ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (veľká komora)
z 13. decembra 2005 *

Vo veci C-446/03,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Spojené kráľovstvo), zo 16. júla 2003 a doručený Súdnemu dvoru 22. októbra 2003, ktorý súvisí s konaním:

Marks & Spencer plc

proti

David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes),

SÚDNY DVOR (veľká komora),

v zložení: predseda V. Skouris, predsedovia komôr P. Jann, C. W. A. Timmermans a A. Rosas, sudcovia C. Gulmann (spravodajca), A. La Pergola, J.-P. Puissochet, R. Schintgen, N. Colneric, J. Klučka, U. Lõhmus, E. Levits a A. Ó Caoimh,

* Jazyk konania: angličtina.

generálny advokát: M. Poiares Maduro,
tajomník: K. Sztranc, referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 1. februára 2005,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— Marks & Spencer plc, v zastúpení: G. Aaronson, QC, a P. Farmer, barrister,

— vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: M. Bethell, splnomocnený zástupca, za právnej pomoci R. Plender, QC, a D. Ewart, barrister,

— nemecká vláda, v zastúpení: W.-D. Plessing a A. Tiemann, splnomocnení zástupcovia,

— grécka vláda, v zastúpení: K. Boskovits, V. Kyriazopoulos, I. Pouli a S. Trekli, splnomocnení zástupcovia,

— francúzska vláda, v zastúpení: G. de Bergues a C. Jurgensen-Mercier, splnomocnení zástupcovia,

— Írsko, v zastúpení: D. J. O'Hagan, splnomocnený zástupca, za právnej pomoci E. Fitzsimons, SC, a G. Clohessy, BL,

— holandská vláda, v zastúpení: H. G. Sevenster, S. Terstal a J. van Bakel, splnomocnené zástupkyne,

— fínska vláda, v zastúpení: A. Guimaraes-Purokoski, splnomocnená zástupkyňa,

— švédska vláda, v zastúpení: A. Kruse, splnomocnený zástupca,

— Komisia Európskych spoločenstiev, v zastúpení: R. Lyal, splnomocnený zástupca,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 7. apríla 2005,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 43 ES a 48 ES.

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Marks & Spencer plc (ďalej len „Marks & Spencer") a britskou daňovou správou v súvislosti s tým, že táto správa zamietla žiadosť o daňovú úľavu, ktorú podal Marks & Spencer s cieľom odpočítať straty, ktoré vznikli jeho dcérskym spoločnostiam usadeným v Belgicku, Nemecku a vo Francúzsku, z príjmov zdaniteľných v Spojenom kráľovstve.

Vnútroštátny právny rámec

3 Ustanovenia vnútroštátneho práva uplatniteľné vo veci samej sú obsiahnuté v zákone z roku 1988 týkajúcom sa daní z príjmov fyzických osôb a daní z príjmov právnických osôb (Income and Corporation Tax Act 1988, ďalej len „ICTA"). Uvedené sú v ďalšom texte s prihliadnutím na informácie poskytnuté vnútroštátnym súdom.

Zdanenie daňou z príjmov právnických osôb

4 V súlade s článkom 6 ods. 1 a článkom 11 ods. 1 ICTA sa daňou z príjmov právnických osôb zdaňujú príjmy spoločností, ktoré sú buď usadené v Spojenom kráľovstve, alebo tam vykonávajú obchodnú činnosť prostredníctvom organizačnej zložky alebo obchodného zastúpenia.

5 Článok 8 ods. 1 ICTA ukladá spoločnostiam rezidentom daň z príjmov právnických osôb z ich celosvetových príjmov. Článok 11 ods. 1 ukladá spoločnostiam nerezidentom daň z príjmov právnických osôb len z príjmov ich organizačných zložiek alebo obchodných zastúpení usadených v Spojenom kráľovstve.

6 Na základe daňových dohôd, ktoré Spojené kráľovstvo Veľkej Británie a Severného Írska uzavrelo okrem iného s Belgickým kráľovstvom, Spolkovou republikou Nemecko a Francúzskou republikou, sú zahraničné dcérske spoločnosti spoločností rezidentov daňovníkmi dane z príjmov právnických osôb v Spojenom kráľovstve ako daňoví nerezidenti len vo vzťahu k obchodným činnostiam vykonávaným v tomto členskom štáte prostredníctvom stálej prevádzkarne v zmysle uvedených dohôd.

7 V Spojenom kráľovstve je na predchádzanie dvojitého zdanenia zavedený systém daňového úveru.

8 Uvedený systém má najmä tieto aspekty:

9 V prvom rade spoločnosť usadená v Spojenom kráľovstve, ktorá vykonáva obchodnú činnosť v inom členskom štáte prostredníctvom organizačnej zložky usadenej v tomto členskom štáte, má buď v Spojenom kráľovstve daňovú povinnosť z príjmov tejto organizačnej zložky, pričom od dane, ktorú má zaplatiť, si odpočítava daň zaplatenú v inom členskom štáte, alebo má možnosť odpočítať daň zaplatenú v inom členskom štáte pri určovaní výsledku hospodárenia organizačnej zložky v Spojenom kráľovstve. Príjmy z hospodárenia organizačnej zložky sa určujú podľa daňových noriem Spojeného kráľovstva. Stratu z hospodárenia možno odpočítať od príjmov spoločnosti usadenej v Spojenom kráľovstve. Neodpočítané straty možno preniesť na nasledujúce zdaňovacie obdobia. Okolnosť, že stratu možno v inom členskom štáte odpočítať z budúcich príjmov organizačnej zložky, nebráni tomu, aby sa odpočítala od príjmov v Spojenom kráľovstve.

10 V druhom rade spoločnosť usadená v Spojenom kráľovstve, ktorá vykonáva obchodnú činnosť v inom členskom štáte prostredníctvom dcérskej spoločnosti

usadenej v tomto členskom štáte, má v Spojenom kráľovstve daňovú povinnosť z dividend vyplácaných touto dcérskou spoločnosťou a má nárok na daňový úver zodpovedajúci dani zaplatenej v inom členskom štáte zo zisku, z ktorého sa rozdeľujú dividendy, ako aj prípadne akoukoľvek zrážkou pri zdroji. Pokiaľ nie sú uplatniteľné právne predpisy o kontrolovaných zahraničných spoločnostiach, materská spoločnosť nemá daňovú povinnosť z príjmov jej dcérskej spoločnosti daňového nerezidenta a nemôže odpočítať straty tejto dcérskej spoločnosti od svojich príjmov.

11 Na základe článku 208 ICTA sa nezdaňujú dividendy vyplácané materskej spoločnosti usadenej v Spojenom kráľovstve dcérskou spoločnosťou, ktorá je tiež usadená v tomto členskom štáte, na rozdiel od dividend vyplácaných dcérskou spoločnosťou usadenou v inom členskom štáte.

Osobitný režim strát v rámci skupín spoločností (daňová úľava pre skupinu)

12 Režim daňových úľav pre skupinu v Spojenom kráľovstve umožňuje spoločnostiam skupiny rezidentom navzájom si kompenzovať svoje straty a príjmy.

13 Článok 402 ICTA stanovuje:

„1. Ak ustanovenia tejto hlavy a článok 492 ods. 8 nestanovujú inak, úľavy za obchodné straty a iné sumy odpočítateľné od základu dane z príjmov právnických osôb môže spoločnosť („postupujúca spoločnosť"), ktorá patrí do skupiny spoločností, v prípadoch upresnených v odsekoch 2 a 3... postúpiť a na žiadosť inej spoločnosti („žiadajúca spoločnosť") patriacej do tej istej skupiny ich možno udeliť žiadajúcej spoločnosti vo forme daňovej úľavy, tzv. „daňová úľava pre skupinu", poskytnutej v rámci dane z príjmov právnických osôb.

2. Daňovú úľavu pre skupinu možno získať, ak postupujúca spoločnosť a žiadajúca spoločnosť patria do tej istej skupiny spoločností...“

14 Článok 403 ICTA uvádza:

„1. Ak v priebehu účtovného obdobia (‚rozhodujúce obdobie‘) postupujúcej spoločnosti vzniknú:

a) straty z hospodárenia..., výšku straty možno odpočítať na účely dane z príjmov právnických osôb z celkových príjmov žiadajúcej spoločnosti za jej zodpovedajúce účtovné obdobie, ak ustanovenia tejto hlavy nestanovujú inak.“

15 Pokiaľ ide o obdobia ukončené do 1. apríla 2000, článok 413 ods. 5 ICTA spresňuje:

„V tejto hlave slovo ‚spoločnosť‘ označuje len právnické osoby so sídlom v Spojenom kráľovstve...“

16 Od legislatívnej zmeny prijatej v nadväznosti na rozsudok Súdneho dvora zo 16. júla 1998, ICI (C-264/96, Zb. s. I-4695), sa režim daňovej úľavy pre skupinu, počnúc obdobím roku 2000, uplatňuje na príjmy a straty, na ktoré sa vzťahuje pôsobnosť daňového práva Spojeného kráľovstva.

17 V dôsledku tejto legislatívnej zmeny:

— straty organizačnej zložky usadenej v Spojenom kráľovstve a patriacej spoločnosti, ktorá nie je daňovým rezidentom, možno presunúť na inú spoločnosť skupiny, aby sa odpočítali od príjmov tejto spoločnosti zdaniteľného v Spojenom kráľovstve,

— straty spoločnosti usadenej v Spojenom kráľovstve patriacej do skupiny možno presunúť na organizačnú zložku, aby sa odpočítali z príjmov tejto organizačnej zložky v Spojenom kráľovstve.

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

18 Marks & Spencer je spoločnosťou založenou a zapísanou do obchodného registra v Anglicku a Walese. Je materskou spoločnosťou spoločností usadených v Spojenom kráľovstve a v iných štátoch. V Spojenom kráľovstve je jedným z najväčších maloobchodných predajcov v oblastiach odevnej konfekcie, potravinárskych výrobkov, domácich potrieb a finančných služieb.

19 Od roku 1975 začala svoje pôsobenie rozširovať do iných štátov otvorením obchodu vo Francúzsku. Ku koncu deväťdesiatych rokov mala v rámci siete dcérskych spoločností a franchisingového systému predajné miesta v 36 štátoch.

20 V polovici deväťdesiatych rokov sa objavil sklon k narastaniu strát.

21 V marci 2001 Marks & Spencer oznámil ukončenie činnosti na európskom kontinente. K 31. decembru 2001 bola dcérska spoločnosť usadená vo Francúzsku postúpená tretím osobám a ostatné dcérske spoločnosti vrátane spoločností usadených v Belgicku a Nemecku ukončili všetku obchodnú činnosť.

22 Marks & Spencer požiadal v Spojenom kráľovstve na základe článku 6 prílohy 17 A ICTA o daňovú úľavu pre skupinu vo vzťahu k stratám, ktoré vznikli jeho dcérskym spoločnostiam usadeným v Belgicku, Nemecku a vo Francúzsku v priebehu štyroch období ukončených 31. marca 1998, 31. marca 1999, 31. marca 2000 a 31. marca 2001. Zo spisu predloženého Súdnemu dvoru vyplýva, že účastníci konania vo veci samej sa zhodli na skutočnosti, že straty sa musia určiť podľa daňových noriem Spojeného kráľovstva. Na žiadosť daňového orgánu preto Marks & Spencer prepočítal straty na tomto základe.

23 Uvedené dcérske spoločnosti vykonávali svoju hospodársku činnosť v členských štátoch svojho sídla. V Spojenom kráľovstve nemali stálu prevádzkareň a nevykonávali tam žiadnu hospodársku činnosť.

24 Žiadosti o daňovú úľavu boli zamietnuté z dôvodu, že daňovú úľavu pre skupinu možno poskytnúť len vo vzťahu k stratám zaevidovaným v Spojenom kráľovstve.

25 Marks & Spencer napadol toto zamietnutie na Special Commissioners of Income Tax, no ten jeho návrh zamietol.

26 Marks & Spencer podal proti tomuto rozhodnutiu odvolanie na High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, ktorý rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Za okolností, keď:

— také právne predpisy členského štátu, akými sú predpisy Spojeného kráľovstva vzťahujúce sa na daňovú úľavu pre skupinu, zakazujú materskej spoločnosti daňovému rezidentovi tohto členského štátu, aby znížila svoje príjmy zdaniteľné v tomto štáte odpočtom strát, ktoré v iných štátoch vznikli dcérskym spoločnostiam, daňovým rezidentom týchto členských štátov, kým takýto odpočet by bol možný, ak by straty vznikli dcérskym spoločnostiam, ktoré by boli daňovými rezidentmi rovnakého štátu ako materská spoločnosť,

— členský štát materskej spoločnosti:

— ukladá spoločnostiam usadeným na jeho území daň z príjmov právnických osôb z ich celkových príjmov vrátane príjmov organizačných zložiek v iných členských štátoch, pričom zabezpečuje možnosť zabránenia dvojitého zdanenia vo vzťahu k daniam zaplateným v inom členskom štáte a pri určení uvedených zdaniteľných príjmov zohľadňuje straty týchto organizačných zložiek,

— neukladá daň z príjmov právnických osôb z nerozdeleného zisku dcérskych spoločností, rezidentov iných členských štátov,

— ukladá materskej spoločnosti daň z príjmov právnických osôb z akéhokoľvek zisku, ktorý prostredníctvom dividend rozdeľujú dcérske spoločnosti, rezidenti iných členských štátov, kým zo zisku, ktorý prostredníctvom dividend rozdeľujú dcérske spoločnosti, rezidenti rovnakého členského štátu ako materská spoločnosť, materskej spoločnosti, daň z príjmov právnických osôb neukladá,

— priznáva materskej spoločnosti daňovú úľavu vo forme daňového úveru za zrážkovú daň z dividend a za zahraničné dane zo zisku, z ktorého platia dividendy dcérske spoločnosti, rezidenti iných členských štátov,

ide o obmedzenie v zmysle článku 43 ES v spojení s článkom 48 ES? Ak je odpoveď kladná, je toto obmedzenie podľa práva Spoločenstva odôvodnené?

2. a) Aký vplyv — ak nejaký — má na odpoveď na otázku č. 1 skutočnosť, že v závislosti od právnych predpisov členského štátu dcérskej spoločnosti je alebo môže byť za určitých okolností možné odpočítať časť straty alebo celkovú stratu dcérskej spoločnosti zo zdaniteľných príjmov tejto dcérskej spoločnosti v jej členskom štáte?

b) Ak je odpoveď kladná, akú dôležitosť treba pripísať týmto skutočnostiam:

— dcérska spoločnosť, rezident iného členského štátu, ukončila obchodnú činnosť, a hoci v tomto členskom štáte existuje ustanovenie umožňujúce za určitých podmienok získať daňovú úľavu za straty, nebol podaný žiaden dôkaz, že za daných okolností bola takáto daňová úľava poskytnutá,

— dcérska spoločnosť, rezident iného členského štátu, bola postúpená tretím osobám, a hoci podľa práva tohto štátu existuje stanovenie umožňujúce za určitých podmienok tretej osobe nadobúdateľovi uplatniť straty, nie je jasné, či si ich za daných okolností uplatnil,

— ustanovenia, na základe ktorých členský štát materskej spoločnosti zohľadňuje straty spoločností rezidentov Spojeného kráľovstva, sa uplatňujú bez ohľadu na to, či bola vo vzťahu k stratám poskytnutá daňová úľava v inom členskom štáte?

c) Bola by situácia iná, ak by bol podaný dôkaz, že v členskom štáte, ktorého bola dcérska spoločnosť rezidentom, bola poskytnutá daňová úľava vo vzťahu k stratám, a ak áno, mala by význam skutočnosť, že daňovú úľavu následne získala iná skupina spoločností, ktorej bola dcérska spoločnosť postúpená?"

O prvej otázke

27 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či článkom 43 ES a 48 ES odporujú právne predpisy členského štátu, ktoré vylučujú možnosť materskej spoločnosti rezidenta odpočítať zo svojich zdaniteľných príjmov straty, ktoré v inom členskom štáte vznikli dcérskej spoločnosti usadenej na území tohto iného štátu, hoci túto možnosť poskytuje vo vzťahu k stratám, ktoré vznikli dcérskej spoločnosti rezidentovi.

28 Inak povedané, bola položená otázka, či takéto právne predpisy predstavujú obmedzenie slobody usadiť sa v rozpore s článkami 43 ES a 48 ES.

29 V tejto súvislosti je vhodné pripomenúť, že aj keď priame dane patria do právomoci členských štátov, podľa ustálenej judikatúry ich musia členské štáty uplatňovať v súlade s právom Spoločenstva (pozri najmä rozsudok z 8. marca 2001, Metallgesellschaft a i., C-397/98 a C-410/98, Zb. s. I-1727, bod 37 a citovanú judikatúru).

30 Sloboda usadiť sa, ktorú článok 43 ES priznáva príslušníkom Spoločenstva a ktorá zahŕňa ich právo prístupu k samostatným zárobkovým činnostiam a ich výkonu, ako aj právo založiť a viesť podniky za rovnakých podmienok ako podmienky stanovené pre vlastných štátnych príslušníkov právom štátu, v ktorom dochádza k usadeniu sa, zahŕňa v súlade s článkom 48 ES aj právo spoločností, ktoré sú založené podľa zákonov členského štátu a ktoré majú svoje sídlo, ústredie alebo hlavné miesto podnikateľskej činnosti v Európskom spoločenstve, vykonávať ich činnosť v dotknutom členskom štáte prostredníctvom dcérskej spoločnosti, organizačnej zložky alebo obchodného zastúpenia (pozri najmä rozsudok z 21. septembra 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Zb. s. I-6161, bod 35).

31 Hoci cieľom ustanovení týkajúcich sa slobody usadiť sa je podľa ich znenia zabezpečiť zaobchádzanie v hostiteľskom členskom štáte podľa podmienok stanovených pre vlastných štátnych príslušníkov, bránia aj tomu, aby štát pôvodu zasahoval do usadenia niektorého z jeho štátnych príslušníkov alebo spoločnosti založenej v súlade s jeho právnymi predpismi v inom členskom štáte (pozri najmä rozsudok ICI, už citovaný, bod 21).

32 Taká daňová úľava pre skupinu, o akú ide vo veci samej, predstavuje pre dotknuté spoločnosti daňovú výhodu. Tým, že urýchľuje uzavretie strát stratových spoločností prostredníctvom ich okamžitého odpočítania od príjmov iných spoločností skupiny, poskytuje tejto skupine výhodu likvidity.

33 Vylúčenie takejto výhody, pokiaľ ide o straty, ktoré vznikli dcérskej spoločnosti, ktorá je usadená v inom členskom štáte a v členskom štáte materskej spoločnosti nevykonáva žiadnu hospodársku činnosť, je spôsobilé zasiahnuť do výkonu slobody materskej spoločnosti usadiť sa tým, že ju odrádza od vytvorenia dcérskych spoločností v iných členských štátoch.

34 Toto vylúčenie preto predstavuje obmedzenie slobody usadiť sa v zmysle článkov 43 ES a 48 ES, keďže zavádza rozdielne daňové zaobchádzanie medzi stratami, ktoré vznikli dcérskej spoločnosti rezidentovi, a stratami, ktoré vznikli dcérskej spoločnosti nerezidentovi.

35 Takéto obmedzenie by bolo prípustné, iba ak by sledovalo legitímny cieľ zlučiteľný so Zmluvou a bolo odôvodnené naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu. Navyše by za takéhoto predpokladu muselo byť spôsobilé zaručiť uskutočnenie sledovaného cieľa a nesmelo by presahovať rámec toho, čo je na dosiahnutie tohto cieľa potrebné (v tomto zmysle pozri rozsudky z 15. mája 1997, Futura Participations a Singer, C-250/95, Zb. s. I-2471, bod 26, a z 11. marca 2004, De Lasteyrie du Saillant, C-9/02, Zb. s. I-2409, bod 49).

36 Spojené kráľovstvo a iné členské štáty, ktoré predložili pripomienky v rámci tohto konania, tvrdia, že dcérske spoločnosti rezidenti a dcérske spoločnosti nerezidenti nie sú z hľadiska takého režimu daňovej úľavy pre skupinu, o aký ide vo veci samej, v porovnateľných daňových situáciách. V súlade so zásadou teritoriality, ktorá sa uplatňuje aj v medzinárodnom práve, aj v práve Spoločenstva, nemá členský štát usadenia materskej spoločnosti daňovú právomoc voči dcérskym spoločnostiam nerezidentom. Vo vzťahu k týmto dcérskym spoločnostiam patrí daňová právomoc v súlade s obvyklým rozdelením právomocí v tejto oblasti v zásade štátom, na ktorých území sú usadené a vykonávajú tam hospodársku činnosť.

37 V tejto súvislosti je vhodné skonštatovať, že v daňovom práve môže bydlisko alebo sídlo daňovníkov predstavovať faktor spôsobilý odôvodniť vnútroštátne normy spôsobujúce rozdielne zaobchádzanie s daňovníkmi rezidentmi a daňovníkmi nerezidentmi. Bydlisko alebo sídlo však nie je vždy odôvodneným faktorom rozlišovania. Pripustiť, že členský štát usadenia môže slobodne uplatňovať rozdielne zaobchádzanie len na základe samotného dôvodu, že sídlo spoločnosti sa nachádza v inom členskom štáte, by totiž zbavilo článok 43 ES jeho obsahu (pozri rozsudok z 28. januára 1986, Komisia/Francúzsko, 270/83, Zb. s. 273, bod 18).

38 V každej konkrétnej situácii je potrebné skúmať, či je obmedzenie uplatňovania daňovej výhody na daňovníkov rezidentov odôvodnené relevantnými objektívnymi faktormi spôsobilými odôvodniť rozdielne zaobchádzanie.

39 V takej situácii ako vo veci samej je potrebné pripustiť, že ak členský štát usadenia materskej spoločnosti zdaňuje spoločnosti rezidentov z ich celosvetových príjmov a spoločnosti nerezidentov len z ich príjmov pochádzajúcich z ich činnosti v tomto štáte, koná tak v súlade so zásadou teritoriality zakotvenou v medzinárodnom daňovom práve a uznanou právom Spoločenstva (pozri najmä rozsudok Futura Participations a Singer, už citovaný, bod 22).

40 Okolnosť, že tento štát nezdaňuje príjmy dcérskych spoločností materskej spoločnosti usadenej na jeho území, ktoré nie sú rezidentmi, však sama osebe neodôvodňuje obmedzenie daňovej úľavy pre skupinu len na straty, ktoré vznikli spoločnostiam rezidentom.

41 Na posúdenie toho, či je takéto obmedzenie odôvodnené, je potrebné skúmať dôsledky bezpodmienečného rozšírenia takej výhody, o akú ide vo veci samej.

42 V tejto súvislosti Spojené kráľovstvo a ostatné členské štáty, ktoré predložili pripomienky, uvádzajú tri odôvodňujúce prvky.

43 Po prvé, príjmy a straty sú v daňovej oblasti dvoma stranami tej istej mince, ktoré treba posudzovať v rámci daňového systému symetricky, aby sa zachovalo vyrovnané rozdelenie daňovej právomoci medzi rôznymi dotknutými členskými štátmi. Po druhé, ak by sa straty zohľadňovali v členskom štáte materskej spoločnosti, existovalo by riziko, že dôjde k ich dvojitému zohľadneniu. Po tretie, ak by sa straty nezohľadňovali v členskom štáte usadenia dcérskej spoločnosti, existovalo by riziko daňového úniku.

44 Pokiaľ ide o prvý odôvodňujúci prvok, treba pripomenúť, že zníženie príjmov z daní sa nemôže považovať za naliehavý dôvod všeobecného záujmu, na ktorý by sa bolo možné odvolávať pri odôvodnení opatrenia, ktoré by bolo v zásade v protiklade so základnou slobodou (pozri najmä rozsudok zo 7. septembra 2004, Manninen, C-319/02, Zb. s. I-7477, bod 49 a citovanú judikatúru).

45 Ako však správne zdôrazňuje Spojené kráľovstvo, je možné, že zachovanie rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi si bude vyžadovať, aby sa na hospodársku činnosť spoločností usadených v jednom z týchto štátov uplatňovali len daňové normy tohto štátu, a to aj v súvislosti s príjmami, aj v súvislosti so stratami.

46 Keby sa totiž spoločnostiam dala možnosť zvoliť si zohľadnenie ich strát v členskom štáte ich usadenia alebo v inom členskom štáte, citeľne by sa tým ohrozilo vyrovnané

rozdelenie daňovej právomoci medzi členskými štátmi, keďže v prvom štáte by sa daňový základ zvýšil a v druhom znížil o presunuté straty.

47 Pokiaľ ide o druhý odôvodňujúci prvok týkajúci sa rizika dvojitého zohľadnenia strát, je vhodné pripustiť, že členské štáty musia mať možnosť vytvoriť tomu prekážky.

48 K takémuto riziku skutočne dochádza, ak sa daňová úľava pre skupinu rozšíri na straty dcérskych spoločností nerezidentov. Toto riziko sa odstráni pravidlom vylučujúcim daňovú úľavu pre takéto straty.

49 V súvislosti s tretím odôvodňujúcim prvkom týkajúcim sa rizika daňového úniku je potrebné pripustiť, že možnosť presunúť straty dcérskej spoločnosti nerezidenta na spoločnosť rezidenta zahŕňa riziko, že presuny strát sa budú v rámci skupiny spoločností organizovať tak, aby smerovali do spoločností usadených v členských štátoch uplatňujúcich najvyššie daňové sadzby, teda do štátov, v ktorých je daňová hodnota strát najvyššia.

50 Vylúčenie daňovej úľavy pre skupinu vo vzťahu k stratám, ktoré vznikli dcérskym spoločnostiam nerezidentom, predstavuje prekážku uvedených praktík, ku ktorým by mohla motivovať skutočnosť, že existujú citeľné rozdiely medzi daňovými sadzbami uplatňovanými v rôznych členských štátoch.

51 Vzhľadom na tieto tri odôvodňujúce prvky vnímané vo vzájomnej súvislosti je potrebné uviesť, že taká obmedzujúca úprava, o akú ide vo veci samej, na jednej strane sleduje legitímne ciele zlučiteľné so Zmluvou, na ktoré sa vzťahujú naliehavé

dôvody všeobecného záujmu, a na druhej strane je spôsobilá zabezpečiť uskutočnenie uvedených cieľov.

52 Na túto analýzu nemajú vplyv údaje obsiahnuté v druhej časti prvej otázky, týkajúce sa režimov, ktoré sa v Spojenom kráľovstve vzťahujú na:

— príjmy a straty zahraničnej organizačnej zložky spoločnosti usadenej v tomto členskom štáte,

— dividendy, ktoré materskej spoločnosti usadenej v tomto členskom štáte rozdeľuje dcérska spoločnosť usadená v inom členskom štáte.

53 Treba však preveriť, či obmedzujúce opatrenie nepresahuje rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie sledovaných cieľov.

54 Marks & Spencer a Komisia totiž tvrdili, že by sa mohlo uvažovať aj o opatreniach, ktoré sú menej obmedzujúce ako všeobecné vylúčenie z nároku na daňovú úľavu pre skupinu. Napríklad odkázali na možnosť podmienenia nároku na daňovú úľavu tým, aby zahraničná dcérska spoločnosť v plnom rozsahu využila možnosti zohľadnenia strát poskytované v členskom štáte, ktorého je rezidentom. Poukázali tiež na možnosť podmieniť nárok na daňovú úľavu tým, že by sa do zdaniteľných príjmov spoločnosti, ktorá využila daňovú úľavu pre skupinu, zahrnuli aj neskoršie príjmy dcérskej spoločnosti nerezidenta vo výške strát, ktoré boli odpočítané predtým.

55 V tejto súvislosti Súdny dvor usudzuje, že obmedzujúce opatrenie sporné vo veci samej presahuje rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie podstaty sledovaných cieľov, v situácii, keď:

— dcérska spoločnosť nerezident vyčerpala možnosti zohľadnenia strát, ktoré existujú v členskom štáte, ktorého je rezidentom, za zdaňovacie obdobie, vo vzťahu ku ktorému bola podaná žiadosť o daňovú úľavu, ako aj za predchádzajúce zdaňovacie obdobia, a to prípadne prostredníctvom presunu týchto strát tretej osobe alebo odpočítaním týchto strát od príjmov, ktoré vykázala dcérska spoločnosť v predchádzajúcich obdobiach, a

— neexistuje možnosť, aby sa mohli straty zahraničnej dcérskej spoločnosti zohľadniť v členskom štáte, ktorého je rezidentom, v budúcich zdaňovacích obdobiach, a to ani tak, že by si ich zohľadnila sama, ani treťou osobou najmä v prípade postúpenia dcérskej spoločnosti tejto tretej osobe.

56 Ak v členskom štáte materská spoločnosť rezident preukáže daňovým orgánom, že tieto podmienky sú splnené, vylúčenie možnosti tejto materskej spoločnosti odpočítať z jej príjmov zdaniteľných v tomto členskom štáte straty, ktoré vznikli dcérskej spoločnosti nerezidentovi, je v rozpore s článkami 43 ES a 48 ES.

57 V tejto súvislosti je ešte dôležité spresniť, že členské štáty majú naďalej možnosť prijať alebo zachovať normy, ktorých osobitným cieľom je vylúčiť z daňových výhod čisto umelé konštrukcie, ktorých cieľom by bolo obísť pôsobnosť vnútroštátneho daňového zákona alebo jej uniknúť (pozri v tomto zmysle rozsudky ICI, už citovaný, bod 26, a de Lasteyrie du Saillant, už citovaný, bod 50).

58 Ďalej, pokiaľ je aj možné identifikovať iné menej obmedzujúce opatrenia, takéto opatrenia si v každom prípade vyžadujú harmonizačné pravidlá prijaté zákonodarcom Spoločenstva.

59 Preto je na prvú otázku potrebné odpovedať, že článkom 43 ES a 48 ES za súčasného stavu práva Spoločenstva neodporujú právne predpisy členského štátu, ktoré všeobecným spôsobom vylučujú možnosť materskej spoločnosti rezidenta odpočítať zo svojich zdaniteľných príjmov straty, ktoré v inom členskom štáte vznikli dcérskej spoločnosti usadenej na území tohto iného štátu, hoci túto možnosť poskytujú vo vzťahu k stratám, ktoré vznikli dcérskej spoločnosti rezidentovi. Je však v rozpore s článkami 43 ES a 48 ES, ak sa takáto možnosť vylúči vo vzťahu k materskej spoločnosti rezidentovi v situácii, keď na jednej strane dcérska spoločnosť nerezident vyčerpala možnosti zohľadnenia strát existujúce v členskom štáte, ktorého je rezidentom, za zdaňovacie obdobie, vo vzťahu ku ktorému bola podaná žiadosť o daňovú úľavu, ako aj za predchádzajúce zdaňovacie obdobia, a na druhej strane neexistujú možnosti, aby sa tieto straty mohli zohľadniť v členskom štáte, ktorého je rezidentom, v budúcich zdaňovacích obdobiach, a to ani tak, že by si ich zohľadnila sama, ani treťou osobou najmä v prípade postúpenia dcérskej spoločnosti tejto tretej osobe.

O druhej otázke

60 Vzhľadom na odpoveď na prvú otázku nie je potrebné odpovedať na druhú otázku.

O trovách

61 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (veľká komora) rozhodol takto:

Článkom 43 ES a 48 ES za súčasného stavu práva Spoločenstva neodporujú právne predpisy členského štátu, ktoré všeobecným spôsobom vylučujú možnosť materskej spoločnosti rezidenta odpočítať zo svojich zdaniteľných príjmov straty, ktoré v inom členskom štáte vznikli dcérskej spoločnosti usadenej na území tohto iného štátu, hoci túto možnosť poskytujú vo vzťahu k stratám, ktoré vznikli dcérskej spoločnosti rezidentovi. Je však v rozpore s článkami 43 ES a 48 ES, ak sa takáto možnosť vylúči vo vzťahu k materskej spoločnosti rezidentovi v situácii, keď na jednej strane dcérska spoločnosť nerezident vyčerpala možnosti zohľadnenia strát existujúce v členskom štáte, ktorého je rezidentom, za zdaňovacie obdobie, vo vzťahu ku ktorému bola podaná žiadosť o daňovú úľavu, ako aj za predchádzajúce zdaňovacie obdobia, a na druhej strane neexistujú možnosti, aby sa tieto straty mohli zohľadniť v členskom štáte, ktorého je rezidentom, v budúcich zdaňovacích obdobiach, a to ani tak, že by si ich zohľadnila sama, ani treťou osobou najmä v prípade postúpenia dcérskej spoločnosti tejto tretej osobe.

Podpisy