NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
prednesené 4. septembra 2008 [1]

I — Úvod

1. Predmetom tohto návrhu na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Conseil d'État (Štátna rada) (Francúzsko), sú ustanovenia francúzskeho Code général des impôts (všeobecný zákonník o daniach, ďalej len „VZD"), ktoré sa týkajú zdanenia skupín obchodných spoločností.

2. Tieto ustanovenia umožňujú požívať výhody „daňovej integrácie", ktorej základnou myšlienkou je prirovnať skupinu, ktorá sa skladá z materskej spoločnosti a z dcérskych spoločností, podniku, ktorý má viacej prevádzkarní. Daňový režim skupiny umožňuje materskej spoločnosti sumarizovať zisky a straty všetkých spoločností skupiny, v dôsledku čoho sa stane jediným daňovníkom dane z príjmov právnických osôb pre celkový výsledok skupiny.

3. Žalobkyňa vo veci samej, spoločnosť založená podľa francúzskeho práva, má v úmysle uskutočniť „daňovú integráciu" so svojimi poddcérskymi spoločnosťami založenými podľa francúzskeho práva. Osobitným znakom právnej veci je skutočnosť, že táto spoločnosť kontroluje svoje poddcérske spoločnosti prostredníctvom holandskej dcérskej spoločnosti. Francúzska daňová správa odmietla „daňovú integráciu" tejto materskej spoločnosti a poddcérskych spoločností s odôvodnením, že dcérska spoločnosť, ktorá vo Francúzsku nie je subjektom dane z príjmov právnických osôb, stojí medzi materskou spoločnosťou a poddcérskymi spoločnosťami.

4. Za týchto okolností sa vnútroštátny súd pýta, či v takomto postupe treba vidieť nedôvodné obmedzenie slobody usadiť sa.

5. Na objasnenie treba najskôr na úvod zdôrazniť, že tento návrh na začatie prejudiciálneho konania sa nepýta toho, či holandská dcérska spoločnosť musí tiež byť zahrnutá do „daňovej integrácie". Materská spoločnosť sa totiž uspokojila so žiadosťou o integráciu s jej francúzskymi poddcérskymi spoločnosťami. Skutkové okolnosti vo veci samej sa takto odlišujú od tých, ktoré viedli k rozsudkom Oy AA [2] a Marks & Spencer [3]. Posledné uvedené

1 — Jazyk prednesu: nemčina.

2 — Rozsudok z 18. júla 2007, C-2331/05, Zb. s. I-6373.

3 — Rozsudok z 13. decembra 2005, C-446/03, Zb. s. I-10837.

rozsudky sa týkajú otázok súvisiacich s cezhraničným zohľadnením ziskov a strát dosiahnutých spoločnosťami skupiny, ktoré sú usadené v rôznych členských štátoch. Naopak, v tomto prípade ide o to, či dcérska spoločnosť nerezident môže založiť vzťah, ktorý sa vyžaduje pre daňovú integráciu medzi materskou spoločnosťou rezidentom a poddcérskymi spoločnosťami rezidentmi.

7. Materská spoločnosť môže v zásade slobodne vymedziť okruh konsolidácie, to znamená určiť spoločnosti, ktoré sa majú zúčastniť „daňovej integrácie“. Podľa vnútroštátneho rozhodnutia však zo znenia článku 223 A VZD vyplýva, že pri vymedzení okruhu môže materská spoločnosť skupiny zahrnúť spoločnosť, ktorú vlastní nepriamo, len vtedy, ak spoločnosť, prostredníctvom ktorej ju vlastní, patrí tiež do skupiny, a je preto vo Francúzsku subjektom dane z príjmov právnických osôb.

II — Právny rámec

6. Vo svojom znení uplatniteľnom na skutkové okolnosti konania vo veci samej článok 223 A VZD stanovuje:

„Spoločnosť… môže byť jediným daňovníkom dane z príjmov právnických osôb z úhrnu výsledkov skupiny vytvorenej ňou samou a spoločnosťami, v ktorých vlastní najmenej 95 % základného imania, počas celého zdaňovacieho obdobia, priamo alebo nepriamo prostredníctvom spoločností skupiny…, Spoločnosti skupiny naďalej podliehajú povinnosti priznať svoje výsledky, ktoré môžu byť preskúmané za podmienok stanovených v článkoch L.13, L.14 a L.57 knihy daňových konaní… Členmi skupiny spoločností môžu byť jedine spoločnosti, ktoré udelili svoj súhlas a ktorých výsledky podliehajú dani z príjmov právnických osôb…“

8. V zmysle článku 223 B VZD: „Súhrnný výsledok je stanovený materskou spoločnosťou určením algebrického súčtu výsledkov každej zo spoločností skupiny určených za podmienok daňového práva alebo podľa podmienok stanovených v článku 217a…“

9. Z vnútroštátneho rozhodnutia vyplýva, že články 223 B, 223 D a 223 F VZD upravujú najmä neutralizáciu takých vnútroskupinových transakcií, akými sú krytie sporných pohľadávok a krytie rizík medzi spoločnosťami skupiny, vzdanie sa pohľadávok alebo vnútroskupinové subvencie, krytie na zníženie hodnoty účastí držaných v iných spoločnostiach skupiny a prevod investičného majetku v rámci skupiny.

III — Skutkové okolnosti a konanie vo veci samej

10. Žalobkyňa vo veci samej spoločnosť Papillon (ďalej len „Papillon“) je spoločnosťou, ktorá má sídlo vo Francúzsku. Vlastní 100 % základného imania holandskej spoločnosti Artist Performance and Communication (APC) BV. Posledná uvedená spoločnosť vlastní 99,99 % obchodných podielov Kiron SARL (ďalej len „Kiron“), ktorá má svoje sídlo vo Francúzsku. Kiron vlastní ďalšie francúzske obchodné spoločnosti.

11. Od 1. januára 1989 si spoločnosť Papillon zvolila režim „daňovej integrácie“. Skupina, na ktorej čele sa nachádzala spoločnosť Papillon, zahŕňala Kiron a viacero francúzskych dcérskych spoločností Kironu. Francúzska daňová správa jej však s konečnou platnosťou odmietla priznať výhodu režimu „daňovej integrácie“. Svoje rozhodnutie odôvodnila tým, že spoločnosť Papillon nemohla vytvoriť skupinu so spoločnosťami nepriamo vlastnenými prostredníctvom spoločnosti so sídlom v Holandsku, keďže posledná uvedená spoločnosť nepodliehala vo Francúzsku dani z príjmov právnických osôb, a nemôže byť preto sama súčasťou „daňovej integrácie“. Spoločnosti Papillon bola vyrubená daň vo výške vlastných ziskov, ktoré priznala, bez možnosti ich kompenzácie výsledkami iných spoločností integrovanej skupiny.

12. Spoločnosť Papillon napadla nedoplatky na dani z príjmov právnických osôb, ako aj daňové sankcie, ktoré jej boli uložené za tri zdaňovacie obdobia. Rozsudkom z 9. februára 2004 Tribunal administratif de Paris (Správny súd v Paríži) [4] zamietol zvyšnú spornú časť žaloby spoločnosti Papillon po tom, ako daňová správa v priebehu konania čiastočne znížila výšku daňových nedoplatkov. Cour administrative d’appel de Paris (Odvolací správny súd v Paríži) [5] tiež zamietol v odvolacom konaní návrhy spoločnosti Papillon v zvyšnej časti po tom, ako znova rozhodol o zastavení konania, pokiaľ ide o sumy znížené v priebehu konania, a rozhodol o čiastočnom znížení spornej daňovej povinnosti a daňových sankcií.

13. Tento rozsudok Cour administrative d’appel de Paris spoločnosť Papillon napadla kasačným dovolaním na vnútroštátny súd, ktorým je Conseil d’État.

IV — Návrh na začatie prejudiciálneho konania

14. Rozsudkom z 10. júla 2007, doručeným do kancelárie Súdneho dvora 12. septembra 2007, Conseil d’État rozhodol o prerušení konania a položil Súdnemu dvoru tieto prejudiciáne otázky:

4 — Táto poznámka nie je relevantná pre slovenské jazykové znenie.

5 — Táto poznámka nie je relevantná pre slovenské jazykové znenie.

„1. Predstavuje nemožnosť vyplývajúca z režimu vymedzeného článkami 223 A a nasl. [VZD] zahrnúť do okruhu daňovej integrovanej skupiny poddcérsku spoločnosť materskej spoločnosti, keď je vlastnená prostredníctvom dcérskej spoločnosti, ktorá, keďže je usadená v inom členskom štáte… a keďže nevykonáva činnosť vo Francúzsku, nepodlieha francúzskej dani z príjmov právnických osôb, a preto sama osebe nemôže patriť do skupiny, v rozsahu, v akom mala daňová výhoda vyplývajúca z režimu „daňovej integrácie“ svoje účinky na zdanenie materskej spoločnosti skupiny, ktorá môže kompenzovať zisky a straty realizované všetkými spoločnosťami integrovanej skupiny a mať prospech z daňovej neutralizácie vnútroskupinových transakcií, obmedzenie slobody usadiť sa z dôvodu daňového dôsledku voľby materskej spoločnosti vlastniť poddcérsku spoločnosť prostredníctvom francúzskej dcérskej spoločnosti alebo skôr prostredníctvom dcérskej spoločnosti usadenej v inom členskom štáte?

2. V prípade kladnej odpovede, môže byť takéto obmedzenie odôvodnené buď potrebou zachovania súdržnosti systému ‚daňovej integrácie', najmä mechanizmov daňovej neutralizácie vnútroskupinových transakcií, s ohľadom na dôsledky systému, ktorý spočíva v tom, že sa na dcérsku spoločnosť usadenú v inom členskom štáte hľadí ako na patriacu do skupiny jedine na účely podmienky nepriameho vlastnenia poddcérskej spoločnosti, ktorá je naďalej vyňatá z uplatňovania režimu skupiny, pretože nepodlieha francúzskej dani, alebo akýmkoľvek iným naliehavým dôvodom všeobecného záujmu?“

15. V priebehu konania pred Súdnym dvorom predniesli písomné a ústne pripomienky spoločnosť Papillon, francúzska, holandská a nemecká vláda, ako aj Komisia Európskych spoločenstiev. Španielska vláda navyše predložila ústne pripomienky.

V — Právne posúdenie

16. Svojimi dvoma prejudiciálnymi otázkami sa vnútroštátny súd snaží v podstate dozvedieť, či sporné (francúzske) ustanovenia spôsobujú obmedzenie slobody usadiť sa a prípadne či toto obmedzenie môže byť opodstatnené.

A — *Úvodné pripomienky*

17. Predmetom sporných ustanovení je zdanenie obchodných spoločností, a teda priama daň. Na úvod treba pripomenúť ustálenú judikatúru Súdneho dvora, podľa ktorej, aj keď priame zdanenie patrí do právomocí členských štátov, členské štáty ho musia uplatňovať v súlade s právom Spoločenstva. [6]

18. Okrem toho treba skonštatovať, že sa vnútroštátny súd správne domnieva, že skutkové okolnosti vo veci samej patria do pôsobnosti slobody usadiť sa v zmysle článku 43 ES a nie voľného pohybu kapitálu v zmysle článku 56 ods. 1 ES.

19. Na zodpovedanie otázky, či sa na vnútroštátnu právnu úpravu vzťahuje jedna alebo druhá sloboda pohybu, je potrebné zohľadniť predmet danej právnej úpravy. [7]

20. Vnútroštátne ustanovenia, ktoré sa uplatňujú v súvislosti s vlastníctvom majetkovej účasti, ktorá umožňuje vykonávať podstatný vplyv na rozhodnutia tejto spoločnosti a rozhodovať o jej činnosti, patria podľa judikatúry Súdneho dvora do pôsobnosti slobody usadiť sa. [8] Práve preto pravidlá, ktoré upravujú len vzťahy v rámci skupiny spoločností, zasahujú prevažujúco do slobody usadiť sa. [9] Aj za predpokladu, že by táto právna úprava mala súčasne obmedzujúce účinky na voľný pohyb kapitálu, tieto účinky by boli nevyhnutným dôsledkom prípadného zásahu do slobody usadiť sa, a neodôvodňovali by teda samostatné skúmanie uvedenej právnej úpravy vzhľadom na články 56 ES a nasl. [10]

21. Z toho vyplýva, že v tejto právnej veci je relevantná iba sloboda usadiť sa. Podľa sporných ustanovení sa totiž daňová integrácia uplatní len v prípade spoločností, ktorých materská spoločnosť vlastní priamo alebo nepriamo aspoň 95 % základného imania. Takáto rozsiahla účasť tiež umožňuje výkon podstatného a rozhodujúceho vplyvu na vlastnených spoločnostiach.

6 — Pozri rozsudky z 26. júna 2008, Burda, C-284/06, Zb. s. I-4571, bod 66; Oy AA, už citovaný v poznámke pod čiarou 2, bod 20; z 12 septembra 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Zb. s. I-11673, bod 35, a z 12. decembra 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Zb. s. I-7995, bod 40.

7 — Pozri najmä rozsudky z 3. októbra 2006, Fidium Finanz, C-452/04, Zb. s. I-9521, body 34 a 44 až 49; z 13. marca 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Zb. s. I-2107, body 26 až 34, a z 24. mája 2007, Holböck, C-157/05, Zb. s. I-4051, body 22 a 23.

8 — Rozsudky Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, už citovaný v poznámke pod čiarou 6, body 31 a 32, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, už citovaný v poznámke pod čiarou 7, bod 27, Oy AA, už citovaný v poznámke pod čiarou 2, bod 20, z 21. novembra 2002, X a Y, C-436/00, Zb. s. I-10829, bod 37, a z 13. apríla 2000 Baars, C-251/98, Zb. s. I-2787, bod 22.

9 — Rozsudky Burda, už citovaný v poznámke pod čiarou 6, bod 68, z 12. decembra 2006; Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Zb. s. I-11753, bod 118; Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, už citovaný v poznámke pod čiarou 7, bod 33, a Oy AA, už citovaný v poznámke pod čiarou 2, bod 23.

10 — Rozsudky Oy AA, už citovaný v poznámke pod čiarou 2, bod 24; Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, už citovaný v poznámke pod čiarou 6, bod 33, a Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, už citovaný v poznámke pod čiarou 7, bod 34.

B — *Obmedzenie slobody usadiť sa*

22. Sloboda usadiť sa zahŕňa právo spoločností, ktoré sú založené v súlade s právnou úpravou členského štátu a ktoré majú svoje registrované sídlo, ústredie riadenia alebo hlavné miesto podnikateľskej činnosti vnútri Európskeho spoločenstva, vykonávať svoju činnosť v iných členských štátoch prostredníctvom dcérskej spoločnosti, organizačnej zložky alebo obchodného zastúpenia. [11]

23. Hoci cieľom ustanovení Zmluvy ES týkajúcich sa slobody usadiť sa je podľa ich znenia zabezpečiť v hostiteľskom členskom štáte zaobchádzanie podľa podmienok stanovených pre vlastných štátnych príslušníkov, tieto ustanovenia rovnako bránia tomu, aby členský štát pôvodu zasahoval do usadenia niektorého zo svojich štátnych príslušníkov alebo spoločnosti založenej v súlade s jeho právnou úpravou v inom členskom štáte. [12]

24. Na objasnenie treba opätovne zdôrazniť, že vnútroštátny súd sa nepýta na to, či skutočnosť, že holandská dcérska spoločnosť nemôže byť zahrnutá do „daňovej integrácie“, je obmedzením slobody usadiť sa. Predmetom návrhu na začatie prejudiciálneho konania je skôr otázka, či skutočnosť, že francúzska materská spoločnosť nemôže vytvoriť „daňovú integráciu“ so svojimi francúzskymi poddcérskymi spoločnosťami, keď dcérska spoločnosť, ktorá stojí medzi materskou spoločnosťou a poddcérskymi spoločnosťami je usadená v zahraničí, predstavuje obmedzenie.

25. Ako vyplýva z vnútroštátneho rozhodnutia, režim „daňovej integrácie“ znižuje daňové bremeno materskej spoločnosti tým, že umožňuje kompenzovať zisky a straty všetkých spoločností. Táto kompenzácia totiž umožňuje skupine okamžite ťažiť zo strát niektorých spoločností. Bez integrácie tieto straty môžu byť len prenesené a môžu byť využité len v priebehu nasledujúcich zdaňovacích období.

26. V zmysle ustanovení článkov 223 A a nasl. VZD sa táto daňová výhoda však neprizná, keď francúzska materská spoločnosť vlastní, na základe vlastnej slobody usadiť sa, svoju poddcérsku spoločnosť tiež usadenú vo Francúzsku, a to prostredníctvom dcérskej spoločnosti, ktorá je usadená v inom členskom štáte a ktorá nepodniká vo Francúzsku.

27. Výhoda režimu „daňovej integrácie“ totiž závisí od splnenia dvoch podmienok. Na jednej strane spoločnosti, v ktorých materská spoločnosť vlastní priamo alebo nepriamo účasť, môžu byť zahrnuté do „daňovej integrácie“ len vtedy, ak účasť má pôvod v dcérskej spoločnosti, ktorá je tiež zahrnutá do „daňovej

11 — Pozri rozsudky z 21. septembra 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Zb. s. I-6161, bod 35; zo 14. decembra 2000, AMID, C-141/99, Zb. s. I-11619, bod 20; z 23. februára 2006, Keller Holding, C-471/04, Zb. s. I-2107, bod 29, a z 15. mája 2008, Lidl Belgium, C-414/06, Zb. s. I-3601, bod 18.

12 — Pozri rozsudky Lidl Belgium, už citovaný v poznámke pod čiarou 11, bod 19; zo 16. júla 1998, ICI, C-264/96, Zb. s. I-4695, bod 21, a zo 6. decembra 2007, Columbus Container Services, C-298/05, bod 33.

integrácie“. Účasti teda musia tvoriť „neprerušený reťazec“. Na druhej strane iba spoločnosti, ktoré sú subjektmi dane z príjmov právnických osôb, môžu byť zahrnuté do integrácie.

28. Francúzska materská spoločnosť, ktorá vlastní svoje poddcérske spoločnosti prostredníctvom dcérskej spoločnosti nerezidenta, teda nemôže nikdy splniť podmienky „daňovej integrácie“. Dcérska spoločnosť nerezident nemôže byť tiež zahrnutá do „daňovej integrácie“, pretože nie je subjektom dane z príjmov právnických osôb vo Francúzsku. Materská spoločnosť a poddcérske spoločnosti tiež v zásade nespĺňajú v dôsledku tejto skutočnosti prvú podmienku. Nevytvárajú „neprerušený reťazec“, pretože dcérska spoločnosť nerezident stojí medzi materskou spoločnosťou a poddcérskymi spoločnosťami.

29. Naopak, francúzska materská spoločnosť má možnosť vytvoriť „daňovú integráciu“ so svojimi francúzskymi poddcérskymi spoločnosťami, keď dcérska spoločnosť je usadená vo Francúzsku.

30. Predmetné ustanovenia v konaní vo veci samej vytvárajú nerovnosť v zaobchádzaní v súvislosti s možnosťou zvoliť si „daňovú integráciu“ podľa toho, či materská spoločnosť vlastní svoje účasti nepriamo prostredníctvom dcérskej spoločnosť usadenej vo Francúzsku, alebo v zahraničí.

31. Holandská vláda bezpochyby správne uviedla, že „neprerušený reťazec“ sa tiež vyžaduje v prípade čisto francúzskych skupín. Francúzskej materskej spoločnosti, ktorá vlastní svoje poddcérske spoločnosti prostredníctvom francúzskej dcérskej spoločnosti, sa však umožňuje tiež zahrnúť túto dcérsku spoločnosť do „daňovej integrácie“, čím sa reťazec uzavrie. Ak vlastní svoje poddcérske spoločnosti prostredníctvom dcérskej spoločnosti nerezidenta, potom je v zásade zbavená možnosti uzavrieť reťazec účastí tým, že zahrnie uvedenú dcérsku spoločnosť. Posledná uvedená spoločnosť totiž nemôže byť zahrnutá do integrácie, pretože nie je subjektom dane z príjmov právnických osôb vo Francúzsku.

32. To je práve dôvod, pre ktorý sa holandská vláda domnieva, že obmedzenie nevyplýva ani tak z „neprerušeného reťazca“, ktorý sa vyžaduje, ako skôr zo skutočnosti, že spoločnosť nerezident nemôže byť zahrnutá do „daňovej integrácie“.

33. Kritérium „neprerušeného reťazca“ tiež vedie k znevýhodneniu francúzskych spoločností, ktoré vlastnia účasti prostredníctvom spoločností nerezidentov. A práve a výlučne to je predmetom tohto návrhu na začatie prejudiciálneho konania, ako som už uviedla vyššie. Najčastejšie to budú len francúzske materské spoločnosti, ktoré majú dcérske spoločnosti nerezidenti, ktoré budú žiadať o zdanenie skupiny, z ktorej bude vylúčená

dcérska spoločnosť, pretože dcérske spoločnosti nerezidenti nemôžu byť hneď zahrnuté. Skupiny, ktoré sú čisto vnútroštátne, môžu naopak vytvoriť úplne jednoducho „neprerušený“ reťazec.

34. Francúzska vláda sa domnieva, že obe situácie, ktoré sporné ustanovenia upravujú rozdielne, nie sú porovnateľné. Toto stanovisko odôvodňuje zdôraznením, že v prípade ako vo veci samej je dcérska spoločnosť usadená v zahraničí, a preto nie je subjektom dani z príjmov právnických osôb vo Francúzsku.

35. Neporovnateľný charakter uvedených situácií sa však nemôže zakladať na skutočnosti, že dcérska spoločnosť, prostredníctvom ktorej sa vytvára účasť, nemá sídlo vo Francúzsku. Pripustiť, že členský štát môže voľne uplatniť rôzne zaobchádzanie iba z dôvodu tej skutočnosti, že sídlo spoločnosti sa nachádza v inom členskom štáte, by zbavilo pravidiel, ktoré sa týkajú slobody usadiť sa, ich obsahu. [13]

36. Iba samotná skutočnosť, že v prejednávanej veci dcérska spoločnosť nie je daňovníkom dane z príjmov právnických osôb vo Francúzsku, pretože má sídlo v Holandsku, nemôže odstrániť porovnateľný charakter. Rozhodujúcim je skôr to, že oba prípady sú porovnateľné z hľadiska cieľa, ktorý sledujú francúzske právne predpisy o zdanení skupín obchodných spoločností. [14]

37. Cieľom sporných ustanovení je prirovnať v čo najväčšej možnej miere k podniku, ktorý má viacej prevádzkarní, skupinu, ktorú materská spoločnosť tvorí so svojimi dcérskymi spoločnosťami. Na tento účel francúzska právna úprava umožňuje konsolidovať výsledky každej spoločnosti. Francúzska materská spoločnosť, ktorá chce byť konsolidovaná so svojimi poddcérskymi spoločnosťami, odpovedá na túto ambíciu nezávisle od toho, či ich vlastní prostredníctvom dcérskej spoločnosti usadenej vo Francúzsku, alebo v zahraničí. Z toho vyplýva, že oba prípady sú porovnateľné.

38. V tomto štádiu treba skonštatovať, že v dôsledku francúzskych právnych predpisov francúzsky daňový režim materskej spoločnosti, ktorá vlastní svoje poddcérske spoločnosti prostredníctvom dcérskej spoločnosti nerezidenta, je menej výhodný ako režim materskej spoločnosti, ktorá vlastní svoje poddcérske spoločnosti prostredníctvom dcérskej spoločnosti usadenej vo Francúzsku. Voľba materskej spoločnosti vlastniť svoje poddcérske spoločnosti prostredníctvom francúzskej alebo dcérskej spoločnosti nerezidenta teda môže spôsobovať daňové nevýhody.

13 — Pozri v tomto zmysle rozsudky z 28. januára 1986, Komisia/Francúzsko, 270/83, Zb. s. 273, bod 18, a z 8. marca 2001, Metallgesellschaft a i., C-397/98 a C-410/98, Zb. s. I-1727, bod 42.

14 — Pozri v tomto zmysle rozsudky Oy AA, už citovaný v poznámke pod čiarou 2, bod 38, a Metallgesellschaft a i., už citovaný v poznámke pod čiarou 13, bod 60.

39. Tento rozdiel v zaobchádzaní v závislosti od miesta sídla dcérskej spoločnosti vytvára obmedzenie slobody usadiť sa, keďže robí výkon tejto slobody menej atraktívnym, v dôsledku čoho materské spoločnosti by mohli upustiť od nadobudnutia, založenia alebo ponechania si dcérskej spoločnosti v inom členskom štáte. [15]

C — *Odôvodnenie obmedzenia*

40. Obmedzenie slobody usadiť sa by bolo prípustné iba vtedy, ak by bolo odôvodnené naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu. Navyše by za takého predpokladu muselo byť spôsobilé zabezpečiť uskutočnenie sledovaného cieľa a nesmelo by presahovať to, čo je na dosiahnutie tohto cieľa potrebné. [16]

1. Zachovanie rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi

41. Holandská a nemecká vláda sa domnievajú, že obmedzenie slobody usadiť sa, ktoré vyplýva zo sporných ustanovení, môže byť odôvodnené nutnosťou zachovania rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi. Navyše je nevyhnutná na to, aby sa zabránilo dvojnásobnému zohľadneniu strát, a na to, aby sa bojovalo proti daňovým únikom.

42. Súdny dvor pripustil tieto dôvody odôvodnenia vo svojom rozsudku Marks & Spencer [17]. V tomto rozsudku a v nasledujúcich rozsudkoch, však išlo o možnosť zohľadniť cezhraničné zisky a straty.

43. Prípad tejto právnej veci sa od nich odlišuje. Predmetom prejudiciálnej otázky totiž nie je to, či holandská dcérska spoločnosť musí byť zahrnutá do režimu „daňovej integrácie“, to znamená, či jej zisky a straty musia byť tiež zahrnuté do daňovej konsolidácie. Prípadné rozdelenie právomocí zdanenia členských štátov a dvojnásobné zohľadnenie strát sú nepochybne dôvody odôvodnenia, nad ktorými sa treba zamyslieť.

15 — Pozri v tomto zmysle najmä rozsudok Lidl Belgium, už citovaný v poznámke pod čiarou č. 11, bod 25.

16 — Pozri rozsudky Lidl Belgium, už citovaný v poznámke pod čiarou 11, bod 27; Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, už citovaný v poznámke pod čiarou 7, bod 64; Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, už citovaný v poznámke pod čiarou 6, bod 47, a Marks & Spencer, už citovaný v poznámke pod čiarou 3, bod 35.

17 — Rozsudok Marks & Spencer, už citovaný v poznámke pod čiarou 3, bod 35. O otázke, či tieto tri dôvody odôvodnenia musia byť splnené kumulatívne, aby sa odôvodnilo obmedzenie, pozri, pokiaľ ide o zápornú odpoveď, rozsudok Lidl Belgium, už citovaný v poznámke pod čiarou 11 (bod 40), a bod 18 návrhov, ktoré predniesla generálna advokátka Sharpston vo veci, o ktorej sa rozhodlo rozsudkom Marks & Spencer, už citovaný v poznámke pod čiarou 3 (bod 51).

44. Holandská a nemecká vláda sa domnievajú, že v prejednávanej veci treba najskôr skúmať, či „daňová integrácia“ musí byť tiež prípustná v cezhraničnom rozmere. Skúmajú, či sloboda usadiť sa predpisuje v zásade zahrnúť tiež holandskú dcérsku spoločnosť do uvedenej integrácie. Toto skúmanie však nevedie k definitívnemu záveru, ktorý by odpovedal na skutočný návrh na začatie prejudiciálneho konania. Predmetom prejudiciálnej otázky je totiž len to, či sporné ustanovenia zasahujú do slobody usadiť sa tým, že neumožňujú „daňovú integráciu“ medzi dvoma francúzskymi spoločnosťami, medzi ktorými sa nachádza spoločnosť nerezident. Samotná spoločnosť nerezident takto nie je zahrnutá do „daňovej integrácie“, ale výlučne vytvára spojenie medzi materskou spoločnosťou a poddcérskymi spoločnosťami.

45. Keďže spoločnosť nerezident nemá byť v prejednávanej veci zahrnutá do „daňovej integrácie“, uvedená skutočnosť nevyvoláva priamo problém rozdelenia daňovej právomoci medzi rôznymi členskými štátmi. V prejednávanej veci sa neukazuje žiadna skutočnosť, ktorá by naznačovala, že zisky a straty holandskej spoločnosti sú zohľadnené za hranicami, vo Francúzsku.

46. Holandská spoločnosť nebude najmä zahrnutá do „daňovej integrácie“ vo Francúzsku. Preto sa neukazuje, že existuje nebezpečenstvo dvojitého zohľadnenia v zmysle už citovaného rozsudku Marks & Spencer. Judikatúra, ktorú Súdny dvor venoval pravidlám zabraňujúcim dvojitému zohľadneniu strát, sa týkala k dnešnému dňu zohľadnenia tej istej straty v dvoch rôznych členských štátoch. Je to logické, pretože odôvodnenie založené na úmysle vyhnúť sa dvojitému zohľadneniu strát je úzko spojené s rozdelením daňovej právomoci. [18] Ide teda o zohľadnenie rovnakej straty dvoma rôznymi daňovými úradmi. V prejednávanej veci francúzska vláda zdôrazňuje len nebezpečenstvo, že straty francúzskych spoločností môžu byť viackrát zohľadnené vo Francúzsku.

47. Keďže v prejednávanej veci nejde o „daňovú integráciu“ holandskej spoločnosti, nič nenaznačuje tomu, že sporné predmetné ustanovenia sú nevyhnutné na zabránenie daňovému úniku.

48. V tomto štádiu teda musíme vyvodiť záver, že sa neuviedla žiadna skutočnosť, aby sa preukázalo, že sporné predmetné ustanovenia sú odôvodnené dôvodmi založenými na rozdelení daňovej právomoci medzi členskými štátmi, dvojitým zohľadnením strát

18 — Pozri bod 54 návrhov, ktoré som predniesla vo veci, o ktorej sa rozhodlo Oy AA, už citovaný v poznámke pod čiarou 2.

alebo daňovým únikom. Vnútroštátny súd, francúzska a španielska vláda sa tiež zvlášť neodvolávajú na tieto odôvodnenia, ale vychádzajú z daňovej koherencie ako prípadného odôvodnenia.

2. Koherencia daňového systému

49. Francúzska vláda tvrdí, že sporné predmetné ustanovenia sú nevyhnutné na zachovanie koherencie režimu „daňovej integrácie". Vysvetľuje, že tento režim stanovuje daňovú konsolidáciu spoločností. Na vyváženie stanovuje neutralizáciu niektorých operácií medzi spoločnosťami skupiny v súlade s článkami 223 B, 223 D a 223 F VZD. Včlenenie spoločnosti nerezidenta do reťazca integrovaných spoločností bráni neutralizácii operácií vo vnútri skupiny a hrozí najmä tým, že straty sa zohľadnia viackrát pri výpočte výsledku skupiny.

50. Súdny dvor v zásade pripustil, že nevyhnutnosť zachovania koherencie daňového systému môže odôvodniť určité obmedzenie výkonu základných slobôd garantovaných Zmluvou. [19] Toto odôvodnenie však využíva s opatrnosťou, takže niektorí predpokladali, že Súdny dvor od neho upustil. Súdny dvor ho však predsa len skúmal v nedávnych rozhodnutiach. [20]

51. Na uplatnenie tohto odôvodnenia vyžaduje Súdny dvor priamu spojitosť medzi predmetnou daňovou výhodou a vyvážením tejto výhody prostredníctvom určitého daňového odvodu. [21] Priamy charakter tohto vzťahu musí byť na úrovni dotknutých daňovníkov preukázaný vzhľadom na cieľ sledovaný predmetnou právnou úpravou úzkou súvislosťou medzi aspektom odpočítateľnosti a aspektom zdanenia. [22]

52. Zdá sa, že Súdny dvor upustil od ďalšej podmienky, ktorá vyžaduje, aby daňová výhoda a odvod boli koncentrované na jedného a toho istého daňovníka, [23] a to vo svojom už citovanom rozsudku Manninen [24]. V konečnom dôsledku toto ďalšie kritérium by mohlo byť v plnej miere splnené v prejed-

19 — Rozsudky z 28. januára 1992, Bachmann, C-204/90, Zb. s. I-249, bod 28, a Komisia/Belgicko, C-300/90, Zb. s. I-305, bod 21. Pozri tiež rozsudky zo 7. septembra 2004, Manninen, C-319/02, Zb. s. I-7477, bod 42, a Keller Holding, už citovaný v poznámke pod čiarou 11, bod 40.

20 — Rozsudky z 28. februára 2008, Deutsche Shell, C-293/06, Zb. s. I-1129, bod 37; z 8. novembra 2007, Amurta, C-379/05, Zb. s. I-9569, bod 46; z 11. októbra 2007, Hollmann, C-443/06, Zb. s. I-8491, bod 56, a Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, už citovaný v poznámke pod čiarou 7, bod 68.

21 — Rozsudky zo 14. novembra 1995, Svensson a Gustavsson, C-484/93, Zb. s. I-3955, bod 18, a ICI, už citovaný v poznámke pod čiarou 12, bod 29. Pozri tiež rozsudky Manninen, už citovaný v poznámke pod čiarou 19, bod 42, a Keller Holding, už citovaný v poznámke pod čiarou 11, bod 40, a rozsudky už citované v poznámkach pod čiarou 19 a 20.

22 — Rozsudok Deutsche Shell, už citovaný v poznámke pod čiarou 20 (bod 37), ktorý sa zmieňuje o rozsudku z 11. augusta 1995, Wielockx (C-80/94, Zb. s. I-2493, bod 24).

23 — Pokiaľ ide o kritiku pôvodnej judikatúry, pozri body 53 a nasl. návrhov, ktoré som predniesla vo veci, o ktorej sa rozhodlo rozsudkom Manninen, už citovaný v poznámke pod čiarou 19 (body 53 a nasl.).

24 — Generálny advokát Geelhoed zastáva tento rozbor v bode 88 svojich návrhov, ktoré predniesol vo veci, o ktorej sa rozhodlo rozsudkom Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, už citovaný v poznámke pod čiarou 7 (bod 88).

návanej veci, pretože by bolo neprirodzené nedomnievať sa, že spoločnosti skupiny — ktoré sa snažia o to, aby sa s nimi zaobchádzalo ako s daňovou entitou, — nie sú považované za „tých istých“ daňovníkov v zmysle tejto judikatúry.

53. Ako správne uviedol generálny advokát Poiares Maduro vo svojich návrhoch, ktoré predniesol vo veci, o ktorej sa rozhodlo už citovaným rozsudkom Marks & Spencer, zachovanie daňovej koherencie slúži na ochranu integrity národných daňových režimov, ktorých koncepcia patrí každému členskému štátu, pokiaľ však nevystavuje vnútorný trh nebezpečenstvu nad nevyhnutnú mieru. Koherenciu treba najprv posúdiť vzhľadom na účel a logiku sporného daňového režimu. [25]

54. Cieľom sporných francúzskych ustanovení o „daňovej integrácii“ je daňová neutralita účinkov vytvorenia skupiny tým, že sa prirovná k podniku, ktorý má niekoľko prevádzkarní. Výhoda spočíva v konsolidácii výsledkov členov skupiny, to znamená v skutočnosti, že zisky a straty všetkých spoločností sa sumarizujú na úrovni materskej spoločnosti, a je to práve tento konsolidovaný výsledok, ktorý predstavuje základ dane. Skupina nesmie mať dodatočnú výhodu, ktorá by jej umožnila viackrát uplatniť straty v rámci konsolidácie. Je to práve tento dôvod, pre ktorý táto konsolidácia má logicky za následok podľa sporných francúzskych ustanovení zaručenie toho, že tie isté straty nemôžu byť zohľadnené viackrát v rámci skupiny. [26] Dvojité zohľadnenie strát by porušilo neutralitu, ktorú vyžaduje „daňová integrácia“. Francúzsky režim neutralizuje niektoré operácie práve preto, aby sa vyhlo tomuto dvojitému zohľadneniu strát.

55. Francúzska vláda najmä vysvetlila nasledujúci príklad preto, aby objasnila tieto neutralizačné opatrenia. Poddcérskej spoločnosti vznikne strata. To vedie dcérsku spoločnosť k tomu, aby zaúčtovala krytie na zníženie hodnoty jej účasti v poddcérskej spoločnosti. Materská spoločnosť zaúčtuje krytie z tohto dôvodu na zníženie hodnoty jej účasti v dcérskej spoločnosti. Takto sme svedkami straty, ktorá vznikla poddcérskej spoločnosti a ktorá teda vyvoláva krytie v účtovných knihách dcérskej spoločnosti a materskej spoločnosti. Pokiaľ materská spoločnosť a poddcérska spoločnosť vytvárajú „daňovú integráciu“, potom táto strata je zohľadnená dvakrát v konsolidácií výsledkov. Prvýkrát ako priama strata v účtovných knihách poddcérskej spoločnosti a druhýkrát vo forme krytia v účtovných knihách materskej spoločnosti ako straty dcérskej spoločnosti.

56. Na zabránenie tomuto dvojitému zohľadneniu strát sporné francúzske ustanovenia o „daňovej integrácii“ stanovujú určité neutralizačné opatrenia. Ich účinkom v uvádzanom prípade je to, že straty sú zohľadnené len jediný krát. Podľa názoru francúzskej vlády, ak stojí dcérska spoločnosť nerezident medzi

25 — Návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Poiares Maduro zo 7. apríla 2005 vo veci Marks & Spencer, už citovaný v poznámke pod čiarou 3, bod 66.

26 — Návrhy vo veci Marks & Spencer, už citované v poznámke pod čiarou 3, bod 71.

materskou spoločnosťou a poddcérskymi spoločnosťami, straty sú naopak dvakrát zohľadnené: prvýkrát vo forme priamych strát, ktoré vznikli poddcérskej spoločnosti, a druhýkrát vo forme krytia, ktoré vytvára materská spoločnosť na to, aby znížila hodnotu svojej účasti, pretože vnútorné operácie podľa jej názoru nie sú neutralizované, keďže dcérska spoločnosť nerezident nie je súčasťou skupiny.

57. V tomto štádiu musíme teda skonštatovať, že cieľ a systém sporných francúzskych ustanovení o „daňovej integrácii“ si vyžadujú neutralizovať pred konsolidáciou niektoré operácie uskutočnené v skupine. Existuje priamy vzťah medzi daňovou výhodou, ktorá znižuje daňové bremeno skupiny, a vyvážením, ktoré táto výhoda nachádza v daňovom odvode v zmysle judikatúry Súdneho dvora?

58. V už citovanom rozsudku Bachmann založil Súdny dvor priamy vzťah medzi odpočítateľnosťou poistného a zdanením náhrad, ktoré sú povinné zaplatiť poisťovne z dôvodu plnenia predmetnej poistnej zmluvy. Keďže pán Bachmann uzavrel v Nemecku poistnú zmluvu, ktorej plnenie nebolo zdaniteľným plnením v Belgicku, belgické úrady mohli oprávnene odmietnuť uznať daňový odpočet poistného zaplateného v súvislosti s týmito zmluvami.

59. Vo veciach rozhodnutých k dnešnému dňu, keď bola daňová koherencia dôvodom rozhodujúcich odôvodnení, nevýhoda v tomto zmysle spočívala v odvode z dôvodu kompenzácie, to znamená v zdanení. V tomto prípade nevýhoda spočíva naopak v neutralizácii niektorých operácií uskutočnených v skupine. Nemožno v tom vidieť zdanenie v striktnom slova mysle, pretože opatrenia neutralizácie nepredstavujú daňový odvod. Treba v tom však vidieť daňovú nevýhodu, keďže niektoré operácie, najmä krytia na zníženie hodnoty účasti, nie sú zohľadnené, hoci tak tomu je vtedy, keď spoločnosť funguje samostatne. Existuje tiež priamy vzťah medzi ustanoveniami neutralizácie a daňovou integráciou, keďže konsolidácia výsledkov rôznych spoločností skupiny je uznaná len vtedy, ak sa súčasne zabezpečí, že sledovaný cieľ nie je ohrozený opakovaným zohľadnením niektorých strát.

60. Z toho vyplýva, že ustanovenie, ktorého účelom je zabrániť opakovanému zohľadneniu strát s cieľom zachovať daňovú koherenciu, je v zásade odôvodnené.

61. Sporné francúzske ustanovenia musia tiež byť v súlade so zásadou proporcionality.

62. Nesmie najmä existovať menej prísny prostriedok, ktorý by umožnil dospieť k tomu, že strata nebude využitá viackrát. Preto treba preukázať, že v prípade, že dcérska spoločnosť stojí medzi materskou spoločnosťou a poddcérskou spoločnosťou, niektoré operácie nemôžu byť na to, aby sa vyhlo viacnásobnému využitiu strát, neutralizované tak ako v čisto francúzskom kontexte. Ako o menej prísnom prostriedku by sme mohli uvažovať o neutralizácií predmetných operácií, a to presne rovnakým spôsobom ako v čisto francúzskom kontexte.

63. Francúzska vláda však poukazuje na rôzne ťažkosti, ktoré vznikajú pri určení dvojitého zohľadnenia strát, keď spoločnosť nerezident stojí medzi materskou spoločnosťou a poddcérskou spoločnosťou. Podľa jej názoru nie je vôbec ľahké presne zistiť prípadné dvojité zohľadnenie strát, pretože suma krytia nezodpovedá vo všeobecnosti veľkosti straty dcérskej spoločnosti. Navyše nie je jednoducho možné identifikovať presný pôvod krytia. Preto, aby sa k tomu dospelo, treba navyše podľa jej názoru novelizovať zákon.

64. V tejto súvislosti treba najskôr zdôrazniť, že praktické ťažkosti nemôžu samy osebe odôvodniť zásah do slobody, ktorú zaručuje Zmluva. [27]

65. Ďalej právna úprava Spoločenstva, to znamená smernica 77/799/EHS [28], umožňuje členským štátom vyžadovať od príslušných úradov iných členských štátov všetky informácie, ktoré môžu byť relevantné pre presný výpočet predmetnej dane z príjmov právnických osôb.

66. Navyše treba skonštatovať, že dotknuté daňové orgány majú možnosť od samotnej materskej spoločnosti požadovať dokumenty, ktoré uznajú za nevyhnutné na posúdenie, či krytia zaúčtované materskou spoločnosťou na zníženie hodnoty účastí sa musia vysvetliť nepriamou stratou poddcérskej spoločnosti, ktorá sa odráža v krytiach zaúčtovaných v dcérskej spoločnosti. [29]

27 — Rozsudky zo 14. septembra 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, Zb. s. I-8203, bod 48; zo 4. marca 2004, Komisia/Francúzsko, C-334/02, Zb. s. I-2229, bod 30; Test Claimants in the FII Group Litigation, už citovaný v poznámke pod čiarou 9, body 155 až 157, ako aj bod 31 návrhov, ktoré predniesla generálna advokátka Sharpston vo veci, o ktorej sa rozhodlo rozsudkom Lidl Belgium, už citovaný v poznámke pod čiarou 11.

28 — Smernica Rady z 19. decembra 1977 o vzájomnej pomoci príslušných úradov členských štátov v oblasti priamych daní (Ú. v. ES L 336, s. 15; Mim. vyd. 09/001, s. 63).

29 — Pozri v tomto zmysle rozsudky z 29. marca 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Zb. s. I-2647, bod 57, Centro di Musicologia Walter Stauffer, už citovaný v poznámke pod čiarou 27, bod 49, a z 11. októbra 2007, Elisa, C-451/05, Zb. s. I-8251, bod 95, ako aj z 30. januára 2007, Komisia/Dánsko, C-150/04, Zb. s. I-1163, bod 54. Už citovaný rozsudok Rewe Zentralfinanz najmä zdôrazňuje vo svojom bode 58, že materská spoločnosť by mala mať právo vyžadovať všetky nevyhnutné dokumenty priamo od svojich dcérskych spoločností nerezidentov.

67. Na základe týchto informácií možno vážne pochybovať o tom, že úplné odmietnutie daňovej integrácie medzi materskou spoločnosťou a poddcérskou spoločnosťou, ktorej účasť je vo vlastníctve prostredníctvom dcérskej spoločnosti nerezidenta, je menej prísnym prostriedkom zabránenia dvojitého zohľadnenia strát, a teda prostriedkom zachovania daňovej koherencie. Bude teda úlohou vnútroštátneho súdu posúdiť s konečnou platnosťou, či sledovaný cieľ, akým je zabránenie dvojitého zohľadnenia strát v kontexte „daňovej integrácie“, možno tiež dosiahnuť menej prísnym prostriedkom neutralizácie, dokonca aj v cezhraničných prípadoch.

VI — Návrh

68. Z týchto dôvodov navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálne otázky, ktoré položil Conseil d'État, takto:

1. Vnútroštátna právna úprava, akou je francúzska „daňová integrácia“ podľa článkov 223 A a nasl. všeobecného zákonníka o daniach, ktorá vyžaduje, aby francúzska materská spoločnosť mohla vytvoriť integráciu so svojou francúzskou poddcérskou spoločnosťou len vtedy, ak vlastní túto poddcérsku spoločnosť prostredníctvom francúzskej dcérskej spoločnosti a nie prostredníctvom dcérskej spoločnosti nerezidenta, je obmedzením slobody usadiť sa.

2. Toto obmedzenie možno odôvodniť dôvodmi založenými na daňovej koherencii, ak vylúčenie môže zabrániť dvojitému zohľadneniu strát v rámci konsolidácie výsledkov materskej spoločnosti a poddcérskych spoločností a nejde nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie tohto cieľa. Je úlohou vnútroštátneho súdu overiť to.