rezidenty je odůvodněno relevantními objektivními skutečnostmi, které mohou odůvodnit rozdílné zacházení.
- 39 V takové situaci jako ve sporu v původním řízení je namíste připustit, že členský stát sídla mateřské společnosti tím, že zdaňuje společnosti-rezidenty z jejich celosvětových zisků a společnosti-nerezidenty výlučně ze zisků pocházejících z jejich činnosti v uvedeném státě, postupuje v souladu se zásadou teritoriality zakotvenou mezinárodním daňovým právem a uznanou právem Společenství (viz zejména výše uvedený rozsudek Futura Participations a Singer, bod 22).
- 40 Skutečnost, že tento členský stát nezdaňuje zisky dceřiných společností-nerezidentů mateřské společnosti se sídlem na svém území, však sama o sobě neodůvodňuje omezení snížení daní skupiny na ztráty vzniklé ve společnostech-rezidentech.
- 41 Pro posouzení, zda je takové omezení odůvodněné, je namíste přezkoumat důsledky takového bezpodmínečného rozšíření zvýhodnění jako zvýhodnění dotčeného v původním řízení.

- 42 K tomuto bodu Spojené království a ostatní členské státy, které předložily vyjádření, uplatňují tři odůvodňující skutečnosti.
- 43 Zaprvé, zisky a ztráty jsou v daňové oblasti dvěma stranami téže mince, se kterými musí být zacházeno v rámci téhož daňového systému symetricky za účelem ochrany vyváženého rozdělení zdaňovací pravomoci mezi jednotlivými zúčastněnými členskými státy. Zadruhé, kdyby byly ztráty zohledněny v členském státě mateřské společnosti, existuje nebezpečí, že budou uplatněny dvakrát. Konečně zatřetí, kdyby nebyly ztráty zohledněny v členském státě sídla dceřiné společnosti, existuje nebezpečí daňového úniku.
- 44 Co se týče první odůvodňující skutečnosti, je nutné připomenout, 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 (viz zejména rozsudek ze dne 7. září 2004, Manninen, C-319/02, Recueil, s. I-7477, bod 49 a uvedená judikatura).
- 45 Jak to nicméně správně zdůrazňuje Spojené království, zabezpečení rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členskými státy může způsobit, že na hospodářské činnosti společností se sídlem v jednom z těchto států bude nezbytné použít pouze daňová pravidla tohoto členského státu, co se týče jak zisků, tak ztrát.
- 46 Poskytnout společností možnost volby zohlednit jejich ztráty v členském státě jejich sídla nebo v jiném členském státě by totiž značně narušilo vyvážené rozdělení

zdaňovací pravomoci mezi členskými státy vzhledem k tomu, že by byl základ daně zvýšen v prvním státě a snížen ve druhém státě ve výši převedených ztrát.

- 47 Pokud jde o druhé odůvodňující skutečnosti týkající se nebezpečí dvojího uplatnění ztrát, je třeba připustit, že členské státy musí mít možnost tomuto zabránit.
- 48 Takové nebezpečí skutečně existuje, je-li snížení daní skupiny rozšířeno na ztráty dceřiných společností-nerezidentů. Toto nebezpečí je odstraněno pravidlem vylučujícím snížení daní, pokud se jedná o tyto ztráty.
- 49 Pokud se konečně jedná o třetí odůvodňující skutečnost týkající se nebezpečí daňového úniku, je namíste připustit, že možnost převádět ztráty dceřiné společnosti-nerezidenta na společnost-rezidenta zahrnuje nebezpečí, že ztráty budou uvnitř skupiny společností převáděny na společnosti se sídlem v členských státech, které uplatňují nejvyšší daňové sazby, ve kterých je v důsledku toho daňová hodnota ztrát nejvyšší.
- 50 Vyloučení ztrát vzniklých v dceřiných společnostech-nerezidentech ze snížení daní skupiny zabráňuje takovým praktikám, které mohou vycházet ze zjištění značných rozdílů mezi daňovými sazbami uplatňovanými v jednotlivých členských státech.
- 51 S ohledem na tyto tři odůvodňující skutečnosti posuzované společně je třeba uvést, že taková omezující právní úprava jako právní úprava dotčená v původním řízení

jednak sleduje legitimní cíle slučitelné se Smlouvou a představující naléhavé důvody obecného zájmu a jednak je způsobilá zaručit uskutečnění uvedených cílů.

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

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

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

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

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

- dceřiná společnost-nerezident vyčerpala možnosti zohlednit ztráty, které existují v jejím státě sídla v rámci zdaňovacího období, kterého se týkala žádost o snížení daní, jakož i v rámci předcházejících zdaňovacích období, případně prostřednictvím převodu těchto ztrát na třetí osobu nebo započtením uvedených ztrát na zisky realizované dceřinou společností během předcházejících zdaňovacích období, a
- neexistuje možnost, aby mohly být ztráty zahraniční dceřiné společnosti zohledněny v jejím státě sídla v rámci budoucích zdaňovacích období buď jí samotnou, nebo třetí osobou, zejména v případě převodu dceřiné společnosti na tuto třetí osobu.

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

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

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

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

K druhé otázce

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

K nákladům řízení

- 61 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního 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:

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

Podpisy.