STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY JULIANE KOKOTT

přednesené dne 12. září 2006 [1]

I – Úvod

1. Předmětem této žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podané Korkein hallinto-oikeus (finský Nejvyšší správní soud) jsou ustanovení Konserniavutusksesta verotuksessa annettu laki (zákon o zdanění finančních převodů uvnitř skupiny). Podle tohoto zákona jsou finančními převody uvnitř skupiny převody, které jsou v rámci skupiny společností uskutečněny buď mateřskou společností ve prospěch její dceřiné společnosti nebo dceřinou společností ve prospěch mateřské společnosti. Převody uvnitř skupiny se odčítají ze zdanitelných příjmů z hospodářské činnosti společnosti, která je převodcem, a jsou považovány za zdanitelný příjem z hospodářské činnosti společnosti, která je příjemcem. Jako odpočitatelné jsou však uznány pouze převody uvnitř skupiny mezi vnitrostátními akciovými společnostmi.

2. Základní myšlenkou této finské právní úpravy je postavit na roveň skupiny společností skládající se z mateřské společnosti a dceřiných společností a společnost s několika provozovnami. Za tímto účelem má být finanční převod uvnitř skupiny, který se uskutečňuje mezi společnostmi náležejícími k téže skupině, zdaněn pouze jednou, a to tak, že převáděná částka se odečte ze zdanitelného příjmu společnosti, která je převodcem, a u společnosti, která je příjemcem, se ke zdanitelnému příjmu připočte.

3. Toto daňové zacházení s finančním převodem uvnitř skupiny tedy zejména umožňuje, že jinak zdanitelný zisk jedné společnosti skupiny lze použít k pokrytí ztráty jiné společnosti skupiny a tím se vyhnout zdanění zisku.

4. Situace v projednávaném případě je tedy srovnatelná se situací, která tvořila základ věci Marks & Spencer [2]. V této věci britská právní úprava připouštěla, aby byla v rámci skupiny společností ztráta jedné společnosti „převedena" k zisku jiné společnosti, aby se tak snížilo zdanění zisku. Zde se jedná

1 — Původní jazyk: němčina.

2 — Rozsudek ze dne 13. prosince 2005 Marks & Spencer (C-446/03, Sb. rozh. s. I-10837).

o opačný případ, že zisk jedné společnosti může být „převeden" ke ztrátě jiné společnosti.

5. V obou případech spočívá problematika práva Společenství v tom, že přeshraniční skupiny společností jsou z tohoto daňového zvýhodnění vyňaty. Ve věci Marks & Spencer v tom Soudní dvůr spatřoval omezení svobody usazování, které však – s výhradou zvláštního případu, že ztrátu vzniklou v zahraničí nelze žádným jiným způsobem daňově zohlednit – bylo odůvodněné. Odůvodnění přitom zakládal na celkovém posouzení tří hledisek, ochraně vyváženého rozdělení zdaňovací pravomoci mezi jednotlivými členskými státy, zamezení dvojího uplatnění ztrát a zabránění daňovým únikům.

6. V tomto řízení je tedy třeba prozkoumat, do jaké míry zásady, které Soudní dvůr stanovil ve věci Marks & Spencer lze přenést na situaci v projednávaném případě. Přitom vystává rovněž otázka, jaký význam náleží zásadě soudržnosti daňového režimu, kterou Soudní dvůr v rozsudku Marks & Spencer nezkoumal.

II – Právní rámec

A – *Právo Společenství*

7. Článek 4 odst. 1 směrnice 90/435/EHS [3] zní:

„Obdrží-li mateřská společnost nebo její stálá provozovna z důvodu svého podílu na dceřiné společnosti zisky rozdělené jinak než při likvidaci dceřiné společnosti, stát mateřské společnosti a stát její stálé provozovny:

— upustí od zdanění těchto zisků, nebo

— zdaní tyto zisky, přičemž umožní mateřské společnosti a její stálé provozovně odečíst od daně příslušnou část korporační daně, která se vztahuje k těmto ziskům a kterou uhradila dceřiná společnost nebo její dceřiná společnost, až do výše příslušné daně, a to za pod-

3 — 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), změněná směrnicí Rady 2003/123/ES ze dne 22. prosince 2003, kterou se mění směrnice 90/435/EHS (Úř. věst. 2004, L 7, s. 41; Zvl. vyd. 09/02, s. 3).

mínky, že na každé úrovni společnost i její dceřiná společnost splňují podmínky stanovené v článcích 2 a 3."

B – *Vnitrostátní právo*

8. Články 1 až 5 Konserniavutusksesta verotuksessa annettu laki 825/1986 (zákon o zdanění finančních převodů uvnitř skupiny) obsahuje *mutatis mutandis* tato pravidla:

Článek 1. Tento zákon se v rámci zdanění vztahuje na odpočet částky, která je předmětem finančního převodu uvnitř skupiny, z příjmu jejího převodce a připočtení uvedené částky k příjmu jejího příjemce.

Článek 2. Výraz „finanční převod uvnitř skupiny" zahrnuje každý převod, který provádí akciová společnost vykonávající hospodářskou činnost pro účely hospodářské činnosti jiné akciové společnosti, který nepředstavuje vklad do kapitálu společnosti a není odpočitatelný z příjmů na základě Elinkeinotulon verottamisessa annettu laki (zákona o zdanění příjmů z hospodářské činnosti) 360/1968.

Článek 3. Pokud tuzemská akciová společnost (mateřská společnost) vlastní přinejmenším devět desetin základního kapitálu jiné tuzemské akciové 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, jejichž mateřská společnost vlastní společně s jednou nebo více dalšími dceřinými společnostmi přinejmenším devět desetin jejího základního kapitálu.

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

Článek 4. 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.

Článek 5. 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.

III – Skutkový stav a řízení

9. Podnik Oy AA se sídlem ve Finsku patří ke skupině společností AA, jejichž mateřská společnost AA Ltd. se sídlem v Anglii vlastní nepřímo, prostřednictvím dvou zprostředkujících společností se sídlem v Nizozemsku, 100 % akcí Oy AA [4].

10. Oy AA na rozdíl od AA Ltd. docílila v posledních letech zisku. Vzhledem k tomu, že hospodářská činnost AA Ltd. má význam rovněž pro Oy AA, uvažovalo se o tom, že by Oy AA provedla finanční převod uvnitř skupiny ve prospěch AA Ltd, aby podpořila její činnost. Oy AA tedy podala u Keskusverolautakunta (Centrální daňová komise) žádost o vydání předběžného rozhodnutí ohledně otázky, zda tento převod představuje finanční převod uvnitř skupiny ve smyslu článku 3 zákona o finančních převodech uvnitř skupiny.

11. Keskusverolautakunta ve svém předběžném rozhodnutí týkajícím se zdaňovacích období let 2004 a 2005 určila, že převod částky od Oy AA na společnost AA Ltd. nepředstavuje finanční převod uvnitř skupiny ve smyslu výše uvedeného zákona, a není tak odpočitatelným výdajem v rámci zdanění Oy AA daní z příjmu, jelikož AA Ltd. je zahraniční společností.

4 — Jména společností byla na jejich žádost uchována v anonymitě.

12. Usnesením ze dne 23. května 2005 se Korkein hallinto-oikeus, který se zabývá kasačním opravným prostředkem podaným Oy AA proti předběžnému rozhodnutí, rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru na základě článku 234 ES následující předběžnou otázku:

„Je třeba vykládat články 43 a 56 ES při zohlednění článku 58 ES a směrnice Rady 90/435/EHS o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států 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?“

IV – Právní posouzení

13. Nejprve je třeba konstatovat, že směrnice 90/435 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států není relevantní pro rozhodnutí v projednávaném případě. Tato směrnice upravuje daňové zacházení s rozdělováním zisku, který vyplácí dceřiná společnost usazená v jiném členském státu své mateřské společnosti.

14. V projednávaném případě se však nejedná o rozdělování zisku obdrženého mateřskou společností, který pochází od dceřiné společnosti, ve které má přímou účast, nýbrž o poskytování částky, kterou poskytuje společnost ze svého nezdaněného majetku jiné společnosti v čele skupiny, která má ve společnosti, jež je poskytovatelem, jen nepřímé účasti. Směrnice k tomu upravuje pouze daňové zacházení s rozdělováním zisku u mateřské společnosti, nikoliv však daňové důsledky, které má toto rozdělování pro dceřinou společnost.

15. Dále je namístě připomenout ustálenou judikaturu Soudního dvora, podle které přímé daně jako takové sice nespadají do pravomoci Společenství, členské státy nicméně musejí při výkonu pravomoci, která jim zůstala, dodržovat právo Společenství [5].

16. Konečně je třeba zdůraznit, že svobodu usazování a volný pohyb kapitálu, které jsou obě předmětem předběžné otázky, lze v zásadě použít souběžně [6]. Jak jsem uvedla ve stanovisku předneseném ve věci Bouanich [7], jedna základní svoboda nepotlačuje druhou. Soudní dvůr však skutkové stavy, které spadají do působnosti obou základních svobod, zkoumal zčásti přednostně dle měřítek volného pohybu kapitálu [8] a zčásti přednostně dle měřítek svobody usazování [9].

17. Soudní dvůr tak v rozsudku X a Y uvedl, že volný pohyb kapitálu nemá samostatný význam, pokud právní úprava spadá již do působnosti svobody usazování, jelikož jde o nabytí kapitálové účasti s určitým vlivem na rozhodování dotčeného podniku [10].

5 — Rozsudek Marks & Spencer, (uvedený v poznámce pod čarou 2, bod 29), jakož i rozsudky ze dne 8. března 2001 Metallgesellschaft a další (C-397/98 a C-410/98, Recueil, s. I-1727, bod 37), ze dne 7. září 2004 Manninen (C-319/02, Sb. rozh. s. I-7477, bod 19) a ze dne 7. září 2006 N (C-470/04, Sb. rozh. s. I-7409, bod 33).

6 — Rozsudek ze dne 1. června 1999 Konle (C-302/97, Recueil, s. I-3099, bod 22).

7 — Stanovisko přednesené dne 14. července 2005 ve věci Bouanich (C-265/04, Sb. rozh. s. I-923, bod 71). Viz rovněž stanovisko generálního advokáta Albera přednesené dne 14. října 1999 ve věci Baars (C-251/98, Recueil, s. I-2787, bod 12 a násl. s uvedenými odkazy) a stanovisko generálního advokáta Geelhoeda přednesené dne 29. června 2006 ve věci Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, Sb. rozh. s. I-2107, bod 35).

8 — Viz například rozsudky týkající se tzv. golden shares ze dne 4. června 2002, Komise v. Portugalsko (C-367/98, Recueil, s. I-4731), Komise v. Francie (C-483/99, Recueil, s. I-4781), a Komise v. Belgie (C-503/99, Recueil, s. I-4809), jakož i rozsudky ze dne 13. května 2003, Komise v. Španělsko (C-463/00, Recueil, s. I-4581), a Komise v. Spojené království (C-98/01, Recueil, s. I-4641). Rovněž viz stanovisko generálního advokáta Poiarese Madura přednesené dne 6. dubna 2006 ve věci Komise v. Nizozemsko (C-282/04 a C-283/04, Sb. rozh. s. I-9141, bod 41).

9 — Viz rozsudky ze dne 13. dubna 2000, Baars (C-251/98, Recueil, s. I-2787), ze dne 21. listopadu 2002, X a Y (C-436/00, Recueil, s. I-10829) a ze dne 23. února 2006, Keller Holding (C-471/04, Sb. rozh. s. I-2107).

10 — Rozsudek X a Y (uvedený v poznámce pod čarou 9, body 37 a 66). Rovněž tak stanovisko generálního advokáta Légera přednesené dne 2. května 2006 ve věci Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, Sb. rozh. s. I-7995, bod 32).

18. Připadá mi smysluplné přednostně zkoumat tu základní svobodu, která je nejvíce dotčena s ohledem na cíl relevantní vnitrostátní právní úpravy a skutkový stav sporu v původním řízení [11].

19. Ve sporu v původním řízení jde o použití zákona o finančních převodech uvnitř skupiny na převod financí z jedné společnosti do jiné společnosti, která nepřímo vlastní 100 % akcií společnosti, která je převodcem. Převod financí sice nesloužil k nabytí kapitálové účasti. Převod však uskutečňuje dceřiná společnost ve prospěch mateřské společnosti s dominantním postavením, a souvisí tedy s výkonem svobody usazování mateřskou společností.

20. Smysl a účel finančního převodu uvnitř skupiny je totiž vyrovnání zisků a ztrát v rámci skupiny složené z vícero společností. Struktura skupiny, která se nachází na území několika členských států, se vytvořila díky výkonu svobody usazování. Nejvíce je tedy dotčena svoboda usazování, a nikoliv volný pohyb kapitálu, i když podle své vnější formy tato operace představuje přeshraniční tok kapitálu.

A – *Omezení svobody usazování*

21. Svoboda usazování zaručená v článku 43 ES přiznává státním příslušníkům členských států právo přístupu k samostatně výdělečným činnostem a jejich výkon, jakož i zřizování a řízení podniků za stejných podmínek jako mají státní příslušníci daného státu. V souladu s článkem 48 ES poskytuje svoboda usazování společnostem založeným podle právních předpisů některého členského státu, jež mají své sídlo, ústřední správu nebo hlavní provozovnu uvnitř Evropského společenství, právo vykonávat jejich činnosti v dotyčném členském státě prostřednictvím dceřiné společnosti, pobočky nebo zastoupení [12].

22. Podle ustálené judikatury brání článek 43 ES veškerým vnitrostátním opatřením, která, i když platí bez diskriminace, pokud jde o státní příslušnost, mohou bránit příslušníkům Společenství, včetně státních příslušníků členského státu, který toto opatření vydal, ve výkonu svobody usazování zaručené Smlouvou nebo jej učinit méně přitažlivým [13].

11 — Podobně generální advokát Alber ve svém stanovisku předneseném ve věci Baars (uvedené v poznámce pod čarou 7, body 32 až 34), který chce rozlišovat podle toho, která základní svoboda je dotčena přímo a která nepřímo. V tomto smyslu viz generální advokát Geelhoed ve stanovisku předneseném ve věci Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (uvedeném v poznámce pod čarou 7, bod 35).

12 — Viz rozsudky ze dne 16. července 1998 ICI (C-264/96, Recueil, s. I-4695, bod 20); ze dne 21. září 1999 Saint-Gobain ZN (C-307/97, Recueil, s. I-6161, bod 35), Marks & Spencer (uvedený v poznámce pod čarou 2, bod 30) a Keller Holding (uvedený v poznámce pod čarou 9, bod 29).

13 — Rozsudky ze dne 30. listopadu 1995 Gebhard (C-55/94, Recueil, s. I-4165, bod 37), ze dne 31. března 1993 Kraus (C-19/92, Recueil, s. I-1663, bod 32) a ze dne 21. dubna 2005 Komise v. Řecko (C-140/03, Sb. rozh. s. I-3177, bod 27).

23. Podle zákona o finančních převodech uvnitř skupiny lze odečíst z daně pouze převody částek, které vnitrostátní společnosti uskuteční ve prospěch mateřských společností rovněž usazených v tuzemsku; finanční převody uvnitř skupiny, které vnitrostátní společnosti uskuteční ve prospěch mateřských společností se sídlem v jiném členském státu naproti tomu nelze z daně odečíst.

24. Nadnárodní skupiny společností jsou tedy znevýhodněny oproti vnitrostátním skupinám společností. Z pohledu mateřské společnosti se jedná o diskriminaci na základě jejího sídla, což se u právnické osoby rovná diskriminaci na základě státní příslušnosti. Zásah do práv rovněž nezmizí, pokud se zohlední adresát sporného vnitrostátního opatření, kterým je Oy AA. S finančním převodem uvnitř skupiny, který uskutečnila ve prospěch společnosti AA Ltd. se nakládá jinak než s finančními převody, které uskutečňují vnitrostátní společnosti ve prospěch vnitrostátních podniků skupiny. Z pohledu Oy AA se jedná o nerovné zacházení s přeshraniční operací.

25. Toto nerovné daňové zacházení může bránit zahraničním mateřským společnostem ve výkonu jejich svobody usazování, jelikož tím mohou být odrazeny od zřízení dceřiných společností ve Finsku. Nerovné daňové zacházení mezi finančními převody uvnitř skupiny uskutečňovanými ve prospěch vnitrostátních mateřských společností a převody ve prospěch mateřských společností se sídlem v jiných členských státech tak omezuje svobodu usazování ve smyslu článků 43 ES a 48 ES.

26. Některé z členských států, kteří se zúčastnili řízení před Soudním dvorem, ve věci uplatňují, že dceřiné společnosti mateřských společností-rezidentů a mateřských společností-nerezidentů nejsou *a priori* srovnatelné. Jelikož mateřské společnosti-nerezidenti nepodléhají výlučně daňové pravomoci finského státu; tento nemůže být tedy zodpovědný za rozdílné zdanění, které vyplývá ze souběžného výkonu vícero daňových pravomocí. Tímto argumentem členské státy směřují k tomu, aby zdanění přeshraničních skupin společností, které je v souladu s mezinárodním daňovým právem, bylo vyňato z oblasti působnosti základních svobod.

27. S tímto přístupem nelze souhlasit. Odporuje základní podstatě svobody usazování jako zákazu omezení a zákazu diskriminace. Jako taková svoboda usazování přímo vyžaduje srovnání čistě vnitrostátní situace s přeshraniční situací a stanoví povinnost uvést odůvodnění, pokud je zjištěno nerovné zacházení. V oblasti působnosti svobody usazování je tak vyloučeno, aby bylo pouhé překročení hranic jako takové považováno za hledisko, které brání srovnatelnosti situací.

Okolnost, která nezbytně souvisí s přeshraničním charakterem, že je situace podrobena různým svrchovaným pravomocem, tedy nemůže vést k předpokladu, že nerovné zacházení již ani není třeba odůvodnit.

28. V souladu s tím Soudní dvůr ve věci Marks & Spencer uvedl, 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. Připuštění 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“ [14].

29. Vláda Spojeného království tuto tezi chybějící srovnatelnosti vnitrostátních a přeshraničních skupin společností opírá mimo jiné o odkaz na rozsudek Schempp [15]. V této věci byla sporná daňová odpočitatelnost výživného, které E. Schempp vyplácel své bývalé manželce. Podle relevantní německé právní úpravy si mohl manžel nebo manželka poskytující výživné odečíst z daně platby výživného, pokud tyto platby u vyživovaného manžela či vyživované manželky podléhají dani, což byl v Německu tento případ. Naproti tomu v Rakousku, kde bývalá manželka E. Schemppa bydlela, nebyly příslušné platby považovány za zdanitelné.

30. Soudní dvůr rozhodl, že se nejedná o diskriminační zacházení porušující článek 12 ES, pokud je E. Schemppovi odepřeno odečíst si z daně výživné placené jeho ženě s bydlištěm v Rakousku. Neboť méně výhodné zacházení, na které se odvolává E. Schempp, vyplývá ve skutečnosti z okolnosti, že daňový režim použitelný na výživné v členském státě bydliště jeho bývalé manželky je rozdílný od toho, který používá členský stát jeho vlastního bydliště [16].

31. Sporná finská právního úprava finančních převodů uvnitř skupiny se naproti tomu neváže na daňové zacházení s převedenými částkami ve státě sídla společnosti, která je příjemcem. Jako odpočitatelné z daně jsou *a priori* uznány pouze finanční převody uvnitř skupiny, které jsou uskutečňovány ve prospěch vnitrostátních společností skupiny. Není předmětem projednávaného řízení zkoumat, jak by bylo třeba posoudit vnitrostátní právní úpravu, která se neváže na sídlo společnosti, která je příjemcem, nýbrž na povinnost zdanit příslušné převedené částky ve státě sídla této společnosti.

14 — Rozsudek Marks & Spencer (uvedený v poznámce pod čarou 2, bod 37) s odkazem na rozsudek ze dne 28. ledna 1986 Komise v. Francie (270/83, Recueil, s. 273, bod 18) – „avoir fiscal“.

15 — Rozsudek ze dne 12. července 2005 Schempp (C-403/03, Sb. rozh. s. I-6421).

16 — Rozsudek Schempp (uvedený v poznámce pod čarou 15, bod 32).

B – *Odůvodnění omezení*

32. Omezení svobody usazování 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 [17]. Dále musí být rovněž přiměřené v úzkém smyslu.

33. Zúčastněné vlády a Komise uvádějí řadu odůvodňujících skutečností. Přes drobné rozdíly v terminologii a právní kvalifikaci lze v podstatě vyvodit následující argumenty proti rozšiřování odpočitatelnosti finančních převodů uvnitř skupiny uskutečňovaných ve prospěch společností se sídlem v jiném členském státu.

— Je v souladu se zásadou daňové soudržnosti, resp. symetrie, že odpočet z daně je ve Finsku poskytován pouze tehdy, pokud finské daňové orgány mají zároveň právo zdanit příjmy společnosti, která je příjemcem.

— Podniky by si mohly zvolit, ve kterém státu chtějí zdanit své příjmy, což by narušilo rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členskými státy.

— Vzhledem k tomu, že není zajištěno, že uskutečněné převody se v zahraničí skutečně zdaní u společnosti, která je příjemcem, zůstaly by tyto příjmy popřípadě zcela nezdaněny (dvojí nezdanění nebo tak zvané „bílé příjmy").

1. Soudržnost daňového systému

34. Soudní dvůr v zásadě připustil, že nezbytnost zachovat soudržnost daňového režimu může odůvodnit omezení výkonu základních svobod zaručených Smlouvou [18]. Nicméně aby argument založený na takovém odůvodnění mohl obstát, je třeba, aby byla prokázána existence přímé souvislosti mezi dotyčným daňovým zvýhodně-

17 — Rozsudek Marks & Spencer (uvedený v poznámce pod čarou 2, bod 35), rozsudky ze dne 15. května 1997 Futura Participations a Singer (C-250/95, Recueil, s. I-2471, bod 26), ze dne 11. března 2004 De Lasteyrie du Saillant (C-9/02, Recueil, s. I-2409, bod 49) a N (uvedený v poznámce pod čarou 5, bod 40).

18 — Rozsudky ze dne 28. ledna 1992 Bachmann (C-204/90, Recueil, s. I-249, bod 28) a ve věci Komise v. Belgie (C-300/90, Recueil, s. I-305, bod 21). Viz např. rozsudky Manninen (uvedený v poznámce pod čarou 5, bod 42) a Keller Holding (uvedený v poznámce pod čarou 9, bod 40).

ním a vyrovnáním takového zvýhodnění určitým daňovým odvodem [19]. Zdá se, že další podmínky, že k daňovému zatížení a daňové úlevě musí dojít u jedné a té samé osoby povinné k dani [20], se Soudní dvůr vzdal v rozsudku Manninen [21].

35. V praxi Soudní dvůr odůvodnění vnitrostátního daňovému systému, který se použije výhradně na vnitrostátní situace, učinil závislé na tom, zda je omezení vyžadováno kvůli ochraně soudržnosti daňového režimu a zda není s vnitrostátními a zahraničními situacemi zacházeno bez důvodu rozdílně [22]. Jak totiž právem upozornil generální advokát Poiares Maduro ve svém stanovisku přednesené ve věci Marks & Spencer, zohlednění soudržnosti vnitrostátních daňových systémů slouží k ochraně celistvosti těchto systémů, jejichž organizace je v pravomoci členských států, pokud nenarušují vnitřní trh nad míru, která je nezbytně nutná [23].

36. Pokud jsou osoby povinné k dani, které využívají své základní svobody, ve srovnatelné situaci jako osoby povinné k dani, které jsou zvýhodněny vnitrostátním daňovým systémem, je namístě použít rovněž na tyto případy s přeshraničním charakterem vnitrostátní úpravu, pokud tím není ohrožena soudržnost daňového systému. To vyžaduje povinnost rovného zacházení vyplývající ze svobody usazování [24].

37. Východiskem přezkumu zásady rovného zacházení je přitom cíl sledovaný vnitrostátní právní úpravou [25]. Opatření není odůvodněno tehdy, pokud lze cíle sledovaného právní úpravou dosáhnout rovněž bez rozdílného zacházení s vnitrostátními a nadnárodními situacemi nebo pokud může být cíl dosažen rovněž méně výrazným odlišným zacházením.

38. Zákon o finančních převodech uvnitř skupiny má za cíl, aby byla skupina společností považována za hospodářskou jednotku, tedy aby byla skupina společností složená z mateřské společnosti a dceřiných společností postavena na roveň podniku s několika provozovnami. Právní úprava umožňuje podobně jako ve věci Marks & Spencer

19 — Rozsudek ze dne 14. listopadu 1995 Svensson a Gustavsson (C-484/93, Recueil, s. I-3955, bod 18) a ICI (uvedený v poznámce pod čarou 12, bod 29). Rozsudky Manninen (uvedený v poznámce pod čarou 5, bod 42), Keller Holding (uvedený v poznámce pod čarou 9, bod 40).

20 — Na rozdíl od dřívější judikatury stanovisko, které jsem přednesla dne 18. března 2004 ve věci Manninen (uvedené v poznámce pod čarou 5, body 53 a násl.).

21 — Tyto názory sdílí generální advokát Geelhoed ve svém stanovisku přednesené ve věci Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (uvedeném v poznámce pod čarou 7, bod 88).

22 — V tomto smyslu viz rozsudky Manninen (uvedený v poznámce pod čarou 5, body 45 a 46) a Keller Holding (uvedený v poznámce pod čarou 9, body 41 až 43).

23 — Stanovisko ze dne 7. dubna 2005 přednesené ve věci Marks & Spencer (uvedené v poznámce pod čarou 2, bod 66).

24 — Generální advokát Geelhoed ve svém stanovisku přednesené ve věci Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (uvedeném v poznámce pod čarou 7, bod 89) právem zdůrazňuje, že Soudní dvůr při posuzování soudržnosti vyjádřil základní zásady zákazu diskriminace.

25 — Rozsudky De Lasteyrie du Saillant (uvedený v poznámce pod čarou 17, bod 67) a Manninen (uvedený v poznámce pod čarou 5, bod 43), jakož i stanovisko generálního advokáta Poiaresa Madura přednesené ve věci Marks & Spencer (uvedené v poznámce pod čarou 2, bod 72).

sporné snížení daní skupiny (group relief), aby zisky a ztráty mohly být započteny dohromady i v případě, pokud vznikají různým právnickým osobám.

39. Pokud by ztráta společnosti nemohla být započtena okamžitě se ziskem, který jí převedla jiná společnost, musel by být tento zisk zdaněn. Ztráta jiné společnosti skupiny by mohla být převedena pouze do pozdějšího zdaňovacího období, aby pak mohla být započtena s jejími zisky. Finančním převodem uvnitř skupiny tak skupiny společností obdrží zvýhodnění, pokud jde o hotovostní tok, které by měl rovněž podnik s provozovnami.

40. K tomuto účelu se má finanční převod uvnitř skupiny, který se uskutečňuje mezi společnostmi skupiny, zdanit pouze jednou, a to tak, že u společnosti, která je převodcem, se odečte ze zdanitelných příjmů a u společnosti, která je příjemcem, se připočte ke zdanitelným příjmům.

41. Přeshraniční skupiny společností jsou ohledně zájmu započítat zisky a ztráty různých společností skupiny v zásadě ve srovnatelné situaci jako skupiny společností, které se skládají pouze z vnitrostátních společností. V zásadě by mělo být připuštěno, že finanční převod uvnitř skupiny je možné odečíst z daně i v případě, pokud je uskutečněn ve prospěch spřízněných společností se sídlem v jiném členském státu.

42. Toto by však bylo v souladu s daňovým systémem pouze v případě, pokud by bylo zajištěno zdanění převedené částky u společnosti, která je příjemcem. Jinak by se jednalo o daňové zvýhodnění bez odpovídající kompenzace prostřednictvím daňového zatížení, které s ním přímo souvisí.

43. Zúčastněné vlády v tomto kontextu zdůrazňují, že členský stát, ve kterém má sídlo společnost, která je převodcem, nemá vliv na zdanění společnosti, která je příjemcem, ve státě jejího sídla. To však prvně jmenovanému státu nebrání v tom, aby podmínil odpočet z daně finančního převodu předložením důkazu o tom, že převedená částka je u společnosti, která je příjemcem, skutečně zdaněna. Dotčená finská právní úprava takový důkaz nepřipouští, nýbrž v každém případě vylučuje odpočitatelnost z daně finančních převodů ve prospěch zahraničních společností. Tím překračuje meze toho, co je nezbytné k ochraně soudržnosti vnitrostátního daňového režimu.

44. Proti tomuto závěru nelze namítat, že takové finanční převody v rámci skupiny pak již nejsou zdaněny ve Finsku, nýbrž v zahraničí. Podle ustálené judikatury totiž nemůže být snížení daňových příjmů pova-

žováno za naléhavý důvod obecného zájmu, kterého by se bylo možné dovolávat pro odůvodnění opatření v zásadě odporujícího základní svobodě [26]. Vnitrostátní právní úprava tedy nemůže být považována za soudržnou výhradně proto, jelikož vylučuje snížení daňových příjmů.

45. Omezení svobody usazování, které vyplývá z nerovného zacházení mezi jednak převody uskutečněnými mezi vnitrostátními a zahraničními společnostmi skupiny a jednak převody mezi vnitrostátními společnostmi tedy není v konečném důsledku odůvodněno důvody ochrany daňové soudržnosti. Zbývá však prozkoumat, zda se nevyskytují jiné odůvodňující skutečnosti, zejména ochrana rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členskými státy.

2. Ochrana rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členskými státy

46. V rozsudku Marks & Spencer Soudní dvůr uznal tři odůvodňující skutečnosti (éléments justificatifs) a s ohledem na jejich „společné posouzení (pris ensemble)" z nich odvodil, 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" [27].

47. U těchto tří uznaných odůvodňujících skutečností se jedná o:

— ochranu rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členskými státy,

— nebezpečí dvojího uplatnění ztrát a

— nebezpečí daňového úniku.

48. Z formulace uvedené již úvodem vyplývá, že všechny tři části spolu úzce souvisejí a nemohou být posuzovány odděleně. Podstatu těchto částí tvoří ochrana rozdělení zdaňovací pravomoci.

26 — Rozsudky Manninen (uvedený v poznámce pod čarou 5, bod 49) a Marks & Spencer (uvedený v poznámce pod čarou 2, bod 44).

27 — Marks & Spencer (uvedený v poznámce pod čarou 2, bod 51).

49. Výběr přímých daní, jak již bylo konstatováno, je při současném stavu práva Společenství v pravomoci členských států [28]. Vzhledem k neexistenci harmonizace na úrovni práva Společenství je rovněž věcí členských států, aby stanovily kritéria pro rozdělení svých zdaňovacích pravomocí tím, že uzavřou dohody o zabránění dvojího zdanění nebo přijmou jednostranná opatření [29].

50. Není přitom nepřiměřené, aby se členské státy za účelem rozdělení zdaňovací pravomoci inspirovaly mezinárodní praxí a zejména vzorovými dohodami vypracovanými Organizací pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD) [30].

51. Pokud členský stát sídla mateřské společnosti zdaňuje společnosti-rezidenty z jejich celosvětových zisků a společnosti-nerezidenty výlučně ze zisků pocházejících z jejich činnosti v uvedeném státě, postupuje zejména v souladu se zásadou teritoriality zakotvenou mezinárodním daňovým právem a uznanou právem Společenství [31].

52. V rozsudku Marks & Spencer Soudní dvůr konstatoval narušení rozdělení zdaňovací pravomoci těmito slovy: „Poskytnout společnostem možnost volby zohlednit jejich ztráty v členském státě jejich sídla nebo v jiném členském státě by [...] značně narušilo vyvážené rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členskými státy vzhledem k tomu, že by byl základ daně zvýšen v prvním státě a snížen ve druhém státě ve výši převedených ztrát.“ [32]

53. Toto konstatování platí obdobně pro případ, kdy by převedení zisků, jaké je stanovené v zákonu o finančních převodech uvnitř skupiny, bylo rozšířeno na přeshraniční převody. Rozdělení zdaňovací pravomoci podle principu teritoriality by rovněž narušilo, pokud by si osoby povinné k dani mohly svobodně vybrat, v jakém členském státě budou zisky podléhat zdanění, tím, že by mohly odečíst zisk společnosti z jejího daňového základu a začlenit ho do daňového základu společnosti skupiny usazené v jiném členském státu.

28 — Viz výše, bod 15.

29 — Viz rozsudky ze dne 12. května 1998 Gilly (C-336/96, Recueil, s. I-2793, body 24 a 30), ze dne 12. prosince 2002 De Groot (C-385/00, Recueil, s. I-11819, bod 93), rozsudek ze dne 5. července 2005 D (C-376/03, Sb. rozh. s. I-5821, body 50 a 51), Rozsudek ze dne 23. února 2006 Van Hilten-Van der Heijden (C-513/03, Sb. rozh. s. I-1957, bod 47) a rozsudek N (uvedený v poznámce pod čarou 5, body 43 a 44).

30 — Rozsudek Futura Participations a Singer (uvedený v poznámce pod čarou 17. bod 2), Van Hilten-Van der Heijden (uvedený v poznámce pod čarou 29, bod 48) a N (uvedený v poznámce pod čarou 5, bod 45).

31 — Rozsudek Marks & Spencer (uvedený v poznámce pod čarou 2, bod 39). K rozdělení zdaňovací pravomoci podle celosvětového příjmu a zásady zdanění státem původu viz stanovisko generálního advokáta Geelhoeda přednesené dne 23. února 2006 ve věci Test Claimants in the ACT Group Litigation (C-374/04, Sb. rozh. s. I-4191, body 49 až 51).

32 — Rozsudek Marks & Spencer (uvedený v poznámce pod čarou 2, bod 46).

54. Druhá odůvodňující skutečnost uznaná v rozsudku Marks & Spencer, a sice nebezpečí dvojího uplatnění ztrát, úzce souvisí s rozdělením zdaňovací pravomoci.

55. Rozdělení zdaňovací pravomoci podle hledisek teritoriality (sídlo podniku nebo zdroj příjmů v tuzemsku) slouží k tomu, aby bylo státu poskytnuto přednostní právo vybírat daň pro určité příjmy. Společně s pravidly o zabránění dvojímu zdanění tak existuje mezinárodní systém příslušnosti týkající se zdanění. Tento systém – byť v jednotlivostech neúplný – má v zásadě zajistit, aby všechny příjmy byly zdaněny jen jednou [33].

56. Pokud by byly ztráty započteny se zisky vícekrát, zůstaly by zisky zcela nezdaněny, ačkoliv by jim ve skutečnosti neodpovídaly žádné ještě započitatelné ztráty. To je v rozporu s principem jediného zdanění, který je základem mezinárodního rozdělení zdaňovací pravomoci.

57. Rovněž uznání přeshraničních finančních převodů uvnitř skupiny by mohlo vést ke (dvojímu) nezdanění příjmů, pokud by tyto převody mohly být odečteny ze zdanitelných příjmů společnosti, která je převodcem, ačkoliv nejsou zdanitelné v členském státě sídla společnosti, která je příjemcem.

58. K tomu má dojít podle údajů vlády Spojeného království dokonce v konkrétním případě sporu v původním řízení. Podle práva Spojeného království finanční převody uvnitř skupiny totiž nespadají do žádné kategorie zdanitelných příjmů a nemohou být tedy zdaněny u společnosti AA Ltd., která je příjemcem, což však Oy AA popírá.

59. Nehledě na konkrétní zacházení s finančními převody uvnitř skupiny, které jsou uskutečňovány ve prospěch britských společností, je třeba zdůraznit, že právní úprava, která obecně připouští odpočitatelnost z daně pouze finančních převodů mezi vnitrostátními společnostmi, je potenciálně vhodná k vyloučení dvojího nezdanění. Neboť při čistě vnitrostátním převodu může členský stát v každém případě zajistit, aby převedené částky podléhaly zdanění. Je třeba ještě objasnit další otázku, zda opatření v této formě nepřekračuje meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné [34].

33 — K tomuto jedinému zdanění může dojít – například při použití kompenzační metody – rovněž vzájemnou shodou dvou států.

34 — Viz níže, bod 67.

60. Rovněž nebezpečí daňového úniku jakožto třetí odůvodňující skutečnosti je v úzké souvislosti s oběma dalšími odůvodňujícími skutečnostmi. Za daňový únik by bylo možné považovat již to, pokud jsou finanční převody uvnitř skupiny uskutečňovány ve prospěch společností se sídlem ve členském státu, ve kterém nejsou takové převedené částky zdanitelné. V tomto ohledu se tato odůvodňující skutečnost shoduje s druhou odůvodňující skutečností.

61. V rozsudku Marks & Spencer Soudní dvůr krom toho považoval za případ daňového úniku, pokud podniky tím, že převedou ztráty ze zemí s nízkými daněmi do zemí s vysokými daněmi, „uniknou" do státu, ve kterém mají ztráty nejvyšší hodnotu, a tím v největší možné míře snižují daňové zatížení. Za daňový únik v tomto smyslu by bylo namístě považovat rovněž to, když se příjmy prostřednictvím finančního převodu uvnitř skupiny převádí cíleně na společnosti se sídlem v zemích s nízkými daněmi.

62. Přesně vzato se však u zabránění takovému „daňovému úniku" nejedná o samostatnou odůvodňující skutečnost, která může odůvodnit omezení základní svobody. Skutečnost, že podniky se pokoušejí využívat rozdílů vnitrostátních daňových systémů, je legitimní formou hospodářského jednání a nevyhnutelnou skutečností na vnitřním trhu, na kterém není zdanění podniků harmonizováno. Tak například podniku nesmí být bez dalšího bráněno v tom, aby přesunul své sídlo do jiného členského státu, který poskytuje příznivější daňový rámec [35].

63. Teprve v případě, pokud taková „daňová optimalizace" zároveň podrývá rozdělení zdaňovací pravomoci členských států, mohou být omezení základních svobod odůvodněna.

64. Uznání rozdělení zdaňovací pravomoci podle principu teritoriality jakožto odůvodňující skutečnosti není v rozporu ani se zásadou, že omezení základních svobod nemohou být odůvodněna cílem zabránit snížení daňových příjmů [36]. Tato zásada pouze vylučuje, aby byly základní svobody omezovány z čistě daňových důvodů. Zde však jde o zásadní zájem poskytnout členským státům vůbec možnost zdanění v souladu s principem teritoriality.

65. Souhrnně lze konstatovat, že omezení odpočitatelnosti finančních převodů uvnitř skupiny na pouhé finanční převody ve pro-

35 — K otázkám zdanění v případě přenesení domicilu do jiného státu, které vystávají v této souvislosti, viz nedávný rozsudek N (uvedený v poznámce pod čarou 5).

36 — Rozsudky Manninen (uvedený v poznámce pod čarou 5, bod 49) a Marks & Spencer (uvedený v poznámce pod čarou 2, bod 44).

spěch vnitrostátních společností zaručuje rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členskými státy, vylučuje nezdanění převedených příjmů a zabraňuje daňovým únikům. Zajišťuje, aby příjmy dosažené společnostmi skupiny ve Finsku, tam v souladu s principem teritoriality podléhaly zdanění.

66. Zbývá objasnit, zda právní úprava nepřekračuje meze toho, co je k dosažení těchto cílů nezbytné, a je přiměřená v úzkém smyslu.

67. Pokud by šlo výhradně o to, vyloučit nezdanění převedených příjmů a zabránit daňovým únikům, bylo by ovšem všeobecné omezení odpočitatelnosti finančních převodů uvnitř skupiny na pouhé povolení finančních převodů ve prospěch vnitrostátních společností příliš rozsáhlé. Obou těchto cílů lze totiž dosáhnout rovněž právní úpravou, která v menší míře omezí svobodu usazování. Tak by mohl být odpočet z daně finančního převodu uvnitř skupiny – jak již bylo uvedeno – vázán na důkaz o tom, že převedené částky jsou skutečně zdaněny u společnosti, která je příjemcem.

68. Ochrany rozdělení zdaňovací pravomoci, se kterou úzce souvisejí obě další odůvodňující skutečnosti, by však nebylo možné dosáhnout odpovídající méně omezující vnitrostátní právní úpravou. Právní úprava, podle níž stát sídla společnosti, která je převodcem, musí připustit odpočet v případě, kdy je společnost, která je příjemcem, zdaněna, by přímo nevyloučila přenos zdaňovací pravomoci.

69. Při zvážení různých zájmů se zdá, že právní úprava, jak ji stanoví finský zákon o finančních převodech uvnitř skupiny, je rovněž v úzkém smyslu přiměřená.

70. V rozsudku Marks & Spencer [37] Soudní dvůr sice v určité výjimečné situaci, která existovala v tehdejším sporu, považoval za nepřiměřené nepřipustit přeshraniční převod ztrát, pokud dceřiná společnost-nerezident vyčerpala všechny možnosti zohlednit ztráty a ani v budoucnu již nebude možné tyto ztráty zohlednit. Za těchto okolností ustupuje zájem na ochraně rozdělení zdaňovací pravomoci svo-

37 — Viz rozsudek Marks & Spencer (uvedený v poznámce pod čarou 2, body 53 až 56).

bodě usazování a musí být umožněn převod ztrát na mateřskou společnost-nerezidenta.

71. Z údajů o skutkovém stavu v žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce však nevyplývá, že v případě Oy AA existuje obdobná výjimečná situace jako ve věci Marks & Spencer. Neexistuje tedy žádný důvod ověřovat, zda z důvodů přiměřenosti je výjimečně nutné odchýlit se od rozdělení zdaňovací pravomoci.

C – *K volnému pohybu kapitálu*

72. Právní úprava finančního převodu uvnitř skupiny by sice mohla být zkoumána krom kritérií svobody usazování rovněž dle kritérií volného pohybu kapitálu, jak je zaručen ve článcích 56 ES a 58 ES. Nehledě na územní a časovou působnost, na kterých v projednávaném případě nezáleží, však v tomto případě platí stejné zásady jako při přezkumu svobody usazování. Následkem toho jsou odůvodněna rovněž omezení volného pohybu kapitálu, která jsou spojena s právní úpravou finančních převodů uvnitř skupiny, a která mají chránit rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členskými státy.

V – Závěry

73. Na základě výše uvedených úvah navrhuji, aby předběžná otázka podaná Korkein Hallinto-Oikeus byla zodpovězena takto:

„Články 43 ES a 48 ES, články 56 ES a 58 ES, jakož i směrnice Rady 90/435/EHS o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států nebrání za okolností uvedených v žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce 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 společnosti usazené ve Finsku.“