NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
prednesené 12. septembra 2006 [1]

I — Úvod

1. Tento návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný Korkein hallinto-oikeus (Najvyšší správny súd vo Fínsku) sa týka prijatého fínskeho právneho predpisu Konserniavustuksesta verotuksessa annettu laki (zákona o finančných prevodoch v rámci skupiny v súvislosti so zdaňovaním). Zákon definuje finančné prevody v rámci skupiny ako finančné prevody, ktoré v rámci jednej skupiny spoločností prevádza materská spoločnosť dcérskej spoločnosti alebo dcérska spoločnosť materskej spoločnosti. Finančné prevody v rámci skupiny sa odpočítavajú od zdaniteľného príjmu z obchodnej činnosti prevádzajúcej spoločnosti a patria do zdaniteľného príjmu z obchodnej činnosti prijímajúcej spoločnosti. Za odpočítateľné sa však považujú len finančné prevody v rámci skupiny prevádzané medzi vnútroštátnymi akciovými spoločnosťami.

2. Logika, z ktorej vychádza táto fínska právna úprava, spočíva v rovnakom postavení skupiny zloženej z materských spoločností a dcérskych spoločností a spoločnosti, ktorá má viac miest podnikania. Na tento účel sa musí finančný prevod v rámci skupiny, uskutočnený medzi spoločnosťami patriacimi do tej istej skupiny, zdaniť len raz, a to jeho odpočítaním od zdaniteľného príjmu prevádzajúcej spoločnosti a jeho pripočítaním k zdaniteľnému príjmu prijímajúcej spoločnosti.

3. Preto takéto daňové zaobchádzanie s finančnými prevodmi v rámci skupiny umožňuje najmä použiť zisk dcérskej spoločnosti, ktorá sama podlieha dani, na zakrytie straty inej dcérskej spoločnosti, aby sa tak vyhla zdaneniu zisku.

4. Tento prípad je preto porovnateľný s prípadom vo veci Marks & Spencer [2]. V uvedenom prípade britská právna úprava umožňovala v rámci skupiny „previesť“ stratu spoločnosti do zisku druhej spoločnosti, aby

1 — Jazyk prednesu: nemčina.

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

sa vyhlo zdaneniu zisku. Teraz ide o opačný prípad, v ktorom môže byť zisk spoločnosti „prevedený“ do straty inej spoločnosti.

5. V oboch prípadoch spočíva problematika práva Spoločenstva v skutočnosti, že na cezhraničné skupiny sa toto daňové zvýhodnenie nevzťahuje. Vo veci Marks & Spencer Súdny dvor uviedol, že je tým spôsobené obmedzenie slobody usadiť sa, ktoré však bolo dôvodné, s výnimkou osobitného prípadu, keď sa strata vzniknutá v zahraničí nemohla žiadnym spôsobom vziať do úvahy na daňové účely. Súdny dvor oprel dôvodnosť obmedzenia o celkové hodnotenie troch hľadísk: ochranu vyrovnaného rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi, predchádzanie riziku dvojitého prihliadania na straty a boj proti daňovým únikom.

6. V tomto konaní je preto potrebné analyzovať, v akom rozsahu sa môžu zásady vyhlásené Súdnym dvorom vo veci Marks & Spencer použiť na tento prípad. V tejto súvislosti sa kladie aj otázka významu, ktorý sa má pripísať zásade koherencie daňového systému, čomu sa Súdny dvor nevenoval v rozsudku Marks & Spencer.

II — Právny rámec

A — *Právo Spoločenstva*

7. Článok 4 ods. 1 smernice 90/435/EHS [3] znie:

„Keď materská spoločnosť alebo jej stále sídlo na základe združenia materskej spoločnosti s jej dcérskou spoločnosťou dostáva prerozdelené zisky, štát materskej spoločnosti a štát jej stáleho sídla, okrem prípadu likvidácie dcérskej spoločnosti, buď:

— upustí od zdanenia takýchto ziskov, alebo

— zdaní tieto zisky, pričom udelí materskej spoločnosti a stálemu sídlu odrátať si od dane zlomok dane z príjmu právnických osôb spojenú s týmito ziskami a platenú dcérskymi spoločnosťami a všetkými úrovňami, ktoré sú pod nimi, za podmienky, že sa na všetkých úrovniach

3 — Smernica Rady z 23. júla 1990 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch (Ú. v. ES L 225, s. 6; Mim. vyd. 09/001, s. 147), zmenená a doplnená smernicou Rady 2003/123/ES z 22. decembra 2003, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 90/435/EHS (Ú. v. EÚ L 7, 2004, s. 41; Mim. vyd. 09/002, s. 3).

splnia požiadavky ustanovené v článku 2 a 3, do výšky limitu zodpovedajúcej dane.“

B — *Vnútroštátne právo*

8. § 1 až 5 Laki konserniavutuksesta verotuksessa 825/1986 (zákona o finančných prevodoch v rámci skupiny v súvislosti so zdaňovaním) v podstate stanovujú:

„§ 1 Tento zákon sa vzťahuje na odpočet finančného prevodu v rámci skupiny z príjmov pôvodcu tohto prevodu a na posudzovanie uvedeného prevodu ako príjmov jeho príjemcu pri zdaňovaní.

§ 2 Výraz ‚finančný prevod v rámci skupiny‘ označuje akýkoľvek prevod uskutočnený akciovou alebo družstevnou spoločnosťou vykonávajúcou hospodársku činnosť na účely hospodárskej činnosti vykonávanej inou akciovou alebo družstevnou spoločnosťou, ktorý nie je určený na zvýšenie imania a nie je odpočítateľný z príjmov na základe zákona o dani z príjmov z hospodárskej činnosti (360/1968).

§ 3 Ak tuzemská akciová spoločnosť alebo tuzemská družstevná spoločnosť (materská spoločnosť) vlastní aspoň deväť desatín základného imania inej tuzemskej akciovej spoločnosti alebo podielov inej tuzemskej družstevnej spoločnosti (dcérskej spoločnosti), materská spoločnosť si môže od svojich zdaniteľných príjmov pochádzajúcich z hospodárskej činnosti odpočítať finančný prevod v rámci skupiny, ktorý uskutočnila v prospech svojej dcérskej spoločnosti.

Pojem ‚dcérska spoločnosť‘ označuje aj akciové spoločnosti alebo družstevné spoločnosti, v ktorých materská spoločnosť vlastní aspoň deväť desatín základného imania alebo podielov spolu s jednou alebo viacerými inými dcérskymi spoločnosťami.

Ustanovenia prvého odseku sa vzťahujú aj na finančný prevod v rámci skupiny uskutočnený dcérskou spoločnosťou v prospech materskej spoločnosti alebo v prospech inej dcérskej spoločnosti materskej spoločnosti.

§ 4 Finančný prevod v rámci skupiny sa pri zdaňovaní jeho pôvodcu posudzuje ako výdavok a pri zdaňovaní jeho príjemcu ako príjem v daňovom roku, v ktorom sa uvedený prevod uskutočnil.

§ 5 Daňovníci majú právo na odpočet finančných prevodov v rámci skupiny, ktoré uskutočnili, ako výdavkov len vtedy, ak sú zodpovedajúce výdavky a príjmy zaevidované v účtovníctvach dotknutého pôvodcu a príjemcu.“

III — Skutkový stav a konanie

9. Spoločnosť Oy AA so sídlom vo Fínsku patrí do skupiny AA, ktorej materská spoločnosť, AA Ltd so sídlom v Spojenom kráľovstve, prostredníctvom dvoch iných spoločností so sídlom v Holandsku nepriamo vlastní 100 % akcií Oy AA. [4]

10. Na rozdiel od AA Ltd dosiahla Oy AA v posledných rokoch zisk. Keďže obchodná činnosť AA Ltd je významná aj pre Oy AA, Oy AA mala v úmysle prostredníctvom svojho príspevku podporiť činnosť AA Ltd Oy AA preto podala na Keskusverolautakunta (Ústredná daňová komisia) návrh na vydanie predbežného rozhodnutia týkajúceho sa otázky, či plánovaný príspevok predstavuje finančný prevod v rámci skupiny v zmysle § 3 zákona o finančných prevodoch v rámci skupiny.

11. Keskusverolautakunta vo svojom predbežnom rozhodnutí týkajúcom sa zdaňovacích období 2004 a 2005 rozhodla, že finančný prevod od Oy AA v prospech AA Ltd nepredstavuje finančný prevod v rámci skupiny v zmysle príslušného zákona, a preto v rámci daňového priznania Oy AA týkajúceho sa dane z príjmov nie je odpočítateľným výdavkom, keďže AA Ltd je zahraničná spoločnosť.

4 — Názvy spoločností sú zachované v anonymite na vlastnú žiadosť.

12. Oy AA sa proti predbežnému rozhodnutiu odvolala, Korkein hallinto-oikeus preto uznesením z 23. mája 2005 prerušil konanie a položil Súdnemu dvoru podľa článku 234 ES túto prejudiciálnu otázku:

„Majú sa články 43 ES a 56 ES so zreteľom na článok 58 ES a smernicu Rady 90/435/EHS o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch vykladať v tom zmysle, že bránia režimu zavedenému fínskym zákonom o finančných prevodoch v rámci skupiny, ktorý podmieňuje odpočítateľnosť finančných prevodov v rámci skupiny tým, aby boli aj pôvodca, aj príjemca prevodu tuzemskými spoločnosťami?“

IV — Právne posúdenie

13. V prvom rade je potrebné uviesť, že smernica 90/435 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch nie je na účel rozhodnutia v tomto prípade významná. Uvedená smernica upravuje daňový režim prevodu zisku dcérskej spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte v prospech materskej spoločnosti.

14. Tento prípad sa teda netýka rozdelenia zisku dcérskou spoločnosťou materskej spoločnosti, ktorá v nej priamo vlastní akcie, ale vyplatenia sumy, ktorá pochádza z nezdaneného majetku spoločnosti, inej spoločnosti, ktorá je na čele skupiny a ktorá len nepriamo vlastní akcie prvej spoločnosti. Okrem toho smernica 90/435 upravuje len daňový režim rozdelenia zisku materskej spoločnosti a nie daňové dôsledky, ktoré tento úkon vyvoláva v dcérskej spoločnosti.

15. V tejto súvislosti je vhodné pripomenúť, že aj keď priame dane ako také nepatria do právomoci Spoločenstva, podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora ich musia členské štáty uplatňovať v súlade s právom Spoločenstva. [5]

16. Napokon je potrebné uviesť, že v zásade sa sloboda usadiť sa a voľný pohyb kapitálu, ktoré sú oba predmetom prejudiciálnej otázky, môžu uplatňovať súčasne. [6] Ako som uviedla v mojich návrhoch vo veci Bouanich [7], jedna základná sloboda nepotláča druhú. Súdny dvor však preskúmal prípady, ktoré spadali do pôsobnosti oboch základných slobôd sčasti prednostne podľa kritéria voľného pohybu kapitálu [8] a sčasti prednostne podľa kritéria slobody usadiť sa [9].

17. Súdny dvor napríklad v rozsudku X a Y rozhodol, že voľný pohyb kapitálu sa samostatne neuplatní, pokiaľ už právna úprava spadá do pôsobnosti slobody usadiť sa, pretože ide o otázku nadobudnutia takej kapitálovej účasti, ktorá umožňuje vykonávať určitý vplyv na rozhodnutia dotknutého podniku. [10]

5 — Rozsudok Marks & Spencer, už citovaný v poznámke pod čiarou 2, bod 29, ako aj rozsudky z 8. marca 2001, Metallgesellschaft a i., C-397/98 a C-410/98, Zb. s. I-1727; zo 7. septembra 2004, Manninen, C-319/02, Zb. s. I-7477, bod 19, a zo 7. septembra 2006, N, C-470/04, Zb. s. I-7409, bod 33.

6 — Rozsudok z 1. júna 1999, Konle, C-302/97, Zb. s. I-3099, bod 22.

7 — Návrhy prednesené 14. júla 2005 vo veci Bouanich (rozsudok z 19. januára 2006, C-265/04, Zb. s. I-923), bod 71. Pozri tiež návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Alber 14. októbra 1999 vo veci Baars (rozsudok z 13. apríla 2000, C-251/98, Zb. s. I-2787, body 12 a nasl. a tam uvedené odkazy) a generálny advokát Geelhoed 29. júna 2006 vo veci Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Zb. s. I-2107, bod 35.

8 — Pozri napríklad rozsudky tzv. „*Golden Shares*“ zo 4. júna 2002, Komisia/Portugalsko, C-367/98, Zb. s. I-4731; Komisia/Francúzsko, C-483/99, Zb. s. I-4781, a Komisia/Belgicko, C-503/99, Zb. s. I-4809, ako aj rozsudky z 13. mája 2003, Komisia/Španielsko, C-463/00, Zb. s. I-4581, a Komisia/Spojené kráľovstvo, C-98/01, Zb. s. I-4641. Pozri tiež návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Poiares Maduro 6. apríla 2006 vo veci Komisia/Holandsko, C-282/04 a C-283/04, Zb. s. I-9141, bod 41.

9 — Pozri rozsudky Baars, už citovaný v poznámke pod čiarou 7, C-251/98; z 21. novembra 2002, X a Y, C-436/00, Zb. s. I-10829, a z 23. februára 2006, Keller Holding, C-471/04, Zb. s. I-2107.

10 — Rozsudok X a Y, už citovaný v poznámke pod čiarou 9, body 37 a 66. V tomto zmysle pozri tiež návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Léger 2. mája 2006 vo veci Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Zb. s. I-7995, bod 32.

18. Zdá sa mi, že je rozumné najskôr zistiť, aká základná sloboda, ktorej podstatné jadro je porušené, sa týka účelu dotknutej vnútroštátnej právnej úpravy a skutkového stavu sporu v konaní vo veci samej. [11]

19. Spor v konaní vo veci samej sa týka uplatňovania zákona o finančných prevodoch v rámci skupiny na finančný prevod od jednej spoločnosti druhej spoločnosti, ktorá nepriamo vlastní 100 % akcií spoločnosti uskutočňujúcej prevod. Finančný prevod teda neslúžil na nadobudnutie kapitálovej účasti. Operáciu však uskutočnila kontrolovaná spoločnosť v prospech kontrolujúcej materskej spoločnosti, a preto je spojená s jej výkonom slobody usadiť sa.

20. Dôvod finančného prevodu v rámci skupiny totiž spočíva v kompenzácii medzi ziskami a stratami v rámci skupiny zloženej z viacerých spoločností. Štruktúra skupiny, ktorá sa nachádza vo viacerých členských štátoch bola vytvorená pri výkone slobody usadiť sa. V dôsledku toho sa podstatné jadro otázky dotýka tejto slobody a nie voľného pohybu kapitálu, hoci sa operácia vo svojej vonkajšej podobe prejavuje ako cezhraničný kapitálový tok.

A — *Obmedzenie slobody usadiť sa*

21. Sloboda usadiť sa upravená v článku 43 ES priznáva štátnym príslušníkom členských štátov právo prístupu k samostatným zárobkovým činnostiam a ich výkonu, ako aj právo založiť a viesť podniky za rovnakých podmienok, ako sú podmienky stanovené pre vlastných štátnych príslušníkov právom štátu, v ktorom dochádza k usadeniu sa. V zmysle článku 48 ES zahŕňa sloboda usadiť sa aj právo spoločností, ktoré sú založené podľa zákonov členského štátu a ktoré majú svoje sídlo, ústredie alebo hlavné miesto podnikateľskej činnosti v Spoločenstve, vykonávať ich činnosť v dotknutom členskom štáte prostredníctvom dcérskej spoločnosti, organizačnej zložky alebo obchodného zastúpenia. [12]

22. Podľa ustálenej judikatúry článok 43 ES vylučuje každé vnútroštátne opatrenie, ktoré — aj keď sa uplatňuje bez diskriminácie na základe štátnej príslušnosti — je spôsobilé sťažiť alebo urobiť menej príťažlivým výkon základných slobôd zaručených Zmluvou ES pre príslušníkov členských štátov Spoločenstva vrátane štátnych príslušníkov členského štátu, ktorý prijal túto právnu úpravu. [13]

11 — Analogicky sa vyjadruje aj generálny advokát Alber vo svojich návrhoch vo veci Baars, už citovaných v poznámke pod čiarou 7, v bodoch 32 až 34, ktorý rozlišuje podľa toho, ktorá základná sloboda bola porušená priamo a ktorá nepriamo. Generálny advokát Geelhoed s týmto názorom súhlasí vo svojich návrhoch vo veci Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, už citovaných v poznámke pod čiarou 7, v bode 35.

12 — Pozri rozsudky zo 16. júla 1998, ICI, C-264/96, Zb. s. I-4695, bod 20; 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 Keller Holding, už citovaný v poznámke pod čiarou 9, bod 29.

13 — Rozsudky z 31. marca 1993, Kraus, C-19/92, Zb. s. I-1663, bod 32; z 30. novembra 1995, Gebhard, C-55/94, Zb. s. I-4165, bod 37, a Komisia/Grécko, C-140/03, Zb. s. I-3177, bod 27.

23. V zmysle zákona o finančných prevodoch v rámci skupiny sú odpočítateľné výlučne prevody vnútroštátnych spoločností svojim materským spoločnostiam, ktoré majú tiež svoje sídlo v členskom štáte, pričom sa odpočet nevzťahuje na finančné prevody v rámci skupiny vnútroštátnych spoločností materským spoločnostiam so sídlom v inom členskom štáte.

24. Cezhraničné skupiny sú preto oproti vnútroštátnym skupinám znevýhodnené. Z hľadiska materskej spoločnosti to znamená diskrimináciu z dôvodu jej sídla, čo je v prípade právnických osôb rovnocenné s diskrimináciou z dôvodu štátnej príslušnosti. Porušenie neprestane existovať ani vtedy, ak sa prihliadne na adresáta spornej vnútroštátnej právnej úpravy, Oy AA. S finančným prevodom v rámci skupiny, ktorý uskutočnila v prospech AA Ltd, sa zaobchádza iným spôsobom ako pri finančných prevodoch v rámci skupiny uskutočnených vnútroštátnymi spoločnosťami v prospech vnútroštátnych spoločností patriacich do tej istej skupiny. Podľa názoru Oy AA to znamená rozdielne zaobchádzanie v neprospech cezhraničnej finančnej operácie.

25. Toto rozdielne daňové zaobchádzanie je spôsobilé zabrániť tomu, aby zahraničné materské spoločnosti vykonávali slobodu usadiť sa, keďže by na základe toho mohli upustiť od vytvárania dcérskych spoločností vo Fínsku. Preto rozdielne daňové zaobchádzanie s finančnými prevodmi v rámci skupiny podľa toho, či sú uskutočňované vnútroštátnymi materskými spoločnosťami, alebo materskými spoločnosťami so sídlom v iných členských štátoch, bráni slobode usadiť sa upravenej v článkoch 43 ES a 48 ES.

26. Niektoré členské štáty ako vedľajší účastníci konania pred Súdnym dvorom v podstate uvádzajú, že dcérske spoločnosti vnútroštátnych materských spoločností a dcérske spoločnosti zahraničných materských spoločností nie sú celkom porovnateľné. Materské spoločnosti so sídlom v zahraničí totiž nepodliehajú výlučne daňovej právomoci fínskeho štátu: tento štát preto nemôže byť zodpovedný za rozdielne zdaňovanie vyplývajúce zo súčasného výkonu mnohých daňových právomocí. Touto argumentáciou členské štáty sledujú vyňatie zdanenia cezhraničných skupín podľa medzinárodného daňového práva z pôsobnosti základných slobôd.

27. S týmto prístupom nemožno súhlasiť. Je v rozpore s podstatou základnej slobody usadiť sa ako zákazom každej formy obmedzenia a diskriminácie. Sloboda usadiť sa ako taká vyžaduje práve porovnanie čisto vnútroštátneho prípadu a cezhraničného prípadu, a pokiaľ sa zistí nerovnosť zaobchádzania, vyžaduje, aby bola odôvodnená. Preto sa v rámci uplatňovania slobody usadiť sa práve cezhraničnosť ako taká nemôže považovať za prvok brániaci porovnaniu prípadov. Následne ani okolnosť, nevyhnutne spojená

s cezhraničným charakterom, že určitá situácia podlieha rôznym zvrchovaným právomociam, nemôže viesť k tomu, aby sa pre prípad rozdielneho zaobchádzania vôbec nevyžadovalo odôvodnenie.

28. V súlade s tým Súdny dvor vo veci Marks & Spencer rozhodol, že „v daňovom práve môže bydlisko daňovníkov predstavovať faktor spôsobilý odôvodniť vnútroštátne normy spôsobujúce rozdielne zaobchádzanie s daňovníkmi rezidentmi a daňovníkmi nerezidentmi. Bydlisko 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“ [14].

29. Vláda Spojeného kráľovstva podporuje predpoklad nemožnosti porovnania vnútroštátnych a cezhraničných skupín spoločností a odkazuje aj na rozsudok Schempp [15]. Táto vec sa týkala daňovej odpočítateľnosti výživného zaplateného pánom Schemppom bývalej manželke. Podľa príslušnej nemeckej právnej úpravy mohol manžel platiaci výživné odpočítať sumy výživného, ak tieto plnenia boli predmetom dane prijímajúceho manžela, ako to bolo v Nemecku. Naopak, plnenia takéhoto druhu neboli predmetom dane v Rakúsku, v štáte, kde žila bývalá manželka pána Schemppa.

30. Súdny dvor rozhodol, že nejde o diskriminačné zaobchádzanie v rozpore s článkom 12 ES v prípade, ak sa pánovi Schemppovi zabráni odpočítať si výživné zaplatené manželke v Rakúsku. Údajné rozdielne zaobchádzanie totiž v skutočnosti vyplýva z okolnosti, že daňový režim, ktorý sa uplatňuje na výživné v členskom štáte trvalého pobytu bývalej manželky pána Schemppa, je odlišný od daňového systému členského štátu jeho trvalého pobytu. [16]

31. Naopak, sporná fínska právna úprava o finančných prevodoch v rámci skupiny nekladie dôraz na daňové zaobchádzanie s vyplatenými sumami v štáte, v ktorom má prijímajúca spoločnosť sídlo. Už od začiatku sa za odpočítateľné považujú len finančné prevody v rámci skupiny uskutočnené v prospech dcérskych spoločností skupiny so sídlom na vnútroštátnom území. Predmetom tohto prejudiciálneho konania nie je otázka, ako by sa mala posudzovať vnútroštátna právna úprava, ktorá nekladie dôraz na sídlo prijímajúcej spoločnosti, ale na zdaňovanie obdobných prevodov v štáte sídla tejto spoločnosti.

14 — Rozsudok Marks & Spencer, už citovaný v poznámke pod čiarou 2, bod 37 s odkazom na rozsudok z 28. januára 1986, Komisia/Francúzsko, 270/83, Zb. s. 273, bod 18, týkajúci sa „avoir fiscal“.

15 — Rozsudok z 12. júla 2005, C-403/03, Zb. s. I-6421.

16 — Rozsudok Schempp, už citovaný v poznámke pod čiarou 15, bod 32.

B — *Odôvodnenie obmedzenia*

32. Obmedzenie slobody usadiť by bolo prípustné, iba ak by sledovalo legitímny cieľ zlučiteľný so Zmluvou a bolo by odôvodnené naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu. V takom prípade by muselo byť spôsobilé zabezpečiť uskutočnenie sledovaného cieľa a nesmelo by presahovať to, čo je na dosiahnutie tohto cieľa nevyhnutné. [17] Okrem toho musí byť primerané v úzkom zmysle slova.

33. Vedľajší účastníci konania a Komisia uvádzajú na odôvodnenie viaceré okolnosti. Napriek drobným rozdielom v použitej terminológii a v právnej kvalifikácii je možné v podstate uviesť nasledujúce argumenty proti rozšíreniu odpočítania finančných prevodov v rámci skupiny na spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte.

— Je v súlade so zásadou koherencie alebo daňovej symetrie, že možnosť odpočtu sa priznáva vo Fínsku iba vtedy, ak majú zároveň fínske daňové orgány právo zdaniť príjmy prijímajúcej spoločnosti.

— Podniky by si mohli slobodne zvoliť, v ktorom štáte si želajú platiť dane z príjmu s tým dôsledkom, že by sa obchádzalo rozdelenie daňovej právomoci medzi členskými štátmi.

— Pokiaľ nie je isté, že prevody sa skutočne zdania v prijímajúcej spoločnosti v zahraničí, mohli by existovať prípady, v ktorých by boli príjmy úplne vyňaté zo zdaňovania (dvojitá daňová imunita alebo takzvané „biele príjmy“).

1. Koherencia daňového systému

34. Súdny dvor v podstate uznal, že potreba zaručiť koherenciu daňovej právnej úpravy môže odôvodniť určité obmedzenie výkonu základných slobôd garantovaných Zmluvou. [18] Aby však argument založený na takomto zdôvodnení mohol obstáť, je potrebné, aby existovala priama spojitosť medzi predmetnou daňovou výhodou a kompenzáciou tejto výhody prostredníc-

17 — Rozsudky Marks & Spencer, už citovaný v poznámke pod čiarou 2, bod 35; z 15. mája 1997, Futura Participations a Singer, C-250/95, Zb. s. I-2471, bod 26; z 11. marca 2004, De Lasteyrie du Saillant, C-9/02, Zb. s. I-2409, bod 49, a N, už citovaný v poznámke pod čiarou 5, bod 40.

18 — 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 Manninen, už citovaný v poznámke pod čiarou 5, bod 42, a Keller Holding, už citovaný v poznámke pod čiarou 9, bod 40.

tvom určitého daňového odvodu. [19] Zdá sa, že Súdny dvor sa ďalšieho predpokladu, podľa ktorého musia zdanenie a daňová úľava existovať vo vzťahu k tej istej zdaniteľnej osobe [20], vzdal v rozsudku Manninen [21].

35. Súdny dvor prakticky podriadil odôvodnenie príslušného vnútroštátneho daňového režimu týkajúceho sa výlučne vnútroštátnych prípadov podmienke, aby bolo také obmedzenie nevyhnutné na ochranu koherencie a aby neexistoval neodôvodnený rozdiel v zaobchádzaní medzi vnútroštátnymi a zahraničnými prípadmi. [22] Ako totiž správne uviedol generálny advokát Poiares Maduro vo svojich návrhoch vo veci Marks & Spencer, dodržiavanie koherencie vnútroštátneho daňového systému slúži na ochranu celistvosti dotknutých režimov, ktorých organizácia je vyhradená právomoci členských štátov za podmienky, že nevedie k neprimeranému narušeniu vnútorného trhu. [23]

36. Pokiaľ sa daňovníci, ktorí využili svoje základné slobody, nachádzajú v porovnateľnej situácii, v akej sú daňovníci, ktorí sú zvýhodnení vnútroštátnym daňovým režimom, musí sa vnútroštátna právna úprava uplatňovať aj na prípady, ktoré majú cezhraničný charakter, pokiaľ to nemá vplyv na koherenciu vnútroštátneho daňového systému. To vyplýva z povinnosti rovnakého zaobchádzania vyplývajúcej zo slobody usadiť sa. [24]

37. Východiskom pre zistenie zásady rovnakého zaobchádzania je v tejto súvislosti cieľ sledovaný vnútroštátnou právnou úpravou. [25] Opatrenie teda nie je odôvodnené, pokiaľ môže byť cieľ sledovaný právnou úpravou dosiahnutý aj bez toho, aby sa rozdielne zaobchádzalo s vnútroštátnymi a cezhraničnými prípadmi, alebo pokiaľ sa cieľ môže rovnako dosiahnuť menej výrazným rozdielnym zaobchádzaním.

38. Cieľ, ktorý sa má dosiahnuť zákonom o finančných prevodoch v rámci skupiny, spočíva v tom, že skupina spoločností sa považuje za hospodársku jednotku, čiže spočíva v zrovnoprávnení skupiny zloženej z materských a dcérskych spoločností s podnikom, ktorý má rôzne miesta podnikania. Právna

19 — Pozri rozsudky zo 14. novembra 1995, Svensson a Gustavsson, C-484/93, Zb. s. I-3955, bod 18; ICI, už citovaný v poznámke pod čiarou 12, bod 29; Manninen, už citovaný v poznámke pod čiarou 5, bod 42, a Keller Holding, už citovaný v poznámke pod čiarou 9, bod 40.

20 — Pokiaľ ide o kritiku predchádzajúcej judikatúry, pozri návrhy, ktoré som predniesol 18. marca 2004 vo veci Manninen (už citované v poznámke pod čiarou 5, body 53 a nasl.).

21 — S týmto posúdením súhlasí generálny advokát Geelhoed vo svojich návrhoch vo veci Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (už citované v poznámke pod čiarou 7, bod 88).

22 — V tomto zmysle pozri rozsudky Manninen, už citovaný v poznámke pod čiarou 5, body 45 a 46, a Keller Holding, už citovaný v poznámke pod čiarou 9, body 41 až 43.

23 — Návrhy prednesené 7. apríla 2005 vo veci Marks & Spencer, už citované v poznámke pod čiarou 2, bod 66.

24 — Generálny advokát Geelhoed vo svojich návrhoch vo veci Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (už citované v poznámke pod čiarou 7, bod 89) správne zdôraznil, že Súdny dvor pri posúdení koherencie výslovne odkázal na základné zásady zákazu diskriminácie.

25 — Pozri rozsudky De Lasteyrie du Saillant, už citovaný v poznámke pod čiarou 17, bod 67, a Manninen, už citovaný v poznámke pod čiarou 5, bod 43, ako aj návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Poiares Maduro vo veci Marks & Spencer, už citované v poznámke pod čiarou 2, bod 72.

úprava umožňuje obdobne ako skupinová úľava (group relief), ktorá je predmetom veci Marks & Spencer, kompenzovať zisky a straty, aj keď ich uskutočnili rozdielne právnické osoby.

39. Pokiaľ strata jednej spoločnosti nemôže byť okamžite kompenzovaná ziskami, ktoré jej previedla iná spoločnosť, tieto zisky by sa mali zdaniť. Strata druhej spoločnosti zo skupiny by sa mohla preniesť len v nasledujúcom zdaňovacom období, aby potom mohla kompenzovať zisky, ktoré vytvorila. Pomocou finančného prevodu v rámci skupiny teda skupiny získavajú výhodu hotovosti, ktorú by mal aj podnik s viacerými miestami podnikania.

40. Na tento účel sa musí finančný prevod v rámci skupiny uskutočnený medzi spoločnosťami patriacimi do tej istej skupiny zdaniť len raz, a to jeho odpočítaním od zdaniteľného príjmu prevádzajúcej spoločnosti a jeho pripočítaním k zdaniteľnému príjmu prijímajúcej spoločnosti.

41. Pokiaľ ide o záujem kompenzovať zisky a straty rozdielnych spoločností skupiny, cezhraničné skupiny sa v podstate nachádzajú v obdobnom postavení ako skupiny zložené len z vnútroštátnych spoločností. Preto by sa mal finančný prevod v rámci skupiny v zásade považovať za odpočítateľný aj vtedy, ak sa umožní dcérskym spoločnostiam so sídlom v inom členskom štáte.

42. To by však bolo v súlade so systémom len vtedy, keby bolo zaručené zdanenie prevodu v prijímajúcej spoločnosti. V opačnom prípade by vznikla daňová výhoda bez zodpovedajúcich kompenzácií uskutočnených prostredníctvom zaťaženia, ktoré s ním priamo súvisí.

43. Vedľajší účastníci konania v tejto súvislosti zdôrazňujú, že členský štát, v ktorom má prevádzajúca spoločnosť sídlo, nemá žiadnu právomoc ovplyvniť zdanenie prijímajúcej spoločnosti v štáte, v ktorom má sídlo. To by však nebránilo prvému štátu, aby naviazal daňový odpočet prevodu na dôkaz, že skutočne podlieha dani v prijímajúcej spoločnosti. Dotknutá fínska právna úprava takýto dôkaz neumožňuje, dokonca v každom prípade vylučuje možnosť odpočtu prevodov zahraničným spoločnostiam. Prekračuje teda mieru, ktorá je nevyhnutná na zachovanie koherencie vnútroštátneho daňového systému.

44. Proti tomuto záveru nie je možné namietať, že v takom prípade sa podobné finančné prevody v rámci skupiny už nezdaňujú vo Fínsku, ale v zahraničí. Podľa ustálenej judikatúry sa totiž zníženie príjmov

z daní 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. [26] V dôsledku toho sa vnútroštátna právna úprava nemôže považovať za koherentnú len z dôvodu, že bráni zníženiu príjmov z daní.

45. Nezdá sa teda, že obmedzenie slobody usadiť sa, vyplývajúce z rozdielneho zaobchádzania s prevodmi medzi vnútroštátnymi a zahraničnými dcérskymi spoločnosťami na jednej strane a prevodmi medzi vnútroštátnymi spoločnosťami na druhej strane, je odôvodnené dôvodmi ochrany daňovej koherencie. Ostáva však zistiť, či neexistujú iné odôvodňujúce prvky, najmä ochrana rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi.

2. Ochrana rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi

46. V rozsudku Marks & Spencer Súdny dvor uviedol tri odôvodňujúce prvky (éléments justificatifs), z ktorých, „vnímaných vo vzájomnej súvislosti (pris ensemble)“, vyvodil, že „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“ [27].

47. Tri uznané odôvodňujúce prvky sú:

— ochrana rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi,

— riziko dvojitého zohľadnenia strát a

— riziko daňového úniku.

48. Už z časti vyššie uvedeného rozsudku vyplýva, že všetky tri prvky sú úzko spojené a nemôžu sa posudzovať oddelene. Ústredným jadrom týchto prvkov je ochrana rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi.

26 — Rozsudok Manninen, už citovaný v poznámke pod čiarou 5, bod 49, a Marks & Spencer, už citovaný v poznámke pod čiarou 2, bod 44.

27 — Rozsudok Marks & Spencer, už citovaný v poznámke pod čiarou 2, bod 51.

49. Ako už bolo uvedené, v súčasnom stave práva Spoločenstva patrí uplatňovanie priamych daní do právomoci členských štátov. [28] Pri neexistencii harmonizácie v rámci práva Spoločenstva patrí do právomoci členských štátov definovať zmluvným alebo jednostranným spôsobom kritériá rozdelenia daňových kompetencií prostredníctvom uzavretia zmlúv proti dvojitému zdaneniu alebo prostredníctvom jednostranných opatrení. [29]

50. V tejto súvislosti je logické, že členské štáty sa na účely rozdelenia daňových kompetencií inšpirujú medzinárodnou praxou a najmä modelovými zmluvami vypracovanými Organizáciou pre hospodársku spoluprácu a rozvoj (OECD). [30]

51. Skutočnosť, že členský štát usadenia materskej spoločnosti zdaňuje spoločnosti rezidentov z ich celosvetových ziskov a spoločnosti nerezidentov len z ich zisku pochádzajúceho z ich činnosti v tomto štáte, je najmä v súlade so zásadou teritoriality zakotvenou v medzinárodnom daňovom práve a uznanou právom Spoločenstva. [31]

52. V rozsudku Marks & Spencer Súdny dvor konštatoval porušenie rozdelenia daňovej právomoci takto: „… 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“ [32].

53. Takáto úvaha by platila obdobne v prípade, keby sa prevod ziskov, tak ako je to upravené v zákone o finančných prevodoch v rámci skupiny, rozšíril aj na cezhraničné finančné prevody. Rovnako by sa obišlo rozdelenie daňovej právomoci podľa zásady teritoriality, keby si daňovníci mohli slobodne zvoliť, v ktorom členskom štáte chcú zdaniť zisky s možnosťou odpočítať zisk spoločnosti od jej základu dane a zahrnúť ho do základu dane dcérskej spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte.

28 — Pozri bod 15 vyššie.

29 — Pozri rozsudky z 12. mája 1998, Gilly, C-336/96, Zb. s. I-2793, body 24 a 30; z 12. decembra 2002, De Groot, C-385/00, Zb. s. I-11819, bod 93; z 5. júla 2005, D., C-376/03, Zb. s. I-5821, body 50 a 51; z 23. februára 2006, Van Hilten-Van der Heijden, C-513/03, Zb. s. I-1957, bod 47, a N, už citovaný v poznámke pod čiarou 5, body 43 a 44.

30 — Rozsudky Futura Participations a Singer, už citovaný v poznámke pod čiarou 17, bod 22; Van Hilten-Van der Heijden, už citovaný v poznámke pod čiarou 29, bod 48, a N, už citovaný v poznámke pod čiarou 5, bod 45.

31 — Rozsudok Marks & Spencer, už citovaný v poznámke pod čiarou 2, bod 39. O rozdelení na základe zásady dosiahnutého celosvetového príjmu a zásady štátu zdroja pozri návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Geelhoed 23. februára 2006 vo veci C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, Zb. s. I-4191, body 49 až 51.

32 — Rozsudok Marks & Spencer, už citovaný v poznámke pod čiarou 2, bod 46.

54. Druhý odôvodňujúci prvok uznaný v rozsudku Marks & Spencer, a teda predchádzanie riziku dvojitého zohľadnenia strát, je úzko spojený s rozdelením daňovej právomoci.

55. Rozdelenie daňovej právomoci z hľadiska teritoriality (sídlo podniku alebo zdroj príjmov nachádzajúci sa na vnútroštátnom území) má za cieľ zveriť prednostne jednému štátu právo zdaňovať určité príjmy. Spoločne s úpravou proti dvojitému zdaňovaniu teda existuje medzinárodný systém daňových právomocí. Aj keď tento systém nie je v jednotlivých aspektoch bez medzier, musí v zásade zabezpečiť, aby všetky príjmy boli zdanené iba jeden raz. [33]

56. Keby sa straty mohli viackrát kompenzovať ziskami, úplne by unikli zdaneniu, hoci by im v skutočnosti nezodpovedali ešte kompenzovateľné straty. To by bolo v rozpore so zásadami, ktoré inšpirovali jednotné zdaňovanie, ktoré sú základom medzinárodného rozdelenia daňovej právomoci.

57. Aj uznanie cezhraničných finančných prevodov v rámci skupiny by mohlo vyvolať (dvojité) oslobodenie od daní zo ziskov, pokiaľ by sa prevody mohli odpočítať zo zdaniteľného základu prevádzajúcej spoločnosti, hoci nepodliehajú dani v mieste sídla prijímajúcej spoločnosti.

58. Podľa údajov vlády Spojeného kráľovstva by práve toto malo vyplývať z konkrétneho prípadu, ktorý je predmetom konania vo veci samej. Podľa právnej úpravy Spojeného kráľovstva nepatria finančné prevody v rámci skupiny do žiadneho typu zdaniteľného príjmu, a preto by nemali byť zdanené v prijímajúcej spoločnosti AA Ltd, pričom však proti tejto okolnosti Oy AA namieta.

59. Bez ohľadu na konkrétne zaobchádzanie s finančnými prevodmi v rámci skupiny, ku ktorým dochádza v britských spoločnostiach, je potrebné uviesť, že právna úprava, ktorá vo všeobecnosti vyhlási za daňovo odpočítateľné len finančné prevody v rámci skupiny medzi vnútroštátnymi spoločnosťami, je teoreticky spôsobilá zabrániť dvojitej daňovej imunite. V prípade čisto vnútroštátnych prevodov totiž členský štát môže v každom prípade zaručiť, že prevody podliehajú zdaneniu. Ďalšia otázka, či opatrenie v tejto forme nepresahuje mieru, ktorá je nevyhnutná na dosiahnutie cieľa, si vyžaduje okamžité vysvetlenie. [34]

33 — Toto jediné zdanenie — napríklad pri uplatnení metódy zápočtu — sa môže uskutočniť aj dvoma štátmi podľa koordinovaných postupov.

34 — Pozri bod 67 nižšie.

60. Aj riziko daňového úniku, tretí odôvodňujúci prvok, je úzko spojené s ostatnými dvoma. Za daňový únik by sa mohla považovať už jednoduchá skutočnosť, že finančné prevody v rámci skupiny sa umožňujú spoločnostiam so sídlom v členských štátoch, v ktorých nie sú podobné prevody zdaniteľné. V tomto zmysle sa tento odôvodňujúci prvok zhoduje s druhým.

61. V rozsudku Marks & Spencer Súdny dvor okrem iného za daňový únik považoval prípad, keď podniky presúvajú straty z krajín s nízkym daňovým zaťažením do krajín s vysokým daňovým zaťažením, a tým „unikajú“ v štáte, v ktorom majú straty vyššiu hodnotu, pričom tak čo najviac znižujú daňové zaťaženie. V tomto zmysle by sa za daňový únik mal považovať aj cielený prevod príjmov vo forme finančných prevodov v rámci skupiny v prospech spoločností so sídlom v krajinách s nízkym daňovým zaťažením.

62. Zabránenie takémuto druhu „daňového úniku“ však v úzkom zmysle nie je odôvodňujúcim prvkom samým osebe, ktorý môže odôvodniť obmedzenie základnej slobody. Skutočnosť, že podniky sa snažia získať výhodu z rozdielov medzi vnútroštátnymi daňovými režimami, je legitímnou formou hospodárskeho konania a nedá sa tomu vyhnúť na vnútornom trhu, v ktorom nie je zdanenie podnikov harmonizované. V dôsledku toho nie je napríklad možné podniku úplne zabrániť, aby presunul svoje sídlo do iného členského štátu, ktorý ponúka výhodnejšie všeobecné daňové podmienky. [35]

63. Obmedzenia základných slobôd je možné odôvodniť iba vtedy, ak takzvaná „daňová optimalizácia“ zároveň podkopáva rozdelenie daňovej právomoci členských štátov.

64. Uznanie rozdelenia daňovej právomoci podľa zásady teritoriality ako odôvodňujúci prvok nie je v rozpore ani so zásadou, podľa ktorej obmedzenia základných slobôd nemôžu byť odôvodnené cieľom vyhnúť sa zníženiu príjmov z daní. [36] Táto zásada jednoducho vylučuje obmedzenie základných slobôd na základe čisto daňových úvah. V tomto prípade sa však otázka týka základného záujmu absolútne uznať členským štátom možnosť zdanenia v súlade so zásadou teritoriality.

65. Súhrnne treba zdôrazniť, že obmedzenie možnosti odpočtu finančných prevodov v rámci skupiny len na tie, ktoré

35 — V súvislosti s otázkami o „daňovom shoppingu“, ktoré sa kladú v tomto kontexte, pozri nedávny rozsudok N, už citovaný v poznámke pod čiarou 5.

36 — Rozsudky Manninen, už citovaný v poznámke pod čiarou 5, bod 49, a Marks & Spencer, už citovaný v poznámke pod čiarou 2, bod 44.

sú umožnené vnútroštátnym spoločnostiam, predstavuje vhodný nástroj na zabezpečenie rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi, na zabránenie daňovej imunite prevedených príjmov a na boj proti daňovým únikom. Zabezpečuje, aby príjmy dosiahnuté vo Fínsku spoločnosťami patriacimi do skupiny podliehali dani v súlade so zásadou teritoriality.

66. Ostáva zistiť, či právna úprava nepresahuje mieru nevyhnutnú na dosiahnutie tohto cieľa a či je v úzkom zmysle primeraná.

67. Keby však išlo len o zabránenie daňovej imunite prevedených ziskov a daňovému úniku, všeobecné obmedzenie možnosti odpočtu finančných prevodov v rámci skupiny len na prevody umožnené vnútroštátnym spoločnostiam by bolo príliš široké. Oba uvedené ciele sa totiž môžu dosiahnuť aj prostredníctvom právnej úpravy, ktorá menej obmedzuje slobodu usadiť sa. Ako už bolo uvedené, odpočet finančných prevodov v rámci skupiny by mohol byť naviazaný na dôkaz, že zisky sú skutočne zdaňované v prijímajúcej spoločnosti.

68. Ochrana rozdelenia daňovej právomoci, s ktorým sú oba odôvodňujúce prvky priamo spojené, by sa však nedala dosiahnuť prostredníctvom menej obmedzujúcej vnútroštátnej právnej úpravy. Právna úprava, podľa ktorej štát, v ktorom má sídlo spoločnosť poskytujúca finančný prevod v rámci skupiny, musí umožniť odpočet, pokiaľ je tento príjem zdanený v prijímajúcej spoločnosti, vôbec nevylučuje presun daňovej právomoci.

69. S prihliadnutím na rôzne záujmy sa taká právna úprava, akou je právna úprava upravená fínskym zákonom o finančných prevodoch v rámci skupiny, javí tiež primeraná v úzkom zmysle.

70. V rozsudku Marks & Spencer [37] Súdny dvor napriek určitej výnimočnej situácii, akou je situácia, ktorá bola predmetom sporu, považoval za neprimeranú neexistenciu uznania cezhraničného prevodu strát, konkrétne v prípade, keď dcérska spoločnosť so sídlom v zahraničí vyčerpala všetky možnosti prihliadnutia na straty a tie sa už nemôžu vziať do úvahy ani v neskoršom okamihu. Za týchto okolností ustupuje záujem o ochranu rozdelenia daňovej právomoci slobode usadiť sa a prevod straty

37 — Pozri rozsudok Marks & Spencer, už citovaný v poznámke pod čiarou 2, body 53 až 56.

zahraničnej materskej spoločnosti sa musí umožniť.

C — *O voľnom pohybe kapitálu*

71. Zo skutkových okolností uvedených v návrhu na začatie prejudiciálneho konania nevyplýva, že v prípade Oy AA existuje taká výnimočná situácia, ako je situácia vo veci Marks & Spencer. V dôsledku toho nie sú dôvody na zisťovanie, či je z dôvodov proporcionality nevyhnutné odchýliť sa výnimočne od zásady rozdelenia právomoci ukladať dane.

72. Ustanovenia o finančných prevodoch v rámci skupiny by totiž mohli byť posúdené nielen z hľadiska slobody usadiť sa, ale aj podľa kritérií voľného pohybu kapitálu, ktorý je zakotvený v článkoch 56 ES a 58 ES. Bez ohľadu na územnú a časovú pôsobnosť, ktoré sa na tento prípad nevzťahujú, sa však môžu uplatniť rovnaké zásady používané na preskúmanie slobody usadiť sa. V dôsledku toho sú odôvodnené aj obmedzenia voľného pohybu kapitálu spojené s právnou úpravou o finančných prevodoch v rámci skupiny na účely ochrany rozdelenia daňovej právomoci členských štátov.

V — Návrh

73. Na základe predchádzajúcich úvah navrhujem, aby sa na prejudiciálne otázky, ktoré položil Korkein hallinto-oikeus, odpovedalo takto:

Články 43 ES, 48 ES, 56 ES a 58 ES, ako aj smernica Rady 90/435/EHS o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch nebránia, za okolností uvedených v návrhu na začatie prejudiciálneho konania, režimu zavedenému fínskym zákonom o finančných prevodoch v rámci skupiny, ktorý podmieňuje odpočítateľnosť finančných prevodov v rámci skupiny tým, aby boli aj pôvodca, aj príjemca prevodu spoločnosťami so sídlom vo Fínsku.