

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (velkého senátu)

18. července 2007 *

Ve věci C-231/05,

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

Oy AA,

SOUDNÍ DVŮR (velký senát),

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

generální advokátka: J. Kokott,
vedoucí soudní kanceláře: B. Fülöp, rada,

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

* Jednací jazyk: finština.

s ohledem na vyjádření předložená:

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

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

vydává tento

Rozsudek

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

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

Právní rámec

Právní úprava Společenství

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

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

- 5 Podle článku 5 směrnice 90/435 je „zisk rozdělovaný dceřinou společností její mateřské společnosti osvobozen od srážkové daně“ a podle článku 6 této směrnice „[s]tát mateřské společnosti nesmí vybírat srážkovou daň ze zisků, které tato společnost obdrží od své dceřiné společnosti“.

Vnitrostátní právní úprava

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

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

7 Článek 2 KonsAvL stanoví:

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

8 Článek 3 KonsAvL stanoví:

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

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

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

9 Podle článku 4 KonsAvL:

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

10 Článek 5 KonsAvL stanoví:

„Daňoví poplatníci mají právo na odpočet částek, které jsou předmětem finančních převodů uskutečněných uvnitř skupiny, jakožto výdajů pouze tehdy, když jsou odpovídající výdaje a příjmy zaneseny do účetnictví dotyčného převodce a příjemce.“

Spor v původním řízení a předběžná otázka

11 Společnost AA Ltd, jejíž sídlo se nachází ve Spojeném království, vlastní nepřímo, prostřednictvím dvou jiných společností, 100 % akcií společnosti Oy AA.

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

- 13 Při této příležitosti podala Oy AA ke Keskusverolautakunta (centrální daňová komise) žádost o předběžné rozhodnutí o otázce, zda zamýšlený převod představuje finanční převod uvnitř skupiny ve smyslu článku 3 KonsAvL, a zda je tedy možné takto převáděnou částku považovat za odpočitatelný výdaj při zdanění Oy AA ve zdaňovacích obdobích let 2004 a 2005.
- 14 Keskusverolautakunta, která se domnívala, že finanční převod uvnitř skupiny a odpovídající zdanitelný příjem musí spadat do finského daňového režimu, měla za to, že převod uskutečněný Oy AA ve prospěch AA Ltd nepředstavuje finanční převod uvnitř skupiny ve smyslu článku 3 KonsAvL, a že takto převáděná částka tedy nemůže být při zdanění jejího převodce považována za odpočitatelný výdaj.
- 15 Oy AA zpochybnila předběžné rozhodnutí vydané Keskusverolautakunta u předkládajícího soudu, který konstatoval, že podle finského práva byly splněny všechny podmínky pro uznání odpočitatelnosti částky, která je předmětem finančního převodu uvnitř skupiny uskutečněného Oy AA ve prospěch AA Ltd, s výjimkou požadavku státní příslušnosti uloženého společnosti, která je příjemcem převáděné částky.
- 16 Za těchto podmínek se Korkein hallinto-oikeus rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

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

K předběžné otázce

- 17 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda články 43 ES a 56 ES při zohlednění článku 58 ES a směrnice Rady 90/435 brání takovému režimu zavedenému právními předpisy členského státu, jakým je režim dotčený v původním řízení, podle kterého dceřiná společnost se sídlem v tomto členském státě může odečíst ze svých zdanitelných příjmů částku, která je předmětem finančního převodu uvnitř skupiny, který uskutečnila ve prospěch své mateřské společnosti, pouze tehdy, když má tato mateřská společnost sídlo v témže členském státě.
- 18 Úvodem je třeba připomenout, že i když přímé daně spadají podle ustálené judikatury do pravomoci členských států, členské státy musejí nicméně při jejím výkonu dodržovat právo Společenství (viz zejména rozsudky ze dne 13. prosince 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Sb. rozh. s. I-10837, bod 29; ze dne 12. září 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Sb. rozh. s. I-7995, bod 40, a ze dne 12. prosince 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Sb. rozh. s. I-11673, bod 36).
- 19 Jelikož se předkládající soud táže Soudního dvora na výklad jak článku 43 ES týkajícího se svobody usazování, tak článku 56 ES týkajícího se volného pohybu kapitálu, je třeba určit, zda takové vnitrostátní právní předpisy, jako jsou právní předpisy dotčené v původním řízení, mohou ovlivňovat tyto svobody.
- 20 Jak vyplývá z ustálené judikatury, jelikož jde o účastnický podíl, který přiznává držitelé určitý vliv na rozhodování společnosti a umožňuje mu určovat její činnost, použijí se ustanovení Smlouvy o ES o svobodě usazování (rozsudky ze dne 13. dubna 2000, Baars, C-251/98, Recueil, s. I-2787, body 21 a 22; ze dne 21. listopadu 2002, X a Y, C-436/00, Recueil, s. I-10829, body 37 a 66 až 68; výše uvedený Cadbury

Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, bod 31, jakož i výše uvedený Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, bod 39).

- 21 Přitom v souladu s článkem 3 KonsAvL podléhá možnost převést finanční částku uvnitř skupiny, která je odpočitatelná ve smyslu tohoto zákona, podmínce, že mateřská společnost vlastní přinejmenším 90 % základního kapitálu nebo podílů dceřiné společnosti.
- 22 Jak vyplývá z předkládacího rozhodnutí a vyjádření finské vlády, režim finančních převodů uvnitř skupiny, který je platný ve Finsku, má za cíl odstranit daňová znevýhodnění, která jsou vlastní struktuře skupiny společností, tím, že umožní vyrovnávání uvnitř skupiny, která zahrnuje jak společnosti, které dosahují zisky tak společnosti, které utrpí ztráty. Finanční převod uvnitř skupiny tedy směřuje k tomu, aby podporoval zájmy skupiny společností.
- 23 V rozsahu, v němž se právní předpisy, jako jsou právní předpisy dotčené v původním řízení, vztahují pouze na vztahy uvnitř skupiny společností, dotýkají se především svobody usazování, a musí být tudíž přezkoumány s ohledem na článek 43 ES (viz v tomto smyslu rozsudky Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, výše uvedený, bod 32; ze dne 12. prosince 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Sb. rozh. s. I-11753, bod 118, a ze dne 13. března 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Sb. rozh. s. I-2107, bod 33).
- 24 I za předpokladu, že by tyto právní předpisy měly omezující účinky na volný pohyb kapitálu, jsou takové účinky nevyhnutelným důsledkem případné překážky svobody usazování, a neodůvodňují proto samostatný přezkum uvedených právních předpisů s ohledem na článek 56 ES (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 14. října 2004, Omega, C-36/02, Sb. rozh. s. I-9609, bod 27; Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, výše uvedený, bod 33, a Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, výše uvedený, bod 34).

- 25 Pokud jde o směrnici 90/435, je třeba připomenout, že se situace dotčená v původním řízení týká prvního zdanění příjmů pocházejících z hospodářské činnosti dceřiné společnosti a možnosti této dceřiné společnosti odečíst ze svých zdanitelných příjmů částku, která je předmětem finančního převodu uvnitř skupiny, který uskutečnila ve prospěch své zahraniční mateřské společnosti.
- 26 Přitom směrnice 90/435 upravuje daňové zacházení s dividendami a jinými formami zisku vyplácenými dceřinou společností její mateřské společnosti tak, že jednak stanoví ve svém článku 4, že obdrží-li mateřská společnost zisky, členský stát sídla mateřské společnosti nezdaní zisky vyplácené dceřinou společností, nebo je zdaní a současně umožní mateřské společnosti odečíst od daně příslušnou část daně splatné dceřinou společností, která se vztahuje k těmto ziskům, a jednak tak, že zakazuje ve svých člácích 5 a 6 srážkovou daň z těchto zisků.
- 27 Vzhledem k tomu, že se směrnice 90/435 netýká prvního zdanění příjmů pocházejících z hospodářské činnosti dceřiné společnosti a neupravuje finanční důsledky, kterou má pro dceřinou společnost takový finanční převod uvnitř skupiny, jaký je dotčen v původním řízení, nemůže představovat základ pro zodpovězení otázky předkládajícího soudu.
- 28 Z toho vyplývá, že je třeba odpovědět na položenou otázku pouze s ohledem na článek 43 ES.

K existenci omezení svobody usazování

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

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

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

- 32 Převod uskutečněný dceřinou společností ve prospěch mateřské společnosti, jejíž sídlo se nachází ve Finsku a která splňuje další podmínky stanovené KonsAvL, je totiž považován za finanční převod uvnitř skupiny ve smyslu tohoto zákona, jehož částka je odpočitatelná ze zdanitelných příjmů dceřiné společnosti. Naopak převod uskutečněný dceřinou společností ve prospěch mateřské společnosti, jejíž sídlo se nenachází ve Finsku, není považován za takový finanční převod a částka, která je předmětem tohoto převodu, tedy není odpočitatelná ze zdanitelných příjmů dceřiné společnosti. Dceřiné společnosti zahraničních mateřských společností podléhají tedy méně výhodnému daňovému zacházení, než je zacházení, které přísluší dceřiným společnostem finských mateřských společností.
- 33 V tomto ohledu německá, nizozemská a švédská vláda, jakož i vláda Spojeného království uplatňují, že situace dceřiných společností-rezidentů, jejichž mateřské společnosti mají sídlo v témže členském státě, není srovnatelná se situací dceřiných společností, jejichž mateřské společnosti mají sídlo v jiném členském státě, jelikož tyto posledně uvedené nepodléhají zdanění v členském státě sídla dceřiné společnosti. Je totiž třeba odlišovat situaci dceřiných společností, jejichž mateřské společnosti jsou osobami s úplnou nebo částečnou daňovou povinností ve Finsku od situace popsané ve věci v původním řízení, kde mateřská společnost není v tomto členském státě osobou povinnou k dani.
- 34 Podle německé a švédské vlády, jestliže příjemce nepodléhá zdanění v členském státě převodce, není tento posledně uvedený členský stát, který z důvodu mezí své územní pravomoci nemůže ovlivnit daňové zacházení vyhrazené převedené částce členským státem příjemce, zejména schopen zajistit, že povolený odpočet bude odpovídat zdanitelnému příjmu příjemce této částky v jeho státě sídla a zabránit tomu, že uskutečněný převod nebude vůbec zdaněn. Vláda Spojeného království rovněž tvrdí, že jelikož Finská republika nezdaňuje příjmy mateřských společností-nerezidentů, není povinna povolit finské dceřiné společnosti daňové snížení vyplývající ze ztrát utrpěných mateřskou společností.

- 35 Jak již bylo připomenuto v bodě 22 tohoto rozsudku, finský režim finančních převodů uvnitř skupiny má za cíl odstranit daňová znevýhodnění, která jsou vlastní struktuře skupiny společností, tím, že umožní vyrovnávání uvnitř skupiny, která zahrnuje jak společnosti, které dosahují zisky, tak společnosti, které utrpí ztráty. Jak vyplývá z článků 4 a 5 KonsAvL, částka, která je předmětem finančního převodu uvnitř skupiny, není považována za výdaj jejího převodce a je odečtena při jeho zdanění pouze tehdy, jestliže je zaúčtována jakožto příjem jejího příjemce.
- 36 V přeshraniční situaci, jestliže příjemce nepodléhá zdanění v členském státě převodce, posledně uvedený členský stát nemůže zajistit, že převáděná částka bude považována za zdanitelný příjem příjemce. Skutečnost, že členský stát převodce umožní odpočet převáděné částky z jeho zdanitelného příjmu, nezaručuje, že bude dosažen cíl sledovaný režimem použitelným na převody.
- 37 Nicméně, i když členský stát sídla dceřiné společnosti není příslušný ve vztahu k mateřské společnosti, jejíž sídlo se nachází v jiném členském státě a která není v prvním členském státě osobou povinnou k dani, může přesto podřídit odpočitatelnost částky, která je předmětem finančního převodu uvnitř skupiny, ze zdanitelných příjmů jejího převodce podmínkám, jež jsou spojeny se zacházením, které tomuto převodu vyhrazuje tento jiný členský stát.
- 38 Z toho vyplývá, že pouhá skutečnost, že mateřské společnosti se sídlem v jiném členském státě nepodléhají zdanění ve Finsku, neodlišuje, s ohledem na cíl sledovaný finským režimem finančních převodů uvnitř skupiny, dceřiné společnosti těchto mateřských společností od dceřiných společností mateřských společností, jejichž sídlo se nachází ve Finsku, a nečiní situace těchto dvou kategorií dceřiných společností nesrovnatelnými.

- 39 Rozdílné zacházení s dceřinými společnostmi-rezidenty v závislosti na místě sídla jejich mateřské společnosti představuje omezení svobody usazování, jelikož činí méně atraktivním výkon této svobody pro společnosti usazené v jiných členských státech, které by v důsledku toho mohly upustit od nabytí, založení nebo zachování dceřiné společnosti v členském státě, který přijímá toto opatření (viz rozsudky ze dne 12. prosince 2002, Lankhorst-Hohorst, C-324/00, Recueil, s. I-11779, bod 32, a Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, výše uvedený, bod 61).
- 40 Tento závěr nemůže být vyvrácen argumentem vlády Spojeného království, podle kterého mohla mateřská společnost dospět ke sledovanému cíli tím, že by ve Finsku namísto dceřiné společnosti založila pobočku. Je totiž třeba připomenout, že článek 43 první pododstavec věta druhá ES výslovně ponechává hospodářským subjektům možnost svobodně zvolit právní formu vhodnou k výkonu jejich činností v druhém členském státě, přičemž tato svobodná volba nesmí být omezena diskriminačními daňovými ustanoveními (rozsudky Komise v. Francie, výše uvedený, bod 22, a ze dne 23. února 2006, CLT-UFA, C-253/03, Sb. rozh. s. I-1831, bod 14).
- 41 Kromě toho vláda Spojeného království uvádí, že jelikož finanční převod uvnitř skupiny nebyl ve Spojeném království zdaněn, což nicméně zpochybňuje Oy AA, a ztráty AA Ltd se daly převést na jiná zdaňovací období, aby byly započteny s později uskutečněnými zisky, opoždění, které by utrpěla tato mateřská společnost před tím, než by mohla uskutečnit vyrovnání mezi jejími zisky a ztrátami, by mělo pouze nepřímý a nejistý dopad na její volbu usadit se ve Finsku.
- 42 V tomto ohledu je namístě uvést, že k tomu, aby byly právní předpisy považovány za omezení svobody usazování, postačuje, aby byly způsobilé omezit výkon této svobody v členském státě společnostmi usazenými v jiném členském státě, aniž by bylo nezbytné prokázat, že dotčené právní předpisy měly skutečně účinek přímět

některé z uvedených společností k upuštění od nabytí, založení nebo zachování dceřiné společnosti v prvním členském státě (výše uvedený rozsudek *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, bod 62).

- 43 Z toho vyplývá, že rozdílné zacházení, kterému v rámci takového režimu, jako je režim dotčený v původním řízení, podléhají dceřiné společnosti-rezidenti v závislosti na místě sídla jejich mateřské společnosti, představuje omezení svobody usazování.

K odůvodnění omezení svobody usazování

- 44 Omezení svobody usazování lze připustit pouze tehdy, 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 (výše uvedené rozsudky *Marks & Spencer*, bod 35, *Cadbury Schweppes* a *Cadbury Schweppes Overseas*, bod 47, jakož i *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, bod 64).

- 45 Ve svých písemných vyjádřeních finská, německá a nizozemská vláda, jakož i vláda Spojeného království a Komise Evropských společenství uplatnily, že finský režim finančních převodů uvnitř skupiny je odůvodněn nutností zaručit soudržnost dotyčného daňového režimu, jakož i rozdělením zdaňovací pravomoci mezi členské státy, obavou z daňového úniku a zásadou teritoriality.

- 46 Na jednání, které proběhlo po vyhlášení výše uvedeného rozsudku *Marks & Spencer*, vlády, jež podaly ústní vyjádření, tvrdily, že odůvodnění uvedená Soudním dvorem

v tomto rozsudku, a sice ochrana vyváženého rozdělení zdaňovací pravomoci mezi různé členské státy, nebezpečí dvojího uplatnění ztrát a daňového úniku, se vyskytují rovněž v projednávané věci. Je proto třeba přistoupit k přezkumu těchto argumentů.

47 Finská vláda, podporovaná švédskou vládou a vládou Spojeného království, tak tvrdí, že režim dotčený v původním řízení tím, že se opírá o zásadu teritoriality, podle které mají členské státy právo zdanit příjmy dosažené na svém území, odráží shodu v oblasti mezinárodního rozdělení daňových pravomocí.

48 Podle těchto vlád, nizozemské vlády a Komise by možnost odečíst částku převáděnou ve prospěch společnosti, jejíž sídlo se nachází v jiném členském státě, vedla k tomu, že by daňovému poplatníkovi byla ponechána volba členského státu zdanění, a omezovala by tak daňové pravomoci členských států tím, že by zasahovala do vyváženého rozdělení těchto pravomocí.

49 Pokud jde o nezbytnost zabránit dvojímu uplatnění ztrát, finská, německá, nizozemská a švédská vláda, jakož i vláda Spojeného království uplatňují, že tato se rovná nezbytnosti zabránit, aby byla neprávem přiznána dvojí výhoda. Přitom podle těchto vlád situace, ve které je finanční částka převáděná uvnitř skupiny zohledněna při určení zdanitelného výsledku jejího převodce, ale není považována za zdanitelný příjem jejího příjemce, vyvolává nebezpečí, že zisky dceřiné společnosti, která je převodcem, nebudou vůbec zdaněny. Podle vlády Spojeného království, které v tomto bodě odporuje Oy AA, tomu tak bylo ve věci v původním řízení.

- 50 Konečně finská, německá, nizozemská a švédská vláda, jakož i vláda Spojeného království a Komise shodně tvrdí, že uvnitř skupiny existuje nebezpečí, že budou činnosti organizovány tak, že zdanitelné zisky ve Finsku budou převedeny na společnosti, založené zejména za tímto jediným účelem, jejichž sídlo se nachází v jiném členském státě, kde budou zdaněny nižší daní než ve Finsku, nebo dokonce od zdanění osvobozeny.
- 51 Jak vyplývá z bodu 51 výše uvedeného rozsudku Marks & Spencer, nezbytnost ochrany vyváženého rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členské státy byla uvedena ve spojení s dalšími dvěma odůvodňujícími skutečnostmi, založenými na nebezpečí dvojího uplatnění ztrát a daňového úniku (viz rovněž rozsudek ze dne 29. března 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Sb. rozh. s. I-2647, bod 41).
- 52 Je třeba rovněž připomenout, že při neexistenci sjednocujících nebo harmonizačních opatření v rámci Společenství zůstává v pravomoci členských států vymezit prostřednictvím dohod nebo jednostranně kritéria rozdělení jejich daňové pravomoci (rozsudky ze dne 12. května 1998, Gilly, C-336/96, Recueil, s. I-2793, body 24 a 30; ze dne 7. září 2006, N, C-470/04, Sb. rozh. s. I-7409, bod 44; ze dne 14. listopadu 2006, Kerkhaert a Morres, C-513/04, Sb. rozh. s. I-10967, body 22 a 23, a výše uvedený rozsudek Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, bod 49).
- 53 Pokud jde nejprve o nezbytnost zajištění vyváženého rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členské státy, je třeba uvést, že tato nemůže být uplatněna za účelem systematického odmítání poskytovat jakékoli daňové zvýhodnění dceřiné společnosti-rezidentovi z důvodu, že příjmy její mateřské společnosti, která má sídlo v jiném členském státě, nemohou být zdaněny v prvním členském státě (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Rewe Zentralfinanz, bod 43).

- 54 Naopak, tato odůvodňující skutečnost může být připuštěna, jestliže dotčený režim má za cíl předcházet jednáním, která mohou ohrozit právo členského státu uplatňovat jeho daňovou pravomoc ve vztahu k činnostem vykonávaným na jeho území (viz výše uvedený rozsudek Rewe Zentralfinanz, bod 42).
- 55 Soudní dvůr tak rozhodl, že poskytnout společnostem možnost volby zohlednit jejich ztráty v členském státě jejich usazení nebo v jiném členském státě by značně narušilo vyvážené rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členské státy (viz výše uvedené rozsudky Marks & Spencer, bod 46, a Rewe Zentralfinanz, bod 42).
- 56 Navíc připustit, že takový přeshraniční finanční převod uvnitř skupiny, jakým je převod dotčený v původním řízení, může být odpočitatelný od zdanitelných příjmů jeho převodce, by mělo za důsledek, že by se skupinám společností umožnilo svobodně si vybrat členský stát, ve kterém budou zdaněny zisky dceřiné společnosti, a to tím, že by je odejmuly z daňového základu této dceřiné společnosti, a když by byl tento převod považován za zdanitelný příjem v členském státě přijímající mateřské společnosti, zahrnuly by je do daňového základu mateřské společnosti. To by narušilo samotný systém rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členské státy, protože na základě volby uskutečněné skupinou společností by se členský stát dceřiné společnosti musel vzdát, jakožto členský stát sídla uvedené společnosti, svého práva na zdanění jejích příjmů v případný prospěch členského státu sídla mateřské společnosti (viz rovněž výše uvedený rozsudek Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, bod 59).
- 57 Pokud jde dále o nebezpečí dvojího uplatnění ztrát, stačí uvést, že finský režim finančních převodů uvnitř skupiny se netýká odpočitatelnosti ztrát.

- 58 Pokud jde konečně o předcházení daňovému úniku, je namístě připustit, že možnost převést zdanitelné příjmy dceřiné společnosti na mateřskou společnost, jejíž sídlo se nachází v jiném členském státě, vyvolává nebezpečí, že prostřednictvím čistě vykonstruovaných operací budou příjmy uvnitř skupiny společností převáděny na společnosti, jejichž sídlo se nachází v členských státech, které používají nejnižší daňové sazby, nebo v členských státech, kde nejsou příjmy zdaňovány. Tato možnost je posílena skutečností, že finský režim finančních převodů uvnitř skupiny nevyžaduje, aby příjemce částky, která je předmětem finančního převodu, utrpěl ztráty.
- 59 Finský režim finančních převodů uvnitř společnosti tím, že přiznává právo odečíst ze zdanitelných příjmů dceřiné společnosti částku, která je předmětem finančního převodu uvnitř skupiny uskutečněného ve prospěch mateřské společnosti, pouze v případě, kdy má tato mateřská společnost své sídlo v témže členském státě, je schopen předcházet takovým praktikám, které mohou být inspirovány zjištěním citelných rozdílů mezi základy daně nebo daňovými sazbami v různých členských státech a které nemají jiný cíl než vyhnout se dani obvykle dlužné ze zisků dceřiné společnosti v členském státě jejího sídla.
- 60 S ohledem na spojení těchto dvou skutečností, které se týkají nezbytnosti ochrany vyváženého rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členské státy a nezbytnosti předcházet daňovým únikům, je tedy třeba konstatovat, že takový režim, jako je režim dotčený v původním řízení, který poskytuje právo odečíst ze zdanitelného příjmu dceřiné společnosti částku, která je předmětem finančního převodu uskutečněného ve prospěch mateřské společnosti, pouze v případě, kdy tato a uvedená dceřiná společnost mají své sídlo v témže členském státě, sleduje legitimní cíle slučitelné se Smlouvou a představující naléhavé důvody obecného zájmu a je způsobilý zaručit uskutečnění těchto cílů.
- 61 Nicméně se musí ověřit, zda takový režim nepřekračuje meze toho, co je nezbytné k dosažení obou sledovaných cílů společně.

- 62 Je třeba nejdříve uvést, že cíle ochrany vyváženého rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členské státy a předcházení daňovému úniku jsou propojeny. Jednání spočívající ve vytváření čistě vykonstruovaných operací zbavených jakékoliv hospodářské podstaty s cílem vyhnout se dani obvykle dlužné ze zisků z činností vykonávaných na vnitrostátním území mohou totiž ohrozit právo členských států uplatňovat jejich daňovou pravomoc ve vztahu k těmto činnostem a narušit vyvážené rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členské státy (výše uvedené rozsudky Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, body 55 a 56, jakož i Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, body 74 a 75).
- 63 I když zvláštním cílem právních předpisů dotčených v původním řízení není vyloučit z daňové výhody, kterou stanoví, čistě vykonstruované operace zbavené jakékoliv hospodářské podstaty s cílem vyhnout se dani obvykle dlužné ze zisků z činností vykonávaných na vnitrostátním území, mohou být takové právní předpisy nicméně považovány za přiměřené oběma sledovaným cílům společně.
- 64 V situaci, kdy dotčená daňová výhoda spočívá v možnosti uskutečnit převod příjmů tím, že se vyjmou ze zdanitelných příjmů převodce a zahrnou do zdanitelných příjmů příjemce, má totiž každé rozšíření této výhody na přeshraniční situace za účinek, jak bylo uvedeno v bodě 56 tohoto rozsudku, že se skupinám společností umožní svobodně si zvolit členský stát, ve kterém budou jejich zisky zdaněny, a to na újmu práva členského státu dceřiné společnosti zdanit zisky z činností uskutečněných na jeho území.
- 65 Tomuto zásahu není možné předejít tím, že se uloží podmínky týkající se zacházení s příjmy pocházejícími z finančního převodu uvnitř skupiny v členském státě společnosti, která je příjemcem, nebo podmínky týkající se existence ztrát utrpěných příjemcem částky, která je předmětem finančního převodu uvnitř skupiny. Připustit odpočet částky, která je předmětem finančního převodu uvnitř skupiny, jestliže představuje zdanitelný příjem společnosti, která je jejím příjemcem, nebo jestliže

jsou možnosti této společnosti převést své ztráty na jinou společnost omezené, nebo dále připustit odpočet finančního převodu uvnitř skupiny uskutečněný ve prospěch společnosti, jejíž sídlo se nachází v členském státě používajícím nižší daňovou sazbu, než je sazba používaná členským státem převodce, pouze tehdy, když je tento finanční převod uvnitř skupiny zvláště odůvodněn hospodářskou situací společnosti, která je příjemcem převáděné částky, jak navrhla Oy AA, by nicméně znamenalo, že by volba členského státu zdanění příslušela v konečném důsledku skupině společností, která by tak disponovala v tomto ohledu širokým rozhodovacím prostorem.

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

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

K nákladům řízení

⁶⁸ 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:

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

Podpisy.