NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
prednesené 19. novembra 2009 [1]

I — Úvod

1. Holandské daňové právo umožňuje spoločnostiam so sídlom v Holandsku vytvoriť spolu s ich tuzemskými dcérskymi spoločnosťami jednu daňovú jednotku. To má obzvlášť za následok, že zisky a straty začlenených spoločností sa na úrovni materskej spoločnosti konsolidujú a transakcie vykonané v rámci skupiny zostanú daňovo neutrálne. Dcérske spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte nemôžu byť začlenené do jednej daňovej jednotky.

2. Hoge Raad má pochybnosti o tom, či toto rozdielne zaobchádzanie s tuzemskými a zahraničnými dcérskymi spoločnosťami z dôvodov rozvedených v rozsudku Marks & Spencer [2] a v nadväzujúcich rozhodnutiach [3], predovšetkým na účely zachovania vyváženého rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi je oprávnené.

3. Členské štáty zúčastnené na konaní považujú holandské predpisy o daňovej jednotke za zlučiteľné so slobodou usadiť sa. X Holding B.V. (ďalej len „X Holding“) a Komisia majú opačný názor. Poukazujú na to, že holandské právo dovoľuje začleniť zahraničné prevádzkarne holandskej spoločnosti do daňovej jednotky, a preto by to malo byť možné aj v prípade dcérskych spoločností so sídlom v iných členských štátoch.

II — Právny rámec

4. Dohoda o zamedzení dvojitého zdanenia uzavretá medzi Holandskom a Belgickom 5. júna 2001 [4] (ďalej len „dohoda o zamedzení

1 — Jazyk prednesu: nemčina.

2 — Rozsudok z 13. decembra 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Zb. s. I-10837.

3 — Pozri najmä rozsudky zo 7. septembra 2006, N, C-470/04, Zb. s. I-7409; z 18. júla 2007, Oy AA, C-231/05, Zb. s. I- 6373, a z 15. mája 2008, Lidl Belgium, C-414/06, Zb. s. I- 3601.

4 — *Trb.* 2001, 136.

dvojitého zdanenia“) v súlade so vzorovou zmluvou OECD v článku 7 ods. 1 stanovuje, že

„Zisky podniku jedného zmluvného štátu… sa môžu zdaniť len v tomto štáte, pokiaľ podnik nevykonáva svoju obchodnú činnosť v druhom zmluvnom štáte prostredníctvom tam zriadenej prevádzkarne. Ak podnik vykonáva svoju obchodnú činnosť týmto spôsobom, môžu byť zisky podniku zdanené v tomto druhom štáte, avšak iba v takom rozsahu, v akom ich možno pripočítať tejto prevádzkarni.“

5. Ak daňovník so sídlom v Holandsku poberá príjmy, ktoré sú podľa článku 7 dohody zdaniteľné v Belgicku, Holandsko tieto príjmy podľa článku 23 ods. 2 dohody o zamedzení dvojitého zdanenia oslobodí tým, že poskytne daňovú úľavu podľa predpisov o zamedzení dvojitého zdanenia [5].

6. Článok 15 ods. 1 Wet op de vennootschapsbelasting 1969, znenie 2003 (zákon o dani z príjmov právnických osôb, ďalej len „Wet Vpb“) upravuje daňovú jednotku takto:

„Ak daňovník (materská spoločnosť) z právneho a ekonomického hľadiska vlastní minimálne 95 %-ný podiel na splatenom základnom imaní iného daňovníka (dcérskej spoločnosti), obaja daňovníci môžu požiadať, aby boli zdanení tak, ako keby išlo o jediného daňovníka, teda ako keby činnosti a majetok dcérskej spoločnosti boli neoddeliteľnou súčasťou činností a majetku materskej spoločnosti. Daň sa vyberie od materskej spoločnosti. Súčasťou daňovej jednotky môže byť viac než jedna dcérska spoločnosť.“

7. Podľa článku 15 ods. 3 písm. c) Wet Vpb môžu jednu daňovú jednotku tvoriť len daňovníci so sídlom v Holandsku. Článok 15 ods. 4 je výnimkou z tohto ustanovenia pre spoločnosti so sídlom v Európskej únii, pokiaľ majú v Holandsku zriadenú prevádzkareň, ktorej príjmy sa na základe dohody o zamedzení dvojitého zdanenia zdaňujú v Holandsku.

8. Podľa názoru vnútroštátneho súdu predpisy o daňovej jednotke spôsobujú, že zisky a straty rôznych spoločností patriacich

5 — Pozri v tejto súvislosti ustanovenia Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 (nariadenie o zamedzení dvojitého zdanenia 2001) uvedené v bodoch 10 a 11 týchto návrhov.

do daňovej jednotky možno v tom istom zdaňovacom roku navzájom započítať. Okrem toho prevod aktív medzi dvoma spoločnosťami patriacimi do daňovej jednotky a služby poskytnuté v rámci tejto jednotky zostávajú daňovo neutrálne.

9. Pokiaľ nebude dcérska spoločnosť začlenená do daňovej jednotky, nemôžu byť straty tejto spoločnosti započítané so ziskom materskej spoločnosti. Podiely na uvedenej dcérskej spoločnosti predstavujú mieru účasti materskej spoločnosti. Podľa článku 13 ods. 1 Wet Vpb sa výsledky získané účasťou (kladné alebo záporné) pri stanovení zisku nezohľadňujú. Preto zásadne nemožno stratu z účasti (strata pre zníženie hodnoty) odpočítať zo zdaniteľného zisku materskej spoločnosti. Za určitých podmienok však článok 13d Wet Vpb dovoľuje odpočítať zo zisku stratu dosiahnutú pri zrušení účasti.

10. So zreteľom na daňové zaobchádzanie s príjmami zahraničných prevádzkarní článok 33 Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 (nariadenie o zamedzení dvojitého zdanenia z roku 2001) stanovuje, že tieto príjmy sa pripočítajú k vymeriavaciemu základu hlavnej spoločnosti v Holandsku. Zároveň sú od dane oslobodené tým, že suma zodpovedajúca vnútroštátnej dani z príjmu právnických osôb pripadajúca na tieto príjmy sa odpočíta z daňového dlhu.

11. Ak strata zahraničnej prevádzkarne spôsobila zníženie zdaniteľného základu v Holandsku, budú podľa článku 35 tohto nariadenia neskoršie kladné výsledky stálej organizačnej zložky oslobodené, len ak prevýšia skôr odpočítané straty (právna úprava umorenia strát).

III — Skutkový stav, prejudiciálne otázky a konanie

12. X Holding B.V. je kapitálová spoločnosť so sídlom v Holandsku. Vlastní všetky podiely v spoločnosti F N.V (ďalej len „F“) so sídlom v Belgicku. F nemá v Holandsku žiadnu stálu organizačnú zložku a nepodlieha tam ani dani z príjmov právnických osôb.

13. X Holding a F v roku 2003 požiadali, aby boli považované za jednu daňovú jednotku. Finančná správa tento návrh zamietla, keďže F svoje sídlo nemá v Holandsku. Po tom, čo X Holding toto zamietavé rozhodnutie neúspešne napadla na prvostupňovom súde, podala na Hoge Raad kasačný opravný prostriedok. Svoj opravný prostriedok oprela o porušenie slobody usadiť sa zaručenej článkami 43 ES a 48 ES.

14. Hoge Raad predložil Súdnemu dvoru na rozhodnutie túto prejudiciálnu otázku:

Má sa článok 43 ES v spojení s článkom 48 ES vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby vnútroštátna právna úprava členského štátu..., podľa ktorej si materská spoločnosť a jej dcérska spoločnosť môžu zvoliť, že daň za obe tieto spoločnosti zaplatí materská spoločnosť so sídlom v tomto členskom štáte tak, ako keby išlo o jedného jediného daňovníka, túto možnosť voľby vyhradzovala iba spoločnostiam, ktoré na účely zdanenia svojich ziskov spadajú do daňovej právomoci uvedeného členského štátu?

15. V konaní pred Súdnym dvorom predložili svoje pripomienky X Holding, holandská, nemecká, španielska, francúzska, portugalská a švédska vláda, vláda Spojeného kráľovstva, ako aj Komisia Európskych spoločenstiev.

IV — Právne posúdenie

16. Vnútroštátny súd žiada o výklad článku 43 ES v spojení s článkom 48 ES so zreteľom na zlučiteľnosť holandskej právnej úpravy o daňovej jednotke so slobodou usadiť sa.

17. Do oblasti pôsobnosti zásady slobody usadiť sa patria aj vnútroštátne ustanovenia, ktoré sa uplatňujú iba v súvislosti s majetkovou účasťou umožňujúcou vykonávať podstatný vplyv na rozhodovaní tejto spoločnosti a určovať jej činnosť. [6] Práve preto pravidlá, ktoré upravujú len vzťahy v rámci skupiny spoločností, prevažne zasahujú do tejto základnej slobody. [7]

18. Vytvorenie daňovej jednotky podľa právnej úpravy relevantnej v spore vo veci samej predpokladá, že daňovník (materská spoločnosť) z právneho a ekonomického hľadiska vlastní minimálne 95 %-ný podiel na splatenom základnom imaní iného daňovníka (dcérskej spoločnosti).

19. Holandské právne predpisy o daňovej jednotke preto upravujú len také skutkové okolnosti, v ktorých existuje účasť s rozhodujúcim vplyvom. Z uvedeného dôvodu spadajú do pôsobnosti slobody usadiť sa.

20. Nie je potrebné okrem toho vykonať osobitné skúmanie podľa kritérií obsiahnu-

6 — Pozri rozsudky z 13. apríla 2000, Baars, C-251/98, Zb. s. I-2787, bod 21; Oy AA, už citovaný v poznámke pod čiarou 3, bod 20; z 2. októbra 2008, Heinrich Bauer Verlag, C-360/06, Zb. s. I-7333, bod 27, a z 22. decembra 2008, Truck Center, C-282/07, Zb. s. I-10767, bod 25.

7 — Pozri v tomto zmysle rozsudky z 12. decembra 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Zb. s. I-11753, bod 118, a Oy AA, už citovaný v poznámke pod čiarou 3, bod 23.

tých v ustanoveniach o voľnom pohybe kapitálu, aj keby mohli byť dotknuté operácie v zásade považované za výkon tejto slobody. [8]

A — *Obmedzenie slobody usadiť sa*

21. So slobodou usadiť sa spoločností, ktoré boli založené podľa právnych predpisov niektorého členského štátu a ktoré majú v súlade so stanovami svoje sídlo, hlavnú správu alebo hlavnú organizačnú zložku vnútri Európskych spoločenstiev, je spojené aj právo na to, aby svoju činnosť vykonávali v iných členských štátoch prostredníctvom dcérskej spoločnosti, organizačnej zložky alebo agentúry. [9]

22. Aj keď ustanovenia Zmluvy o slobode usadiť sa majú — podľa ich znenia — zabezpečiť tuzemské zaobchádzanie v hostiteľskom členskom štáte, tieto ustanovenia zakazujú aj to, aby členský štát pôvodu v inom členskom štáte obmedzoval alebo robil menej atraktívnym usadenie sa jeho štátneho príslušníka alebo spoločnosti založenej podľa jeho práva. [10]

23. Právna úprava daňovej jednotky dovoľuje začleniť doň len vnútroštátne dcérske spoločnosti. Holandské spoločnosti a ich dcérske spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte musia byť preto zdaňované nezávisle od seba. Oddelené zdaňovanie jednotlivých spoločností patriacich do skupiny podnikov má však podľa názoru X Holding v porovnaní so zaobchádzaním ako s daňovou jednotkou štyri nevýhody:

— všetky spoločnosti by museli podávať vlastné daňové priznanie, čo so sebou prináša zvýšené výdavky v porovnaní s jednotným daňovým priznaním celej skupiny,

— zisky a straty spoločností by sa nemohli bezprostredne započítať,

8 — Pozri v tomto zmysle rozsudky z 12. septembra 2006, Cadbury Schweppes a Cadburry Schweppes Overseas, C- 196/04, Zb. s. I-7995, bod. 33; Oy AA, už citovaný v poznámke pod čiarou 3, bod 24, a z 18. júna 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07, Zb. s. I-5145, bod 35.

9 — Rozsudky z 21. septembra 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Zb. s. I-6161, bod 35; Marks & Spencer, už citovaný v poznámke pod čiarou 2, bod 30, a Aberdeen Property Fininvest Alpha, už citovaný v poznámke pod čiarou 8, bod 37.

10 — Pozri rozsudky zo 16. júla 1998, ICI, C-264/96, Zb. s. I-4695, bod 21; Marks & Spencer, už citovaný v poznámke pod čiarou 2, bod 31, a z 27. novembra 2008, Papillon, C-418/07, Zb. s. I-8947, bod 16.

— nie je možné vykonať reštrukturalizáciu v rámci skupiny podnikov (napr. prevádzať hospodárske statky) bez daňových dôsledkov,

— transakcie medzi spoločnosťami by z daňového hľadiska neboli neutrálne. To by zvýšilo administratívne výdavky, keďže by bola nutná napr. dokumentácia o transferových cenách.

24. Ako potvrdzuje aj predkladajúci súd, vytvorenie daňovej jednotky je teda výhodné. Z daňového hľadiska kladie organizačnú formu koncernu rozdelenú na viaceré spoločnosti na roveň s integrovaným podnikom s viacerými prevádzkami. Prípadné nevýhody začlenenia do jedného daňového subjektu, ako napríklad, že nízka sadzba dane pre zisky do 22 689 eur sa uplatní len jedenkrát, sú v porovnaní s uvedenými výhodami minimálne.

25. Uvedenú možnosť daňovo výhodného usporiadania však môžu materské spoločnosti so sídlom v Holandsku využiť len vo vzťahu k ich vnútroštátnym dcérskym spoločnostiam. Toto rozdielne zaobchádzanie podľa sídla dcérskej spoločnosti je spôsobilé obmedziť alebo urobiť menej atraktívnym založenie, nadobúdanie alebo udržiavanie rozhodujúcej účasti na spoločnostiach v inom členskom štáte. Preto predstavuje obmedzovanie slobody usadiť sa.

26. Holandská, nemecká a portugalská vláda však namietajú, že prípad vnútroštátnej dcérskej spoločnosti by sa nemal porovnávať s prípadom dcérskej spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte, pretože podľa ich názoru posledná menovaná spoločnosť nepodlieha daňovej právomoci štátu sídla materskej spoločnosti. Z uvedeného dôvodu nemôže byť začlenená do daňovej jednotky, ktorej celkové príjmy by sa zdanili v štáte sídla materskej spoločnosti. Rozdielne zaobchádzanie v týchto prípadoch preto nie je zakázanou diskrimináciou, resp. — podľa názoru holandskej vlády — ani obmedzovaním slobody usadiť sa.

27. V tejto súvislosti treba pripomenúť ustálenú judikatúru, podľa ktorej sídlo spoločnosti v zmysle článku 48 ES, ako aj štátne občianstvo fyzických osôb slúžia na to, aby určovali jej príslušnosť k právnemu poriadku určitého členského štátu. V daňovom práve môže sídlo spoločnosti predstavovať faktor spôsobilý odôvodniť vnútroštátne normy spôsobujúce rozdielne zaobchádzanie s domácimi a cudzími daňovníkmi. Sídlo však nie je vždy odôvodneným rozlišovacím faktorom. Ak by totiž členský štát, v ktorom má organizačná

zložka svoje sídlo, mohol voľne uplatňovať rozdielne zaobchádzanie už len z toho dôvodu, že sídlo spoločnosti sa nachádza v inom členskom štáte, článok 43 ES by stratil svoj zmysel. [11]

28. V dôsledku toho ani daňová právomoc určená podľa sídla sa nesnaží o to, aby sa vopred zamedzilo akémukoľvek porovnávaniu čisto vnútroštátnych prípadov a prípadov vzťahujúcich sa na iný členský štát.

29. Skôr je potrebné v každom jednotlivom prípade skúmať, či je obmedzenie uplatňovania daňového zvýhodnenia na daňovníkov rezidentov odôvodnené objektívnymi relevantnými faktormi spôsobilými odôvodniť rozdielne zaobchádzanie. [12] V rámci skúmania odvodnenia možno pritom rozdielne zohľadniť najmä zachovanie rozdelenia daňovej právomoci. [13]

B — *Odôvodnenie*

30. Obmedzenie práva slobodne sa usadiť je prípustné len vtedy, ak je odôvodnené naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu. Okrem toho však musí byť obmedzenie v tomto prípade spôsobilé zaručiť dosiahnutie sledovaného cieľa, a nesmie presahovať rámec toho, čo je na dosiahnutie tohto cieľa nevyhnutné. [14]

31. Je známe, že Súdny dvor v rozsudku Marks & Spencer pripustil, že zachovanie rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi predstavuje naliehavý dôvod všeobecného záujmu, ktorý môže odôvodňovať obmedzenie základných slobôd. [15] Na tento účel pôvodne uviedol súvisiace skutočnosti, ktorými sú snaha vyhnúť sa nebezpečenstvu dvojitého zohľadnenia strát a boj proti daňovým únikom alebo vyhýbaniu sa plateniu dani [16]. [17] Súdny dvor následne uznal, že

11 — Pozri v tomto zmysle rozsudky z 28. januára 1986, Komisia/Francúzsko, 270/83, Zb. s. 273, bod 18; z 13. júla 1993, Commerzbank, C-330/91, Zb. s. I-4017, bod 13, a z 8. marca 2001, Metallgesellschaft a i., C-397/98 a C-410/98, Zb. s. I-1727, bod 42; Marks & Spencer, už citovaný v poznámke pod čiarou 2, bod 37; Oy AA, už citovaný v poznámke pod čiarou 3, bod 30, a Papillon, už citovaný v poznámke pod čiarou 10, bod 26.

12 — Rozsudok Marks & Spencer, už citovaný v poznámke pod čiarou 2, bod 38.

13 — Pozri moje návrhy z 12. septembra 2006 vo veci Oy AA, už citovanej v poznámke pod čiarou 3, bod 27.

14 — Pozri rozsudky Marks & Spencer, už citovaný v poznámke pod čiarou 2, bod 35; Lidl Belgium, už citovaný v poznámke pod čiarou 3, bod 27, a Aberdeen Property Fininvest Alpha, už citované v poznámke pod čiarou 8, bod 57.

15 — Rozsudok Marks & Spencer, už citovaný v poznámke pod čiarou 2, bod 45.

16 — Vo francúzskom znení príslušných rozsudkov, t. j. v znení, v ktorom sa o rozsudkoch radilo, sa používa jednotný pojem „évasion fiscale“. Daňový únik a vyhýbanie sa platenia daní sa tak javia ako dva odlišné preklady toho istého francúzskeho pojmu, ktoré sú synonymné. Ďalej budem preto používať len pojem vyhýbanie sa plateniu daní.

17 — Rozsudok Marks & Spencer, už citovaný v poznámke pod čiarou 2, body 47, 49 a 51.

zachovanie vyváženého rozdelenia daňovej právomoci je aj vtedy odôvodňujúcou skutočnosťou, ak by sa obe tieto doplňujúce skutočnosti nevyskytovali. [18]

32. Uznaním tejto odôvodňujúcej skutočnosti Súdny dvor zohľadnil okolnosť, že vyberanie priamych daní spadá zásadne do právomoci členských štátov. [19] Vzhľadom na neexistenciu harmonizácie prostredníctvom práva Spoločenstiev je aj na členských štátoch, aby stanovili kritériá pre rozdelenie svojich daňových právomocí, a to uzavretím dohôd o zamedzení dvojitého zdanenia alebo prostredníctvom jednostranných opatrení. [20] Súdny dvor tiež konštatoval, že je pritom bežné, ak sa členské štáty riadia medzinárodnou praxou a vzorovými dohodami vypracovanými OECD. [21]

33. Zatiaľ čo vo veciach Marks & Spencer, Oy AA a Lidl bolo relevantným prenesenie strát, resp. ziskov medzi vnútroštátnymi a zahraničnými spoločnosťami alebo prevádzkarňami, úpravy o daňovej jednotke siahajú ďalej. X Holding nachádza celkovo štyri výhody spojené s vytvorením daňovej jednotky, ktoré jej boli vo vzťahu k jej zahraničnej dcérskej spoločnosti odopreté (pozri bod 23, vyššie).

34. Pokiaľ uvádza X Holding možnosť podania jedného daňového priznania za celú daňovú jednotku, treba už na tomto mieste poukázať na to, že tomu zodpovedajúca úľava je v prípade cezhraničného prvku zjavne vylúčená. Aby mohli byť spoločnosti so sídlom v rôznych členských štátoch zdanené v súlade s rozdelením daňovej právomoci v štáte ich sídla podľa predpisov platných v tomto štáte, musia podať na príslušných daňových správach osobitné daňové priznania. Možno si predstaviť nanajvýš situáciu, že pri vytvorení cezhraničnej daňovej jednotky sa výsledky zahraničnej dcérskej spoločnosti holandskej spoločnosti *dodatočne* zohľadnia v daňovom priznaní materskej spoločnosti. To by ale sotva bolo zjednodušením pre dcérsku spoločnosť, pretože v štáte svojho sídla musí popri tom podať vlastné daňové priznanie.

35. Je však potrebné skúmať, či nie je odôvodnené priznať v prípade cezhraničných účastí zvyšné výhody daňovej jednotky, konkrétne možnosť konsolidácie výsledkov pred zdanením materskej a dcérskej spoločnosti.

18 — Rozsudky Oy AA, už citovaný v poznámke pod čiarou 3, bod 60, a Lidl Belgium, už citovaný v poznámke pod čiarou 3, bod 40.

19 — Pozri rozsudky Marks & Spencer, už citovaný v poznámke pod čiarou 2, bod 29; Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, už citovaný v poznámke pod čiarou 8, bod 40, a Aberdeen Property Fininvest Alpha, už citovaný v poznámke pod čiarou 8, bod 24.

20 — Pozri rozsudky z 12. mája 1998, Gilly, C-336/96, Zb. s. I-2793, body 24 a 30; z 23. februára 2006, Van Hilten-Van der Heijden, C-513/03, Zb. s. I-1957, bod 47, a Oy AA, už citovaný v poznámke pod čiarou 3, bod 52.

21 — Rozsudky Gilly, už citovaný v poznámke pod čiarou 20, bod 31; Van Hilten-Van de Heijden, už citovaný v poznámke pod čiarou 20, bod 48, a Lidl Begium, už citovaný v poznámke pod čiarou 3, bod 22.

1. O vylúčení konsolidácie ziskov a strát

36. Zúčastnené členské štáty zastávajú názor, že obmedzenie režimu daňovej jednotky na vnútroštátne spoločnosti je na účely zachovania vyváženého rozdelenia daňovej právomoci opodstatnené.

— Zachovanie rozdelenia daňovej právomoci

37. Členské štáty zdôrazňujú, že Holandsko nemá podľa dohody o zamedzení dvojitého zdanenia právo zdaňovať zisky spoločnosti, ktorá má sídlo v Belgicku. Podľa tejto daňovej právomoci rozdelenej na princípe teritoriality by právomoc na zdanenie príjmov F prislúchala Belgicku ako štátu, v ktorom sa nachádza sídlo tejto spoločnosti. Z tohto dôvodu nemôže byť F začlenená do daňovej jednotky zastrešenej spoločnosťou X Holding, ktorá má daňovú povinnosť v Holandsku.

38. X Holding a Komisia nepopierajú, že zisky zahraničnej dcérskej spoločnosti nepodliehajú dani v Holandsku. Odkazujú však na to, že vytvorenie daňovej jednotky v tuzemsku vedie k tomu, že dcérske spoločnosti budú z daňového hľadiska postavené na roveň prevádzkarniam. Analogicky k tomu požadujú, aby sa so zahraničnými dcérskymi spoločnosťami nakladalo v rámci cezhraničnej daňovej jednotky ako so zahraničnými prevádzkarňami. X Holding uvádza, že v praxi sa predtým takto postupovalo a že Hoge Raad to potvrdil ešte v rozsudku z roku 2002. [22]

39. Straty zahraničnej prevádzkarne by sa mohli započítať so ziskami jej kmeňovej spoločnosti v tom istom zdaňovacom období. Podľa právnej úpravy umorenia strát by zisky prevádzkarne v Holandsku v nasledujúcich rokoch dovtedy neboli oslobodené od dane, kým by nevyrovnali prenesené straty. Tým by nebolo narušené rozdelenie daňovej právomoci, len by sa vyhlo ujme v oblasti likvidity, ktorá by vznikla, ak by sa straty prevádzkarne mohli v štáte, kde má sídlo, započítať s vlastnými ziskami až v neskoršom zdaňovacom období.

40. K tomu treba konštatovať, že pre zachovanie rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi by bolo žiaduce, aby sa na

22 — Rozsudok z 24. mája 2002, č. 37 220, BNP 2002/320.

hospodársku činnosť spoločností so sídlom v jednom z týchto štátov uplatňovali len daňové normy tohto štátu a to tak na zisky, ako aj na straty. [23] Prikazuje to zásada symetrie daňového zaobchádzania so ziskami a stratami. [24]

41. Alternatíva o úplnej uplatniteľnosti režimu daňovej jednotky, ktorú navrhujú X Holding a Komisia, však práve smeruje k izolovanému zohľadneniu strát v mieste sídla materskej spoločnosti.

42. Podľa judikatúry by však vyvážené rozdelenie daňovej právomoci medzi členskými štátmi bolo vážne ohrozené, ak by sa spoločnostiam dala možnosť zvoliť si, či ich straty budú zohľadnené v členskom štáte ich sídla, alebo v inom členskom štáte, keďže v prvom štáte by sa vymeriavací základ dane zvýšil a v druhom znížil o presunuté straty. [25]

43. Komisia v tejto súvislosti namieta, že na rozdiel od právnej úpravy upravujúcej výlučne prenos strát („group relief"), ako mala byť skúmaná vo veci Marks & Spencer, začlenenie zahraničnej dcérskej spoločnosti do daňovej jednotky nedovoľuje ľubovoľne presúvať straty medzi členskými štátmi. Daňová jednotka, ktorej ako jedinej by sa straty mohli pripočítať, musí mať daňovú povinnosť vždy v mieste sídla materskej spoločnosti.

44. Táto okolnosť, ktorú Komisia uvádza, však neodstraňuje zásah do rozdelenia daňovej právomoci, ktorý by hrozil, ak by sme pripustili existenciu cezhraničnej daňovej jednotky tak, ako si to želala spoločnosť X Holding.

45. Keďže od vôle daňových subjektov závisí, či sa zlúčia do daňovej jednotky alebo túto jednotku opäť zrušia, koncern by si mohol slobodne vybrať daňový režim uplatniteľný na straty dcérskej spoločnosti, ako aj miesto zohľadnenia týchto strát. Ak by F nebola do daňovej jednotky zahrnutá, zohľadnili by sa jej straty výlučne v mieste jej sídla v Belgicku. Ak by naproti tomu X Holding a F mohli vytvoriť daňovú jednotku opísaným spôsobom, straty F by znížili zisk Holdingu X, ktorý je zdaňovaný v Holandsku.

46. Skutočnosť, že prenos strát v zmysle modelu zastávaného spoločnosťou Holding

23 — Pozri rozsudky Marks & Spencer, už citovaný v poznámke pod čiarou 2, bod 45; Oy AA, už citovaný v poznámke pod čiarou 3, bod 54, a Lidl Belgium, už citovaný v poznámke pod čiarou 3, bod 31.

24 — Pozri v tejto súvislosti rozsudky Lidl Belgium, už citovaný v poznámke pod čiarou 3, bod 33, a z 23. októbra 2008, Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C-157/07, Zb. s. I-8061, body 42 a 44.

25 — Pozri rozsudky Marks & Spencer, už citovaný v poznámke pod čiarou 2, bod 46, a Oy AA, už citovaný v poznámke pod čiarou 3, bod 55.

X a Komisiou je možný len v jednom smere, menovite len od zahraničnej dcérskej spoločnosti k materskej spoločnosti so sídlom v Holandsku, nič nemení na opísanom zásahu do rozdelenia daňovej právomoci. Rovnako vo veci Lidl mal Súdny dvor posudzovať len zaobchádzanie so stratami zahraničných prevádzkarní v rámci zdanenia vnútroštátnej hlavnej spoločnosti. Je známe, že zohľadnenie strát z dôvodov rozdelenia daňovej právomoci nepovažoval za potrebné. [26]

47. Je však nutné skúmať, či úplné vylúčenie dcérskych spoločností so sídlom v inom členskom štáte zo systému konsolidácie výsledku daňovej jednotky je neprimerané z toho dôvodu, že presahuje rámec toho, čo je na zachovanie rozdelenia daňovej právomoci nevyhnutné.

48. V tejto súvislosti treba zohľadniť, že právne predpisy o započítaní strát zahraničných prevádzkarní majú na základe právnej úpravy umorenia strát len prechodný účinok. Použitie týchto predpisov na zahraničné dcérske spoločnosti by preto mohlo predstavovať miernejší prostriedok než úplné vylúčenie prenosu strát. Tak by to bolo v prípade, ak by takáto úprava narušovala slobodu usadiť sa v menšej miere, ale zároveň by ešte primerane rešpektovala rozdelenie daňovej právomoci.

49. Súdny dvor však v rozsudku Lidl — inak, ako to bolo prednesené v návrhoch generálnej advokátky Sharpston [27] –, nepovažoval za nevyhnutné uplatniť dočasný prenos strát spojený s úpravou dodatočného zdanenia s cieľom zabrániť ujme na likvidite.

50. Členské štáty majú samozrejme na výber, či na prevádzkarne so sídlom v inom členskom štáte budú uplatňovať príslušné výhodnejšie úpravy. [28] Sloboda usadiť sa ich však k tomu nezaväzuje. Tým totiž, že členský štát súhlasí s predbežným započítaním strát zahraničnej prevádzkarne so ziskami domáceho podniku, vzdáva sa okamžitého zdanenia týchto ziskov. Zohľadnením zahraničných strát tak počíta s ujmou na svojej likvidite, hoci musí kladné príjmy prevádzky v súlade s dohodou o zamedzení dvojitého zdanenia od dane oslobodiť. [29] Až do neskoršieho zdanenia

26 — Rozsudok Lidl Belgium, už citovaný v poznámke pod čiarou 3, body 31 až 34.

27 — Návrhy zo 14. februára 2008 vo veci Lidl, už citovanej v poznámke pod čiarou 3, bod 23 a nasl.

28 — Súdny dvor považoval zodpovedajúcu právnu úpravu v rozsudku Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, už citovanom v poznámke pod čiarou 24, bod 43, rovnako za koherentnú.

29 — Treba pritom zdôrazniť, že predmetná konštelácia nie je porovnateľná so skutkovým stavom, ktorý bol predmetom rozsudku z 29. marca 2007, Rewe Zentralfinanz (C-347/04, Zb. s. I-2647). V tomto rozsudku Súdny dvor vytýkal znevýhodnenie vo vzťahu k likvidite, ku ktorému došlo v dôsledku rozdielnych pravidiel o odpisoch so zreteľom na hodnotu tuzemských a zahraničných účastí. Vždy teda išlo o vlastné straty materskej spoločnosti, ktoré sa mali zohľadniť v štáte jej sídla (pozri bod 48 rozsudku Rewe). Naproti tomu sa v predmetnom prípade majú straty dcérskej spoločnosti, ktorá je zdaniteľná v inom členskom štáte, zohľadniť v štáte sídla materskej spoločnosti.

ziskov podľa právnej úpravy umorenia strát tak nie je zabezpečená symetria zdanenia ziskov a strát. [30]

51. Ak sa členský štát rozhodne pripustiť dočasné započítanie strát zahraničnej prevádzkarne v hlavnom sídle podniku, neznamená to, že toto zvýhodnenie musí poskytnúť aj zahraničným dcérskym spoločnostiam, keďže prevádzkarne a dcérske spoločnosti v inom členskom štáte sa v súvislosti s rozdelením daňovej právomoci nenachádzajú v porovnateľnej situácii.

52. Pritom treba dbať na to, že daňová právomoc sa vo všeobecnosti viaže na dve kritériá: na sídlo podniku a na miesto jeho hospodárskej činnosti. Spoločnosť má s ohľadom na všetky svoje príjmy na celom svete neobmedzenú daňovú povinnosť v štáte, kde sa nachádza jej sídlo. Zároveň má v štátoch, v ktorých vykonáva svoju hospodársku činnosť bez toho, aby tam mala svoje sídlo, obmedzenú daňovú povinnosť vo vzťahu k dosiahnutým príjmom.

30 — Uvedené uznáva aj generálna advokátka Sharpston. Napokon ale dáva prednosť slobode usadiť sa pred dočasným zásahom do rozdelenia daňovej právomoci (návrhy Lidl, už citované v poznámke pod čiarou 27, body 24 a 25).

53. Keďže dcérska spoločnosť je samostatnou právnickou osobou, podlieha v štáte, kde má svoje sídlo, neobmedzenej daňovej povinnosti. Štát, v ktorom sa nachádza sídlo materskej spoločnosti, nemá právo zdaniť nerozdelené zisky svojej zahraničnej dcérskej spoločnosti. Prevádzkareň naproti tomu nie je samostatnou právnickou osobou. Jej príjmy sa považujú za príjmy spoločnosti, ku ktorej patrí, a v mieste hlavného sídla tejto spoločnosti podliehajú neobmedzenej daňovej povinnosti. Súčasne má štát, v ktorom sa nachádza prevádzkareň, obmedzenú daňovú povinnosť, pokiaľ ide o tieto príjmy.

54. Vzhľadom na to článok 7 ods. 1 dohody o zamedzení dvojitého zdanenia daňovú právomoc rozdeľuje. K tomu, aby sa zamedzilo dvojité zdanenie príjmov prevádzkarne, zaväzuje článok 23 ods. 2 dohody o zamedzení dvojitého zdanenia štát, v ktorom sa nachádza hlavné sídlo spoločnosti, aby tieto príjmy od dane oslobodil. Aj keď tým tento členský štát pre zamedzeniu dvojitého zdanenia príjmov podniku svoju daňovú právomoc neuplatňuje, jeho právomoc zostáva napriek tomu skryto zachovaná. Uvedené je zjavné najmä vtedy, ak sa na účely zamedzenia dvojitého zdanenia zvolí metóda započítania namiesto metódy oslobodenia.

55. Založením zahraničnej dcérskej spoločnosti materská spoločnosť takmer opúšťa oblasť daňovej právomoci štátu, v ktorom má svoje sídlo, a podrobuje dcérsku spoločnosť neobmedzenej daňovej povinnosti v hostiteľskom členskom štáte. Zriadením

prevádzkarne sa síce podnik tiež podrobuje daňovej právomoci hostiteľského štátu, avšak *bez* toho, aby túto časť podniku úplne vyňal z daňovej právomoci štátu pôvodu.

56. Primerané uplatnenie právnej úpravy o daňovom zaobchádzaní so zahraničnými prevádzkarňami na zahraničné dcérske spoločnosti by tak spôsobilo rozšírenie daňovej právomoci štátu, v ktorom sa nachádza sídlo materskej spoločnosti. [31]

57. X Holding proti tomu namieta, že uvedené rozšírenie daňovej právomoci by nešlo na ťarchu štátu, v ktorom sa nachádza sídlo dcérskej spoločnosti, ak by sa obmedzilo na dočasné započítanie strát dcérskej spoločnosti so ziskami materskej spoločnosti. Proti tomu možno namietať, že izolované zohľadnenie strát dcérskej spoločnosti nerezidenta obmedzuje právo štátu sídla materskej spoločnosti na zdanenie jej ziskov a odporuje myšlienke symetrického zdanenia ziskov a strát.

58. Článok 43 ods. 1 druhá veta ES výslovne poskytuje hospodárskym subjektom možnosť slobodne si zvoliť právnu formu, ktorá je vhodná pre výkon ich činností v inom členskom štáte. Táto slobodná voľba nesmie byť v hostiteľskom štáte obmedzená diskriminačnými daňovými ustanoveniami. [32]

59. V súvislosti so záväzkami členského štátu pôvodu Súdny dvor konštatoval, že daňová autonómia, ktorou členské štáty za súčasného stavu harmonizácie daňového práva disponujú, znamená, že členské štáty môžu stanoviť podmienky a výšku zdanenia rozličných foriem organizačných zložiek vnútroštátnych spoločností podnikajúcich v zahraničí, pokiaľ im zaručia také zaobchádzanie, ktoré nie je vo vzťahu k porovnateľným vnútroštátnym organizačným zložkám diskriminačné. [33]

60. Za porovnávacie kritérium daňového zaobchádzania so zahraničnými aktivitami vnútroštátneho podniku preto Súdny dvor považuje len právne predpisy upravujúce príslušné formy organizačných zložiek v tuzemsku. Vnútroštátne prevádzkarne sa majú porovnávať so zahraničnými prevádzkarňami a vnútroštátne dcérske spoločnosti

31 — Takého rozšírenie daňovej právomoci štátu sídla spoločnosti na zisky ich zahraničných dcérskych spoločností nie je ale podľa práva Spoločenstiev úplne vylúčené. Môže byť odôvodnené v úzko vymedzených prípadoch bojom proti zneužívaniu (pozri rozsudok Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, už citovaný v poznámke pod čiarou 8, bod 59). Uvedená výnimočná situácia však nie je v predmetnom prípade daná.

32 — Pozri rozsudky Komisia/Francúzsko, už citovaný v poznámke pod čiarou 11, bod 22; z 23. februára 2006, CLT-UFA, C-253/03, Zb. s. I-1831, bod 14, a Oy AA, už citovaný v poznámke pod čiarou 3, bod 40, ako aj uznesenie zo 4. júna 2009, KBC Bank, C-439/07 a C-499/07, Zb. s. I-4409, bod 77.

33 — Rozsudok zo 6. decembra 2007, Columbus Container Services, C-298/05, Zb. s. I-10451, body 51 a 53, a uznesenie KBC Bank, už citované v poznámke pod čiarou 32, bod 80.

so zahraničnými dcérskymi spoločnosťami. Právo Spoločenstiev pritom nevylučuje, aby členský štát pôvodu uplatnil na zahraničné prevádzkarne iný daňový režim než na zahraničné dcérske spoločnosti.

61. Tieto konštatovania týkajúce sa povinností hostiteľského členského štátu na jednej strane a členského štátu pôvodu na strane druhej si neodporujú, ale korešpondujú s rozdielnym dosahom ich daňových právomocí.

62. Keďže hostiteľský členský štát zdaňuje spravidla každú hospodársku činnosť vykonávanú na svojom území, nech je táto činnosť vykonávaná či už prostredníctvom dcérskej spoločnosti (daňového tuzemca), alebo prostredníctvom prevádzkarne spoločnosti so sídlom (hlavným) v inom členskom štáte (daňového cudzozemca), nesmie pri výbere daní s týmito formami organizačných zložiek zaobchádzať rozdielne. Členský štát pôvodu má pritom právo zdaniť zahraničnú prevádzkareň, nie však právo zdaniť dcérsku spoločnosť so sídlom v inom členskom štáte. Z uvedeného dôvodu nie je členský štát pôvodu pri výbere daní povinný rovnako zaobchádzať s týmito dvoma formami organizačných zložiek v zahraničí.

63. Možno tak predbežne konštatovať, že obmedzenie slobody usadiť sa, ktoré vyplýva zo skutočnosti, že dcérsku spoločnosť so sídlom v inom členskom štáte nemožno na účely konsolidácie výsledku podľa holandského práva začleniť do daňovej jednotky, je odôvodnené zachovaním rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi.

— Nebezpečenstvo dvojitého zohľadnenia strát

64. Súdny dvor ďalej uznal, že členské štáty musia mať možnosť zabrániť riziku dvojitého zohľadnenia strát. [34]

65. Podľa názoru vnútroštátneho súdu a zúčastnených vlád existuje toto nebezpečenstvo vtedy, ak by sa mohli straty F v rámci daňovej jednotky v Holandsku započítať so ziskami X Holding. Možno si predstaviť situáciu, že straty F sa zohľadnia zároveň v Belgicku, napríklad prijatím do tamojšej daňovej jednotky, ich prenesením na tretiu osobu, alebo že straty sa prenesú do nasledujúceho alebo predchádzajúceho zdaňovacieho obdobia.

34 — Rozsudky Marks & Spencer, už citovaný v poznámke pod čiarou 2, bod 47; Rewe Zentralfinanz, už citovaný v poznámke pod čiarou 29, bod 47, a Lidl Belgium, už citovaný v poznámke pod čiarou 3, bod 35.

66. X Holding k tomu uvádza, že podľa jeho názoru právna úprava umorenia strát vylučuje, aby sa v rámci daňovej jednotky straty F započítané v Holandsku prostredníctvom ich prenesenia do nasledujúceho zdaňovacieho obdobia mohli viackrát použiť. Okrem toho v Belgicku podľa neho z právneho hľadiska nie je možný žiadny iný Hoge Raadom navrhnutý spôsob na ďalšie využitie strát. Komisia dodáva, že započítanie straty v Holandsku by mohol byť viazané na preukázanie toho, že strata sa v štáte, kde sa nachádza sídlo dcérskej spoločnosti, nezohľadnila už iným spôsobom.

67. Za podmienok opísaných vnútroštátnym súdom a zúčastnenými vládami by skutočne bolo možné, aby sa straty započítali v tom istom zdaňovacom období tak v štáte, kde sa nachádza sídlo materskej spoločnosti, ako aj v štáte, kde sa nachádza sídlo dcérskej spoločnosti. [35]

68. Vylúčenie zahraničných dcérskych spoločností z holandskej daňovej jednotky je vhodné na to, aby sa odstránilo toto nebezpečenstvo dvojitého zohľadnenia strát, mohlo by však presiahnuť nevyhnutný rámec.

69. Vnútroštátne právne predpisy totiž nepripúšťajú začlenenie zahraničnej dcérskej spoločnosti do daňovej jednotky ani vtedy, ak podniky preukážu, že dvojité zohľadnenie strát je po úprave daňového práva v štáte, kde sa nachádza sídlo dcérskej spoločnosti, vylúčené. Podľa návrhu Komisie by navyše prichádzalo do úvahy menej obmedzujúce opatrenie zohľadňujúce zahraničné straty, a to vtedy, ak daňovník vie preukázať, že tieto straty v štáte sídla dcérskej spoločnosti skutočne neboli použité inak. [36] Štát, v ktorom sa nachádza sídlo materskej spoločnosti, by však musel mať možnosť, tieto údaje preskúmať, [37] napr. na základe smernice Rady 77/799/EHS z 19. decembra 1977 o vzájomnej pomoci príslušných orgánov členských štátov v oblasti priamych daní a dane poistnej prémie [38].

70. K tejto otázke však nie je potrebné prijať konečné stanovisko, keďže na to, aby sa zachovalo rozdelenie daňovej právomoci, je v každom prípade odôvodnené vylúčiť vytváranie cezhraničných daňových jednotiek na

35 — K nebezpečenstvu dvojitého zohľadnenia strát pri cezhraničných skupinách podnikov pozri tiež rozsudok Papillon, už citovaný v poznámke pod čiarou 10, bod 46 a nasl.

36 — Pozri v tomto zmysle rozsudok Papillon, už citovaný v poznámke pod čiarou 10, bod 55 a nasl.

37 — Uvedená smernica neplatí vo vzťahu k tretím štátom, vrátane štátov Európskeho hospodárskeho priestoru. Výmenu informácií, ktorá je na účely kontroly potrebná, by však mohli zaručiť záverečné doložky dohôd o zamedzení dvojitého zdanenia (pozri v tejto súvislosti moje návrhy zo 16. júla 2009, Komisia/Taliansko, C-540/07, Zb. s. I-10983, bod 75 a nasl.).

38 — Ú. v. ES L 336, s. 15; Mim. vyd. 08/001, s. 63, naposledy zmenená smernicou Rady 2006/98/ES z 20. novembra 2006 (Ú. v. EÚ L 363, s. 129).

účely započítania strát. [39] Toto odôvodnenie sa uplatní aj vtedy, ak súčasne nehrozí nebezpečenstvo dvojitého zohľadnenia strát, resp. ak toto nebezpečenstvo možno odstrániť inak.

— Nebezpečenstvo obchádzania daňovej povinnosti

71. Napokon, čo sa týka tretieho prvku z trojice dôvodov uvedených v odôvodnení rozsudku Marks & Spencer, nebezpečenstva vyhýbania sa daniam, [40] už vo svojich návrhoch vo veci Oy AA som poukázala na to, že tento prvok, popri zachovaní rozdelenia daňovej právomoci, nepovažujem za oprávnený dôvod vtedy, ak ide o vylúčenie cezhraničného prenosu ziskov. [41] To platí aj v prípade započítania strát zahraničnej dcérskej spoločnosti pri zdanení vnútroštátnej materskej spoločnosti.

72. Ak sa pod obchádzaním daňovej povinnosti rozumie to, že podnik si pri nerešpektovaní rozdelenia daňovej právomoci môže slobodne zvoliť, v ktorom štáte nechá zdaniť svoje príjmy, tak toto odôvodnenie je relevantné aj v tomto prípade. Ak by bolo ponechané na vôli koncernu, či začlení zahraničné dcérske spoločnosti do daňovej jednotky, resp. či ich z konsolidačného rámca opäť vyjme, mohli by spoločnosti riadiť zohľadňovanie strát a ovplyvňovať vymeriavací základ dane v štáte, v ktorom sa nachádza sídlo daňovej jednotky. [42]

2. Daňovo neutrálna reštrukturalizácia a prevod aktív

73. X Holding ďalej argumentuje tým, že v prípade, ak nemôže vytvoriť daňovú jednotku, je okrem započítania strát vylúčená aj daňovo neutrálna reštrukturalizácia spoločností. Nie je najmä možný prenos aktív medzi holandskou materskou spoločnosťou a jej dcérskou spoločnosťou so sídlom v inom členskom štáte bez toho, aby nastali daňové následky.

74. Z predchádzajúceho skúmania vyplýva, že režim daňovej jednotky v každom prípade v jeho podstatných častiach nie je potrebné rozšíriť na cezhraničné skupiny podnikov na to, aby bola zohľadnená sloboda usadiť sa. Vnútroštátny súd v každom prípade zvažuje, že na cezhraničný prípad uplatní len jednotlivé čiastkové aspekty tohto režimu. Otáznou

39 — Pozri bod 32 vyššie a tam uvedené odkazy. Vo veci Lidl Belgium sa tento prvok odôvodnenia vôbec výrazne neuplatnil.

40 — Pozri rozsudok Marks & Spencer, už citovaný v poznámke pod čiarou 2, bod 49.

41 — Návrhy vo veci Oy AA, už citované v poznámke pod čiarou 13, body 62 a 63.

42 — Pozri body 42 a 45 vyššie.

sa ale zdá byť skutočnosť, či sa môžu vykonať reštrukturalizácie alebo daňovo neutrálny prenos aktivít medzi podnikmi, ak sa zisky a straty týchto podnikov nekonsolidujú súčasne.

75. Pokiaľ by to podľa názoru vnútroštátneho súdu malo predsa len pripadať do úvahy, je namieste najprv poukázať na to, že daňové následky cezhraničných reštrukturalizácií boli harmonizované v smernici Rady 90/434/EHS z 23. júla 1990 o spoločnom systéme zdaňovania pri zlúčeniach, rozdeleniach, prevodoch majetku a výmene akcií týkajúcich sa spoločností rôznych členských štátov [43]. Prípadné prekážky vo výkone slobody usadiť sa v súvislosti s operáciami, ktoré spadajú do pôsobnosti tejto smernice, o ktorých existencii však v tomto konkrétnom prípade nebola žiadna zmienka, by teda mohli byť dostatočne odstránené.

76. Právo Spoločenstiev naproti tomu nerieši bližšie otázku, ako z daňového hľadiska nakladať so skrytými rezervami pri cezhraničných prevodoch aktív alebo účastí, ktoré sa neuskutočňujú postupom upraveným v Smernici Rady 90/434/ES. Pokiaľ sa tieto postupy posudzujú menej priaznivejšie než prevody medzi vnútroštátnymi spoločnosťami, napríklad preto, že sa skryté rezervy v danom čase musia odkryť a zdaniť, zatiaľ čo pri vnútroštátnych prevodoch to tak nie je, mohlo by to obmedzovať slobodu usadiť sa.

77. Toto obmedzenie však možno odôvodniť zachovaním rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi.

78. K tomu treba poznamenať, že prevod aktív medzi dvoma vnútroštátnymi podnikmi sa nedotýka daňovej právomoci daného štátu. Ak pritom dôjde k prevodu skrytých rezerv, daňová právomoc tohto štátu zostáva voči nim zachovaná. Pri neskoršej realizácii možno zisky naďalej zdaňovať.

79. Ak vychádzame z toho, že skrytý prírastok hodnoty určitých aktív podlieha dani zásadne v tom štáte, v ktorom vznikol, [44] môže

43 — Ú. v. ES L 225, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 142, naposledy zmenená smernicou Rady 2006/98/ES z 20. novembra 2006, ktorou sa z dôvodu pristúpenia Bulharska a Rumunska upravujú určité smernice v oblasti zdaňovania.

44 — Pozri v tomto zmysle rozsudok zo 7. septembra 2006, N, C-470/04, Zb. s. I-7409, bod 46, ako aj bod 97 mojich návrhov z 30. marca 2006 v tejto veci.

cezhraničný prenos aktív zasahovať do rozdelenia daňovej právomoci. Ak sa tým skryté rezervy presunú do iného členského štátu, potom štát, na území ktorého boli vytvorené, už nemôže bez ďalšieho zdaniť zisky dosiahnuté uvoľnením rezerv.

80. Úpravy, ktoré by mali pôsobiť proti danému zásahu do rozdelenia daňovej právomoci, musia byť v každom prípade spôsobilé zabezpečiť dosiahnutie tohto cieľa a nesmú presahovať rámec toho, čo je na dosiahnutie tohto cieľa nevyhnutné. [45]

81. V danom prípade je vecou vnútroštátneho súdu, aby skúmal, do akej miery týmto zásadám zodpovedajú vnútroštátne právne predpisy o prevode aktív a daňovom zaobchádzaní so skrytými rezervami, o ktorých nemá Súdny dvor žiadne informácie.

45 — Pozri bod 30 vyššie a tam citovanú judikatúru.

3. Neutralizácia obchodov v rámci daňovej jednotky

82. X Holding na záver poukazuje na to, že obchody medzi vnútroštátnymi podnikmi, ktoré sú zoskupené do daňovej jednotky, zostávajú daňovo neutrálne, zatiaľ čo príslušné cezhraničné obchody medzi prepojenými podnikmi, ktoré nemôžu tvoriť daňovú jednotku, sa pri zdaňovaní zohľadňujú.

83. Aby sa zabránilo tomu, že predmet zdanenia sa počas realizácie cezhraničných obchodov presunie z jedného členského štátu do druhého, je nevyhnutné realizovať tieto obchody za podmienok, ktoré sú na trhu bežné, a zaúčtovať ich v daňových bilanciách. [46] Hoci dodatočné zvýšené náklady spojené s dokumentáciou transferových cien síce sťažujú obchody medzi prepojenými podnikmi so sídlom v rôznych členských štátoch, vnútroštátne predpisy o transferových cenách, pokiaľ predstavujú obmedzenie slobody usadiť sa, sú na účely zachovania rozdelenia daňovej právomoci opodstatnené, a to za predpokladu, že zohľadňujú zásadu primeranosti.

46 — K vnútroštátnym predpisom, ktoré majú zaručiť rešpektovanie zásady úplnej hospodárskej súťaže, pozri bližšie moje návrhy z 10. mája 2009, SGI, C-311/08, vec v konaní.

V — Návrh

84. Na základe týchto úvah navrhujem Súdnemu dvoru, aby na prejudiciálnu otázku Hoge Raad odpovedal takto:

Článku 43 ES v spojení s článkom 48 ES neodporuje vnútroštátna právna úprava členského štátu, ktorá umožňuje spoločnosti usadenej v tomto štáte a jednej alebo viacerým jej dcérskym spoločnostiam so sídlom v tuzemsku vytvoriť daňovú jednotku s dôsledkom, že daň, ktorú dlhujú, bude vyberaná od materskej spoločnosti tak, ako keby išlo o jedného daňovníka, ktoré však nedovoľujú, aby sa do daňovej jednotky začleňovali dcérske spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte.