Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
prednesené 27. februára 2014[1]

Spojené veci C-39/13 až C-41/13

Inspecteur van de Belastingdienst Noord/kantoor Groningen
proti
SCA Group Holding BV (C-39/13),
X AG,
X1 Holding GmbH,
X2 Holding GmbH,
X3 Holding BV,
D1 BV,
D2 BV,
D3 BV
proti
Inspecteur van de Belastingdienst Amsterdam (C-40/13)
a
Inspecteur van de Belastingdienst Holland-Noord/kantoor Zaandam
protiMSA International Holdings BV,
MSA Nederland BV (C-41/13)

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Gerechtshof te Amsterdam (Holandsko)]

„Daňová právna úprava — Sloboda usadiť sa — Vnútroštátna daň z príjmov právnických osôb — Právna úprava zdaňovania koncernov (fiscale eenheid) — Koncerny s účasťou zahraničných spoločností“

I – Úvod

1. Súdny dvor opäť rieši otázku zdaňovania koncernov členskými štátmi a jeho zlučiteľnosť so slobodou usadiť sa. Napriek tomu, že koncerny sa skladajú z právne samostatných spoločností, členské štáty majú sklon rôznym spôsobom zaobchádzať s nimi v oblasti daňového práva tak, ako keby išlo viac-menej o jednu spoločnosť. Lenže v prípade, ak sa koncern skladá zo spoločností rôznych členských štátov, a teda podlieha viacerým daňovým právomociam, zaobchádzanie s koncernom akoby s jednou spoločnosťou znamená problém.

1 — Jazyk prednesu: nemčina.

2. Predmetné holandské návrhy na začatie prejudiciálneho konania sa pohybujú v rozpätí dvoch rozhodnutí, rozsudkov Papillon [2] a X Holding [3]. Súdny dvor v rozsudku vo veci X Holding pripustil holandskú právnu úpravu „daňovej jednotky“ koncernu, ktorá vylučuje spoločnosti so sídlom v iných členských štátoch. Naproti tomu v rozsudku Papillon Súdny dvor spochybnil vylúčenie tuzemskej poddcérskej spoločnosti z francúzskej „daňovej integrácie“, v prípade, keď má dcérska spoločnosť, ktorá stojí medzi materskou spoločnosťou a poddcérskymi spoločnosťami, sídlo v inom členskom štáte.

3. Vnútroštátny súd opäť položil otázky týkajúce sa holandskej daňovej jednotky. V troch spojených veciach ide o rozdielne štruktúry koncernu, ktoré však majú spoločné to, že jednotlivé spoločnosti koncernu majú sídla v iných členských štátoch. Je pravda, že vnútroštátny súd už nespochybňuje prípustnosť vylúčenia týchto spoločností z daňovej jednotky. Holandská daňová správa však vylučuje z takéhoto zlúčenia navyše aj tie spoločnosti koncernu, ktoré majú sídlo v Holandsku, s odôvodnením, že v týchto prípadoch by bez spoločností so sídlom v zahraničí koncern vôbec neexistoval.

4. Vnútroštátny súd od Súdneho dvora očakáva dve veci. Jednak chce vedieť, s ktorými tuzemskými situáciami sú takéto medzerovité koncerny podľa holandskej právnej úpravy vôbec porovnateľné. Jednak očakáva vysvetlenie, či rôzne daňové problémy vzniknuté v dôsledku uznania cezhraničnej medzerovitej daňovej jednotky, môžu odôvodňovať prípadné obmedzenie slobody usadiť sa.

II – Právny rámec

5. Holandská právna úprava dane z príjmov právnických osôb za určitých podmienok poskytuje koncernom možnosť vytvorenia daňovej jednotky. Článok 15 ods. 1 zákona z roku 1969 o dani z príjmov právnických osôb (Wet op de vennootschapsbelasting 1969, ďalej len „zákon o dani z príjmov právnických osôb“) v znení, ktoré sa má uplatniť v konaní vo veci samej, stanovuje:

„Ak zdaniteľná osoba (materská spoločnosť) z právneho a ekonomického hľadiska vlastní minimálne 95 % podiel na splatenom základnom imaní inej zdaniteľnej osoby (dcérskej spoločnosti), obe zdaniteľné osoby môžu požiadať, aby boli zdanené tak, ako keby išlo o jedinú zdaniteľnú osobu, teda ako keby činnosti a majetok dcérskej spoločnosti boli neoddeliteľnou súčasťou činností a majetku materskej spoločnosti. Daň sa bude vyberať od materskej spoločnosti. V tomto prípade sú teda zdaniteľné osoby spoločne považované za jednu daňovú jednotku. Daňovú jednotku môže tvoriť viacero dcérskych spoločností.“

6. Podmienkou však je, že „obe zdaniteľné osoby sú usadené v Holandsku“ [článok 15 ods. 3 písm. c) zákona o dani z príjmov právnických osôb]. Výnimka z uvedeného ustanovenia je obsiahnutá v článku 15 ods. 4 zákona o dani z príjmov právnických osôb:

„…Okrem toho môže zdaniteľná osoba, ktorá… nemá sídlo v Holandsku, ale prevádzkuje podnik prostredníctvom stálej prevádzkarne v Holandsku, za podmienok stanovených všeobecným správnym opatrením, byť súčasťou daňovej jednotky…“

7. Články 32 až 35 Besluit fiscale eenheid 2003 (ďalej len „nariadenie o daňovej jednotke“) obsahujú v súvislosti s uvedenou výnimkou ustanovenia, ktoré v konečnom dôsledku umožňujú začleniť do daňovej jednotky stálu tuzemskú prevádzkareň spoločnosti, ktorá má sídlo v zahraničí. Okrem toho obsahujú podrobnú právnu úpravu daňovej jednotky vo vzťahu k holandskej právnej úprave oslobodenia účasti a zabránenia dvojitému zohľadneniu straty.

2 — Rozsudok z 27. novembra 2008, Papillon (C-418/07, Zb. s. I-8947).

3 — Rozsudok z 25. februára 2010, X Holding (C-337/08, Zb. s. I-1215).

III – Konanie vo veci samej

8. Predmetné konania vychádzajú z troch konaní vo veci samej, ktorých skutkové stavy možno zhrnúť do dvoch skupín.

A – *Veci C-39/13 a C-41/13*

9. Pokiaľ ide o veci C-39/13 a C-41/13, v konaniach vo veci samej si spoločnosti SCA Group Holding BV, resp. MSA International Holdings BV, ktoré majú sídlo v Holandsku, želajú vytvoriť daňovú jednotku spolu s určitými ich dcérskymi spoločnosťami druhého stupňa, taktiež so sídlom v Holandsku. Ich dcérske spoločnosti, ktoré sprostredkúvajú účasť na týchto dcérskych spoločnostiach druhého stupňa a ktoré nemôžu byť začlenené do daňovej jednotky, majú však sídlo v Nemecku a nemajú v Holandsku ani stálu prevádzkareň. V prípade SCA Group Holding BV ide čiastočne aj o dcérske spoločnosti tretieho stupňa, teda svoju účasť na nich kontroluje nielen na jednej, ale na dvoch úrovniach nemeckých sprostredkujúcich spoločností.

10. Holandská daňová správa zamietla návrhy s odôvodnením, že sprostredkujúce dcérske spoločnosti nie sú rezidentmi Holandska. Rechtbank Haarlem, na ktorý sa spoločnosti obrátili, posúdil zamietnutie ako porušenie slobody usadiť sa. Holandská daňová správa proti tomu namieta pred Gerechtshof te Amsterdam.

B – *Vec C-40/13*

11. Pokiaľ ide o vec C-40/13, tri sesterské spoločnosti so sídlom v Holandsku, ktoré patria priamo alebo nepriamo k materskej spoločnosti so sídlom v Nemecku, nedisponujúcej stálou prevádzkarňou v Holandsku, žiadali v konaní vo veci samej o vytvorenie daňovej jednotky. Žiadosť relevantná v konaní pred Súdnym dvorom sa týka iba začlenenia týchto sesterských spoločností do daňovej jednotky.

12. Holandská daňová správa aj túto žiadosť zamietla. Odôvodnila to tým, že materská spoločnosť navrhovateľov nie je rezidentom Holandska. Rechtbank Haarlem v tomto prípade zamietol žalobu spoločností ako nedôvodnú. Spoločnosti proti tomu podali opravný prostriedok na Gerechtshof te Amsterdam.

IV – Konanie pred Súdnym dvorom

13. Gerechtshof te Amsterdam, ktorý rozhoduje v konaniach vo veci samej, predložil Súdnemu dvoru podľa článku 267 ZFEÚ tri návrhy na začatie prejudiciálneho konania. V nich obsiahnuté prejudiciálne otázky sa vo veľkej miere zhodujú a možno ich zhrnúť takto:

1. Ide v prípade, ak sa daňovým dlžníčkam neumožní uplatniť holandskú právnu úpravu daňovej jednotky na činnosti a majetok dcérskych spoločností druhého/tretieho stupňa (veci C-39/13 a C-41/13)/sesterských spoločností (vec C-40/13), ktoré majú sídlo v Holandsku, o obmedzenie slobody usadiť sa v zmysle článku 43 ES v spojení s článkom 48 ES?

   Je v tomto kontexte a s ohľadom na ciele, ktoré sleduje holandská právna úprava daňovej jednotky, situácia dcérskych spoločností druhého/tretieho stupňa, resp. sesterských spoločností, o ktoré ide v konaní vo veci samej, objektívne porovnateľná so

   (veci C-39/13 a C-41/13:)

(i) situáciou spoločností, ktoré majú sídlo v Holandsku a sú dcérskymi spoločnosťami/dcérskymi spoločnosťami druhého stupňa sprostredkujúcej holdingovej spoločnosti, ktorá má sídlo v Holandsku a ktorá sa nerozhodla pre začlenenie do daňovej jednotky so svojou materskou spoločnosťou so sídlom v Holandsku, a preto ako dcérske spoločnosti druhého stupňa rovnako ako dcérske spoločnosti druhého a tretieho stupňa, o ktoré ide v konaní vo veci samej, nemajú prístup k úprave daňovej jednotky výlučne so svojou materskou spoločnosťou druhého stupňa, alebo so

(ii) situáciou dcérskych spoločností druhého stupňa so sídlom na území Holandska, ktoré sa spolu so svojou sprostredkujúcou holdingovou spoločnosťou so sídlom v Holandsku, rozhodli vytvoriť daňovú jednotku so svojou materskou spoločnosťou druhého stupňa, ktorá má sídlo v Holandsku, a preto sa ich činnosť a majetok – na rozdiel od činností a majetku dcérskych spoločností druhého/tretieho stupňa, o ktoré ide v konaní vo veci samej – daňovo konsolidujú?

(vec C-40/13:)

(i) situáciou sesterských spoločností, ktoré majú sídlo v Holandsku a ktoré sa nerozhodli pre začlenenie do daňovej jednotky so svojou spoločnou materskou spoločnosťou so sídlom v Holandsku, a preto ako sesterské spoločnosti rovnako ako sesterské spoločnosti, o ktoré ide v konaní vo veci samej, nemajú prístup k úprave daňovej jednotky, alebo so

(ii) situáciou sesterských spoločností so sídlom v Holandsku, ktoré sa rozhodli vytvoriť daňovú jednotku so svojou spoločnou materskou spoločnosťou so sídlom v Holandsku, a preto sa ich činnosť a majetok – na rozdiel od činností a majetku sesterských spoločností, o ktoré ide v konaní vo veci samej – daňovo konsolidujú?

2. Má pre odpoveď na prvú vetu prvej otázky význam to, či

(vec C-39/13:)

dcérske spoločnosti druhého/tretieho stupňa vlastní jediná sprostredkujúca holdingová spoločnosť (na najbližšej nadradenej úrovni v štruktúre koncernu) v inom členskom štáte alebo – ako v prípade dcérskych spoločností druhého/tretieho stupňa, o ktoré ide v konaní vo veci samej – dve (či viaceré) sprostredkujúce holdingové spoločnosti (na dvoch alebo viacerých vyšších úrovniach štruktúry koncernu) v uvedenom inom členskom štáte?

(vec C-41/13:)

predmetná zahraničná sprostredkujúca holdingová spoločnosť, pokiaľ v Holandsku nepôsobila prostredníctvom dcérskej spoločnosti, ale prostredníctvom stálej prevádzkarne, mala možnosť rozhodnúť sa – v súvislosti s majetkom a činnosťami jej holandskej stálej prevádzkarne – že so svojou materskou spoločnosťou, ktorá má sídlo v Holandsku, vytvorí daňovú jednotku?

(vec C-40/13:)

sesterské spoločnosti majú (priamu) spoločnú materskú spoločnosť v inom členskom štáte, alebo majú rôzne (priame) materské spoločnosti v inom členskom štáte, takže až na vyššej úrovni koncernu – ktorá sa však nachádza v uvedenom inom členskom štáte – možno hovoriť o spoločnej (nepriamej) materskej spoločnosti týchto rôznych spoločností?

3. Pokiaľ je odpoveď na prvú vetu prvej otázky kladná: možno uvedené obmedzenie v tomto prípade odôvodniť naliehavými dôvodmi verejného záujmu, predovšetkým nutnosťou zabezpečiť daňovú koherenciu vrátane zabránenia unilaterálnemu a bilaterálnemu dvojitému zohľadneniu straty?

4. Pokiaľ je odpoveď na tretiu otázku kladná: treba dané obmedzenie považovať v tomto prípade za primerané?

14. Žalobkyne vo veci samej, Spolková republika Nemecko, Holandské kráľovstvo, ako aj Komisia podali v konaní pred Súdnym dvorom písomné pripomienky. Pojednávania sa okrem nich zúčastnila aj Francúzska republika.

V – Právny stav

15. Zložité prejudiciálne otázky sa týkajú dvoch pomerne prehľadných skutkových stavov. Vo veciach C-39/13 a C-41/13 ide o takú štruktúru koncernu, keď sprostredkujúce dcérske spoločnosti nemajú sídlo v tuzemsku, ale v inom členskom štáte. Naproti tomu vo veci C-40/13 má sídlo v inom členskom štáte materská spoločnosť koncernu.

16. Svojimi otázkami sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či holandské právo porušuje slobodu usadiť sa tým, že v oboch týchto prípadoch bráni vytvoreniu daňovej jednotky medzi holandskou materskou spoločnosťou a jej holandskými dcérskymi spoločnosťami druhého stupňa, resp. medzi holandskými sesterskými spoločnosťami. Vzhľadom na rovnaký obsah ustanovení nie je rozhodujúce, či v konaniach vo veci samej je z hľadiska účinnosti uplatniteľný iba vnútroštátnym súdom uvedený článok 43 ES v spojení s článkom 48 ES alebo aj článok 49 ZFEÚ v spojení s článkom 54 ZFEÚ.

17. Predtým, ako sa zvlášť preskúmajú oba druhy štruktúry koncernu, možno hneď na úvod konštatovať, že základnou slobodou uplatniteľnou v prejednávanom prípade je sloboda usadiť sa, pretože požiadavka 95 % účasti v zmysle holandskej právnej úpravy sa použije len v prípade podielov umožňujúcich vykonávať nepochybný vplyv na rozhodnutia spoločnosti a určovať jej činnosti. [4]

A – *Daňová jednotka z materských spoločností a dcérskych spoločností druhého stupňa (veci C-39/13 a C-41/13)*

18. Vo veciach C-39/13 a C-41/13 treba preskúmať, či sa má sloboda usadiť sa vykladať v tom zmysle, že jej odporuje holandská právna úprava, podľa ktorej materské spoločnosti a dcérske spoločnosti druhého stupňa so sídlom v Holandsku môžu vytvoriť daňovú jednotku len vtedy, ak sprostredkujúca dcérska spoločnosť je tiež rezidentom Holandska alebo má v Holandsku aspoň jednu stálu prevádzkareň. O takýto prípad by išlo, ak by právna úprava predstavovala neodôvodnené obmedzenie slobody usadiť sa.

19. V tejto súvislosti treba preskúmať dve rôzne eventuálne obmedzenia slobody usadiť sa. V prejednávanom prípade môže byť totiž dotknutá sloboda usadiť sa tak materskej spoločnosti (pozri bod 1), ako aj sprostredkujúcej zahraničnej dcérskej spoločnosti (pozri bod 2).

1. Obmedzenie slobody usadiť sa v prípade materskej spoločnosti

20. Podľa článku 43 ES v spojení s článkom 48 ES, resp. článku 49 ZFEÚ v spojení s článkom 54 ZFEÚ sloboda usadiť sa, pokiaľ ide o spoločnosti založené v súlade s právnou úpravou členského štátu, ktoré majú sídlo, ústredie alebo hlavné miesto podnikateľskej činnosti v Európskej únii, zahŕňa okrem iného právo vykonávať svoju činnosť v iných členských štátoch prostredníctvom dcérskej spoločnosti. [5]

4 — Pozri rozsudok z 13. novembra 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, bod 91).

5 — Pozri rozsudok z 20. júna 2013, Impacto Azul (C-186/12, bod 32 a tam citovanú judikatúru).

21. Podľa ustálenej judikatúry sa za obmedzenie slobody usadiť sa musia považovať všetky opatrenia, ktoré výkon tejto slobody zakazujú, bránia mu alebo ho robia menej príťažlivým.[6] Z ustálenej judikatúry tiež vyplýva, že cieľom slobody usadiť sa je nielen zabezpečiť zaobchádzanie v hostiteľskom členskom štáte podľa podmienok stanovených pre vlastných štátnych príslušníkov, ale zároveň zabrániť tomu, aby členský štát pôvodu bránil spoločnosti založenej podľa jeho právnej úpravy v usadeniu sa v inom členskom štáte.[7] Súdny dvor sa domnieva, že v oblasti daňovej právnej úpravy vzniká v takýchto prípadoch obmedzenie, keď ide o znevýhodňujúce rozdielne zaobchádzanie pri usadení sa v inom členskom štáte v porovnaní s výlučne tuzemským miestom usadenia.[8]

a) Znevýhodňujúce rozdielne zaobchádzanie

22. Najskôr preto preskúmam, či Holandsko ako členský štát pôvodu zaobchádza prostredníctvom svojej právnej úpravy daňovej jednotky nevýhodnejším spôsobom s holandskou materskou spoločnosťou, ktorá má dcérsku spoločnosť usadenú v inom členskom štáte, v porovnaní s materskou spoločnosťou, ktorá má tuzemskú dcérsku spoločnosť.

23. Vnútroštátny súd sa v tejto súvislosti tiež pýta, ktoré situácie sa majú v prejednávanom prípade porovnať. V situácii cezhraničného charakteru ide o vytvorenie daňovej jednotky s dcérskymi spoločnosťami druhého stupňa, bez začlenenia zahraničnej dcérskej spoločnosti. Pokiaľ to porovnáme so situáciou výlučne tuzemského charakteru, keď dcérska spoločnosť nie je začlenená do daňovej jednotky, nevzniká tak rozdielne zaobchádzanie, pretože holandská materská spoločnosť nemôže vytvoriť daňovú jednotku so svojimi dcérskymi spoločnosťami druhého stupňa oddelene. Inak je to však v prípade, ak porovnáme situáciu cezhraničného charakteru s takou situáciou výlučne tuzemského charakteru, keď dcérska spoločnosť je začlenená do daňovej jednotky.

24. Vo svetle týchto úvah Spolková republika Nemecko, ako aj Holandské kráľovstvo odmietajú rozdielne zaobchádzanie v prípade tuzemského i zahraničného usadenia, pretože podľa holandskej právnej úpravy nemožno vytvoriť daňovú jednotku s dcérskymi spoločnosťami druhého stupňa bez začlenenia sprostredkujúcej dcérskej spoločnosti.

25. Rozhodujúca je však skutočnosť, že podľa holandskej právnej úpravy materská spoločnosť so zahraničnou sprostredkujúcou dcérskou spoločnosťou vôbec nemá možnosť vytvoriť daňovú jednotku so svojimi tuzemskými dcérskymi spoločnosťami druhého stupňa, pretože zahraničná dcérska spoločnosť nemôže byť súčasťou daňovej jednotky. Naproti tomu v prípade materskej spoločnosti s tuzemskou dcérskou spoločnosťou takáto možnosť existuje. Už v rozsudku Papillon považoval Súdny dvor tieto rozdielne možnosti za rozhodujúce.[9] Predstavujú znevýhodňujúce rozdielne zaobchádzanie s materskou spoločnosťou, ktorá využila slobodu usadiť sa prostredníctvom toho, že založila dcérsku spoločnosť v inom členskom štáte.

26. Voči tomuto názoru však Holandské kráľovstvo argumentovalo, že nevýhoda neexistencie možnosti vytvoriť daňovú jednotku s holandskými dcérskymi spoločnosťami druhého stupňa je podľa systému holandskej právnej úpravy iba dôsledkom nepovolenia začleniť zahraničnú sprostredkujúcu dcérsku spoločnosť. Takéto vylúčenie zahraničných dcérskych spoločností z daňovej jednotky je však, ako to Súdny dvor už konštatoval v rozsudku X Holding,[10] zlučiteľné so slobodou usadiť sa.

6 — Pozri rozsudok zo 6. septembra 2012, DI. VI. Finanziara di Diego della Valle & C. (C-380/11, bod 33 a tam citovanú judikatúru).

7 — Tamže (bod 32 a tam citovaná judikatúra).

8 — Pozri rozsudok Papillon (už citovaný v poznámke pod čiarou 2, body 16 až 23).

9 — Pozri rozsudok Papillon (už citovaný v poznámke pod čiarou 2, bod 21).

10 — Rozsudok X Holding (už citovaný v poznámke pod čiarou 3).

27. S uvedeným stanoviskom môžem súhlasiť do tej miery, pokiaľ holandská právna úprava zrejme neobsahuje žiadne ustanovenie, ktoré by výslovne určilo, že tuzemské materské spoločnosti nesmú vytvoriť daňovú jednotku so svojimi tuzemskými dcérskymi spoločnosťami druhého stupňa, *keď* sprostredkujúca dcérska spoločnosť je rezidentom v zahraničí. Znevýhodnenie je skôr následkom jednoducho toho, že holandská právna úprava vo všeobecnosti nepovoľuje vytvorenie daňovej jednotky iba medzi materskými spoločnosťami a dcérskymi spoločnosťami druhého stupňa a zároveň zakazuje tuzemskej materskej spoločnosti vytvorenie daňovej jednotky so zahraničnou dcérskou spoločnosťou.

28. Vzhľadom na rozsudok X Holding je však potrebné rozlišovať medzi rôznymi nevýhodami, ktoré vyplývajú z vylúčenia zahraničných spoločností.[11] Toto vylúčenie totiž nevedie iba k tomu, že zahraničná dcérska spoločnosť nemôže byť súčasťou daňovej jednotky. Dôsledkom tohto vylúčenia je navyše aj to, že účasť v daňovej jednotke sa zakazuje tiež tuzemským dcérskym spoločnostiam druhého stupňa. V rozsudku X Holding však išlo iba o preskúmanie skutočnosti, či nevýhodu spočívajúcu v tom, že dcérske spoločnosti so sídlom v zahraničí nesmú byť súčasťou daňovej jednotky, možno ako takú namietať. Naproti tomu sa otázka, či sú ďalšie následky vylúčenia, predovšetkým predmetná nevýhoda nemožnosti začleniť tuzemské dcérske spoločnosti druhého stupňa do daňovej jednotky, tiež zlučiteľné so slobodou usadiť sa, neskúmala.

29. Znevýhodňujúce rozdielne zaobchádzanie s tuzemskou materskou spoločnosťou, ktorá má dcérsku spoločnosť so sídlom v inom členskom štáte v porovnaní s tuzemskou materskou spoločnosťou, ktorá má dcérsku spoločnosť v tuzemsku možno konštatovať, pokiaľ jej z dôvodu nemožnosti začlenenia zahraničnej dcérskej spoločnosti do daňovej jednotky bolo zakázané aj začlenenie jej tuzemských dcérskych spoločností druhého stupňa.

30. Táto nevýhoda vznikne tuzemskej materskej spoločnosti rovnako, pokiaľ ide – ako bolo uvedené v druhej prejudiciálnej otázke vnútroštátneho súdu vo veci C-39/13 – o tuzemské dcérske spoločnosti tretieho stupňa, ktorých začlenenie do daňovej jednotky tuzemskej materskej spoločnosti nie je možné, pretože tak sprostredkujúca dcérska spoločnosť, ako aj sprostredkujúca dcérska spoločnosť druhého stupňa sú rezidentmi iného členského štátu.

b) Objektívna porovnateľnosť situácií

31. O obmedzenie slobody usadiť sa v dôsledku znevýhodňujúceho rozdielneho zaobchádzania však ide len vtedy, ak situácie, ktoré boli predmetom rozdielneho zaobchádzania, sú objektívne navzájom porovnateľné.[12]

32. Naďalej zostáva nejasné, čo vlastne Súdny dvor v tomto bode skúma.[13] Na základe rozsudkov X Holding a Papillon možno však skonštatovať, že predmetné situácie sú v každom prípade objektívne porovnateľné.

33. V rozsudku X Holding, ktorý sa tiež zaoberal holandskou právnou úpravou daňovej jednotky, Súdny dvor totiž považoval za postačujúce, že materské spoločnosti sa v oboch situáciách snažili využiť výhody právnej úpravy[14], čo sa zhoduje s prejednávaným prípadom.

11 — Pozri v tejto súvislosti aj rozsudok Papillon (už citovaný v poznámke pod čiarou 2, bod 17).

12 — Pozri v tejto súvislosti rozsudky Papillon (už citovaný v poznámke pod čiarou 2, bod 27), a X Holding (už citovaný v poznámke pod čiarou 3, bod 20).

13 — Pozri v tejto súvislosti moje návrhy z 19. júla 2012, vo veci A (C-123/11, rozsudok z 21. februára 2013, bod 40).

14 — Pozri rozsudok X Holding (už citovaný v poznámke pod čiarou 3, bod 24).

34. Naproti tomu v rozsudku Papillon vychádzal Súdny dvor z dosiahnutia cieľa, ktorý sleduje francúzske zdaňovanie koncernov, konkrétne z toho, aby s koncernom zaobchádzali z daňového hľadiska tak, ako keby išlo o jeden podnik. Tento cieľ, ktorý sleduje aj predmetná holandská právna úprava [15], možno podľa Súdneho dvora dosiahnuť aj vtedy, ak rezidentom v tuzemsku je iba materská spoločnosť a dcérske spoločnosti druhého stupňa. [16]

35. V dôsledku toho je situácia tuzemskej materskej spoločnosti, ktorá má tuzemské dcérske spoločnosti druhého stupňa a sprostredkujúcu dcérsku spoločnosť so sídlom v zahraničí, objektívne porovnateľná so situáciou takej tuzemskej materskej spoločnosti, ktorej dcérska spoločnosť je rezidentom v tuzemsku.

c) Predbežný záver

36. Sloboda usadiť sa v prípade holandskej materskej spoločnosti, ktorej dcérska spoločnosť má sídlo v inom členskom štáte, je teda obmedzená tým, že holandská právna úprava jej zakazuje vytvoriť daňovú jednotku s jej holandskými dcérskymi spoločnosťami druhého stupňa.

2. Obmedzenie slobody usadiť sa v prípade dcérskej spoločnosti

37. SCA Group Holding BV okrem toho správne poukázala na to, že holandská právna úprava môže obmedziť slobodu usadiť sa aj v prípade jej nemeckej sprostredkujúcej dcérskej spoločnosti.

38. Podľa článku 43 ods. 1 druhej vety ES, resp. článku 49 ods. 1 druhej vety ZFEÚ sloboda usadiť sa zahŕňa aj právo slobodne si zvoliť primeranú právnu formu vhodnú pre výkon činnosti v inom členskom štáte. [17] Spoločnostiam sa najmä má umožniť, aby v hostiteľskom členskom štáte vykonávali svoju činnosť prostredníctvom organizačnej zložky alebo dcérskej spoločnosti za rovnakých podmienok. [18]

39. Toto právo však bolo spochybnené holandskou právnou úpravou daňovej jednotky. Ak by totiž zahraničné dcérske spoločnosti v prejednávanom prípade vykonávali svoju slobodu usadiť sa v Holandsku prostredníctvom organizačných zložiek namiesto vlastných dcérskych spoločností, tieto organizačné zložky by ako stále prevádzkarne zahraničnej dcérskej spoločnosti podľa článku 15 ods. 4 zákona o dani z príjmov právnických osôb v zásade bolo možné začleniť do daňovej jednotky s holandskou materskou spoločnosťou. Vnútroštátny súd na to výslovne poukazuje vo svojej druhej otázke vo veci C-41/13.

40. Výkon slobody usadiť sa v prípade zahraničnej dcérskej spoločnosti v Holandsku prostredníctvom založenia vlastnej dcérskej spoločnosti je teda v porovnaní s organizačnou zložkou znevýhodnený, pretože zahraničná dcérska spoločnosť v tomto prípade nemôže využiť výhody, ktoré vzniknú v dôsledku toho, že jej dcérske spoločnosti ako dcérske spoločnosti druhého stupňa môžu vytvoriť daňovú jednotku s materskou spoločnosťou. Slobodná voľba právnej formy pri usadení sa zahraničnej dcérskej spoločnosti v Holandsku je týmto obmedzená.

15 — Pozri rozsudok X Holding (už citovaný v poznámke pod čiarou 3, bod 18).

16 — Pozri rozsudok Papillon (už citovaný v poznámke pod čiarou 2, bod 29).

17 — Pozri okrem iného rozsudky z 28. januára 1986, Komisia/Francúzsko (270/83, Zb. s. 273, bod 22), a z 18. júla 2007, Oy AA (C-231/05, Zb. s. I-6373, bod 40), ako aj uznesenie zo 4. júna 2009, KBC Bank a Beleggen, Risicokapitaal, Beheer (C-439/07 a C-499/07, Zb. s. I-4409, bod 77).

18 — Pozri rozsudky z 23. februára 2006, CLT-UFA (C-253/03, Zb. s. I-1831, bod 15), a zo 6. septembra 2012, Philips Electronics (C-18/11, bod 14).

41. Okrem toho Súdny dvor v rozsudku Philips Electronics už konštatoval, že situácia stálej prevádzkarne nachádzajúcej sa v hostiteľskom členskom štáte je vzhľadom na využitie výhod vyplývajúcich z úľavy na dani pre skupinu objektívne porovnateľná so situáciou dcérskej spoločnosti tam založenej.[19] Nie sú známe žiadne dôvody, prečo by to malo byť inak v prípade holandskej daňovej jednotky, ktorá okrem iného umožňuje aj presun strát v rámci koncernu.

42. Holandská právna úprava tým, že nepovoľuje vytvorenie daňovej jednotky medzi holandskou materskou spoločnosťou a jej holandskými dcérskymi spoločnosťami druhého stupňa, následne obmedzuje aj slobodu usadiť sa v prípade sprostredkujúcej dcérskej spoločnosti, ktorá je rezidentom iného členského štátu.

3. Odôvodnenie

43. Tieto obmedzenia slobody usadiť sa tak tuzemských materských spoločností, ako aj sprostredkujúcich zahraničných dcérskych spoločností však môžu byť odôvodnené naliehavým dôvodom všeobecného záujmu.

44. Rozsudok X Holding ďalej určil, že vylúčenie dcérskych spoločností nerezidentov z holandskej daňovej jednotky je odôvodnené v záujme zachovania rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi.[20]

45. V prejednávanom prípade však takéto odôvodnenie nemožno prijať. Daňová jednotka tu totiž vznikne výlučne medzi zdaniteľnými osobami podliehajúcimi holandskému zdaňovaniu. Daňová právomoc Holandského kráľovstva preto nemôže byť dotknutá zohľadnením zahraničných skutkových stavov, ktoré nespadajú do jej daňovej právomoci.

46. Vnútroštátny súd sa svojou treťou prejudiciálnou otázkou pýta, či zistené obmedzenia slobody usadiť sa môžu byť odôvodnené nutnosťou zachovať daňovú koherenciu vrátane zabránenia unilaterálnemu a bilaterálnemu dvojitému zohľadneniu straty. Holandská daňová správa totiž v konaní vo veci samej uviedla, že povolenie vzniku daňovej jednotky iba medzi tuzemskou materskou spoločnosťou a tuzemskými dcérskymi spoločnosťami druhého stupňa v rámci koncernu by znamenalo riziko dvojitého zohľadnenia straty tak v tuzemsku, ako aj v dvoch rôznych členských štátoch.

a) Dvojité zohľadnenie straty

47. Čo sa týka snahy o odôvodnenie prostredníctvom cieľa zabrániť dvojitému zohľadneniu straty, je potrebné najmä konštatovať, ako som už uviedla na inom mieste,[21] že takéto odôvodnenie samo osebe neexistuje. Odvolávanie sa výlučne na tento cieľ teda nemôže odôvodňovať obmedzenie základnej slobody.

48. Toto zistenie platí nezávisle od otázky, či ide o zabránenie unilaterálnemu alebo bilaterálnemu dvojitému zohľadneniu straty.

49. V unilaterálnom prípade chce členský štát vylúčiť dvojité zohľadnenie straty v rámci svojho vlastného daňového systému. Ďalej je v rukách členského štátu, ako to dosiahne prostredníctvom svojho neobmedzujúceho daňového systému, pričom prípadne prijme osobitné predpisy o zabránení dvojitému zohľadneniu straty.

19 — Pozri rozsudok Philips Electronics (už citovaný v poznámke pod čiarou 18, bod 19).

20 — Pozri rozsudok X Holding (už citovaný v poznámke pod čiarou 3, bod 25 a nasl.).

21 — Pozri moje návrhy z 19. apríla 2012 vo veci Philips Electronics (C-18/11, rozsudok zo 6. septembra 2012, bod 58 a nasl.).

50. Naproti tomu v bilaterálnom prípade chce členský štát zabrániť tomu, aby boli straty zohľadnené tak v rámci svojho vlastného daňového systému, ako aj na základe daňových právnych predpisov druhého členského štátu v tomto druhom daňovom systéme. Súdny dvor už v rozsudku Philips Electronics odmietol uznať samotné odvolávanie sa na cieľ, ktorým je zabránenie dvojitému zohľadneniu straty v dvoch rôznych členských štátoch, za samostatné odôvodnenie. [22] Zodpovedá to dvom stranám mince, keď členský štát pôvodu na jednej strane, prirodzene, nie je povinný prispôsobiť svoje daňové právne predpisy v závislosti od predpisov druhého členského štátu, aby za každých okolností zamedzil rozdielnemu zaobchádzaniu v prípade cezhraničného usadenia, [23] a na druhej strane ani nemôže daňové právne predpisy druhého členského štátu využiť na účely odôvodnenia vlastného rozdielneho zaobchádzania.

51. Aj keď cieľ zabrániť dvojitému zohľadneniu straty ako taký od začiatku neodôvodňuje obmedzujúcu vnútroštátnu daňovú právnu úpravu, predsa sa meritórne vyjadrím aj ku konkrétnym možnostiam dvojitého zohľadnenia straty v prejednávanom prípade, keďže účastníci konania sa tým podrobne zaoberali.

52. Holandské kráľovstvo najskôr uviedlo, že riziko dvojitého bilaterálneho zohľadnenia straty vzniká tým, že v prípade straty holandskej dcérskej spoločnosti druhého stupňa môže byť táto strata zohľadnená tak v holandskej materskej spoločnosti v rámci daňovej jednotky, ako aj v zahraničnej sprostredkujúcej dcérskej spoločnosti, a to buď na základe určitého zníženia hodnoty spôsobeného stratou vzhľadom na účasť na dcérskej spoločnosti druhého stupňa alebo na základe pohľadávky voči nej. V rámci daňovej jednotky zahŕňajúcej dcérsku spoločnosť však takéto obavy nevznikajú, pretože medzi spoločnosťami sa nezohľadňujú žiadne transakcie.

53. Nemusí sa hneď rozhodnúť, či vôbec ide o rovnakú stratu. Zdá sa, že Súdny dvor, čo sa týka zníženia hodnoty podielu, už zaujal vo svojich rozsudkoch jedno aj druhé stanovisko. [24]

54. V každom prípade však možnosť dvojitého zohľadnenia straty nemôže odôvodňovať predmetné obmedzenie už len z dôvodu, že zákaz vytvorenia daňovej jednotky medzi holandskou materskou spoločnosťou a jej holandskými dcérskymi spoločnosťami druhého stupňa vôbec nie je spôsobilý tomu zabrániť. Spoločnosť MSA International Holdings BV totiž správne poukázala na to, že zákaz vytvorenia daňovej jednotky nezabráni tomu, aby bola strata dcérskej spoločnosti druhého stupňa – napríklad prostredníctvom prenesenia strát tejto spoločnosti – naďalej využívaná, zatiaľ čo zníženie hodnoty majetku zahraničnej sprostredkujúcej dcérskej spoločnosti naďalej trvá.

55. Holandská daňová správa okrem toho v konaní vo veci samej argumentovala, že dvojité zohľadnenie straty by sa mohlo vyskytnúť aj unilaterálne v rámci Holandska, čomu je potrebné zabrániť. Totiž strata vzniknutá v dcérskej spoločnosti druhého stupňa môže v materskej spoločnosti viesť prostredníctvom s tým spojeného zhoršenia hospodárskej situácie zahraničnej dcérskej spoločnosti k zníženiu hodnôt pohľadávok voči zahraničnej dcérskej spoločnosti alebo k strate, pokiaľ došlo k jej likvidácii. Takáto situácia je vylúčená v prípade, ak je dcérska spoločnosť súčasťou daňovej jednotky.

56. Neumožnenie vytvorenia daňovej jednotky medzi tuzemskou materskou spoločnosťou a tuzemskými dcérskymi spoločnosťami druhého stupňa však ani tu nie je spôsobilé, ani potrebné k dosiahnutiu cieľa, ktorým je zabránenie dvojitému zohľadneniu straty v Holandsku. Eventuálne rovnaká strata by aj bez existencie daňovej jednotky bola zohľadnená dvojito, síce nie u jedinej zdaniteľnej osoby, ale rozdelením medzi materskú spoločnosť a dcérsku spoločnosť druhého stupňa.

22 — Pozri rozsudok Philips Electronics (už citovaný v poznámke pod čiarou 18, bod 31 a nasl.).

23 — Pozri rozsudky z 28. februára 2008, Deutsche Shell (C-293/06, Zb. s. I-1129, bod 43), a z 29. novembra 2011, National Grid Indus (C-371/10, Zb. s. I-12273, bod 62).

24 — Pozri rozsudky Papillon (už citovaný v poznámke pod čiarou 2, bod 47), ako aj z 29. marca 2007, Rewe Zentralfinanz (C-347/04, Zb. s. I-2647, bod 47).

Okrem toho zabránenie takémuto dvojitému zohľadneniu straty v Holandsku závisí od holandského zákonodarcu. Už Rechtbank Haarlem ako súd nižšieho stupňa v konaní vo veci samej poukázal na to, že nariadenie o daňovej jednotke už obsahuje zodpovedajúcu právnu úpravu pre prípad zahraničnej sprostredkujúcej dcérskej spoločnosti s tuzemskou stálou prevádzkarňou.

57. Na záver možno konštatovať, že zabránenie bilaterálnemu alebo unilaterálnemu dvojitému zohľadneniu straty v žiadnom prípade neodôvodňuje predmetné obmedzenia.

b) Koherencia vnútroštátnej daňovej právnej úpravy

58. Podľa ustálenej judikatúry môže byť obmedzenie základných slobôd odôvodnené aj nutnosťou zachovať koherenciu vnútroštátnej daňovej právnej úpravy. V tejto súvislosti sa vyžaduje existencia priamej súvislosti medzi daňovou výhodou a kompenzáciou tejto výhody vo forme stanoveného daňového zaťaženia.[25] Oprávnenému môže byť za takýchto okolností odopretá táto základná sloboda daňovej výhody preto, lebo nepodlieha ani daňovému zaťaženiu, s tým priamo súvisiacemu. Priamy charakter tejto súvislosti musí byť posudzovaný vzhľadom na cieľ sledovaný predmetnou daňovou právnou úpravou.[26]

59. V prejednávanom prípade tak vzniká otázka, či odopretie vytvorenia daňovej jednotky medzi holandskou materskou spoločnosťou a jej holandskými dcérskymi spoločnosťami druhého stupňa je odôvodnené tým, že materská spoločnosť je vyňatá spod daňového zaťaženia, s tým priamo súvisiaceho.

60. Súdny dvor v rozsudku Papillon vzhľadom na francúzsku právnu úpravu „daňovej integrácie“ v zásade uznal, že medzi možnosťou prevodu straty medzi zúčastnenými spoločnosťami a daňovou neutralizáciou určených transakcií existuje priama súvislosť, čím sa zabraňuje dvojitému zohľadneniu straty.[27] Zachovanie koherencie vnútroštátnej právnej úpravy preto v zásade odôvodňuje to, aby v prípade zahraničnej sprostredkujúcej dcérskej spoločnosti bola tuzemskej materskej spoločnosti a tuzemskej dcérskej spoločnosti druhého stupňa „daňová integrácia“ odopretá.

61. To isté možno predpokladať o holandskej právnej úprave daňovej jednotky, pretože zaobchádzanie so zúčastnenými spoločnosťami tak, ako keby išlo o jednu spoločnosť, má za následok, že straty jednotlivých spoločností môžu byť súhrnne využité v prospech koncernu, a vedie tiež k úplnej daňovej neutralizácii transakcií medzi všetkými spoločnosťami daňovej jednotky. Takáto neutralizácia by v prípade daňovej jednotky nastala iba medzi tuzemskou materskou spoločnosťou a tuzemskými dcérskymi spoločnosťami druhého stupňa, nie však medzi tuzemskou materskou spoločnosťou a zahraničnou dcérskou spoločnosťou, čím by sa materská spoločnosť mohla vyhnúť nevýhodám vyplývajúcim z daňovej jednotky.

62. Je však otázne, či v prejednávanom prípade vzhľadom na daňovú neutralizáciu transakcií medzi tuzemskou materskou spoločnosťou a zahraničnou dcérskou spoločnosťou možno vôbec hovoriť o daňovom zaťažení v zmysle daňovej koherencie, ktoré má zabezpečiť kompenzáciu daňovej výhody formou využitia straty v rámci koncernu. Úplná daňová neutralizácia týchto transakcií v holandskom systéme daňovej jednotky totiž môže znamenať tak nevýhody, ako aj výhody, a to v závislosti od toho, či bez tejto neutralizácie vznikne v dôsledku transakcií vo vzťahu k dcérskej spoločnosti strata alebo zisk. Nezačlenením zahraničnej sprostredkujúcej dcérskej spoločnosti do daňovej jednotky preto materská spoločnosť nutne neunikne daňovému zaťaženiu.

25 — Pozri rozsudky Papillon (už citovaný v poznámke pod čiarou 2, bod 43 a nasl.) a zo 17. októbra 2013, Welte (C-181/12, bod 59).

26 — Rozsudok Papillon (už citovaný v poznámke pod čiarou 2, bod 44).

27 — Tamže (bod 45 a nasl.).

63. V každom prípade však Súdny dvor v súvislosti s obmedzením slobody usadiť sa v prípade tuzemskej materskej spoločnosti v rozsudku Papillon zdôraznil, že daňovú koherenciu nemožno dosiahnuť ani opatreniami, ktoré menej obmedzujú slobodu usadiť sa. [28] Holandská právna úprava však poskytuje výhody daňovej jednotky aj zahraničnej spoločnosti, ktorá má v tuzemsku stálu prevádzkareň. Holandská právna úprava na tomto mieste prostredníctvom ustanovení nariadenia o daňovej jednotke odstraňuje chýbajúcu daňovú neutralizáciu medzi tuzemskou materskou spoločnosťou a zahraničnou dcérskou spoločnosťou. Ak teda holandský daňový systém pripúšťa daňovú jednotku aj vtedy, keď daňová neutralizácia medzi materskou spoločnosťou a dcérskou spoločnosťou nenastane automaticky v dôsledku ich začlenenia do daňovej jednotky, ale až v dôsledku následných úprav, v tom prípade tu ide o miernejší prostriedok na zachovania daňovej koherencie. Aj Rechtbank Haarlem ako súd nižšieho stupňa v konaní vo veci samej už konštatoval, že na účely zabránenia prípadnej nekoherencii v holandskom daňovom systéme by sa s dcérskymi spoločnosťami druhého stupňa mohlo zaobchádzať ako so stálymi prevádzkarňami zahraničných sprostredkujúcich dcérskych spoločností.

64. Zachovanie daňovej koherencie rovnako neodôvodňuje ani rozdielne zaobchádzania s tuzemskými dcérskymi spoločnosťami zahraničných spoločností a s ich tuzemskými stálymi prevádzkarňami, ktoré obmedzuje slobodu usadiť sa zahraničných sprostredkujúcich dcérskych spoločností. Holandské kráľovstvo ani po otázke na pojednávaní nevedelo vysvetliť, prečo v holandskom daňovom systéme musia byť dve formy usadenia vzhľadom na vytvorenie daňovej jednotky posudzované rozdielne.

65. Presvedčivo neznie ani to, keď zúčastnené členské štáty argumentujú voči požiadavke rozsudku Papillon tým, že holandská daňová jednotka sa, pokiaľ ide o jej fungovanie, odlišuje od francúzskej „daňovej integrácie“, ktorá bola predmetom rozsudku Papillon. Holandské kráľovstvo na pojednávaní správne uviedlo, že podstatný rozdiel spočíva v tom, že vo francúzskom systéme si každá spoločnosť určuje svoj vlastný výsledok a až následne nastanú účinky „daňovej integrácie“ formou prevodu strát a daňovej neutralizácie jednotlivých transakcií, zatiaľ čo holandský systém to rieši prostredníctvom takého zaobchádzania, ako keby išlo o jednu zdaniteľnú osobu. Nebolo však uvedené a nie je ani zrejmé, ako by mal tento rozdiel prispieť k tomu, aby sa odôvodnenosť obmedzenia slobody usadiť sa posúdila inak.

66. Zachovanie daňovej koherencie teda neodôvodňuje obmedzenie slobody usadiť sa tak v prípade tuzemskej materskej spoločnosti, ako aj v prípade zahraničnej sprostredkujúcej dcérskej spoločnosti.

4. Závery vo veciach C-39/13 a C-41/13

67. Čo sa týka vecí C-39/13 a C-41/13, možno skonštatovať, že holandská právna úprava, podľa ktorej materské spoločnosti a dcérske spoločnosti druhého stupňa so sídlom v Holandsku môžu vytvoriť daňovú jednotku len vtedy, ak sprostredkujúca dcérska spoločnosť je tiež rezidentom Holandska alebo má v Holandsku aspoň stálu prevádzkareň, porušuje slobodu usadiť sa.

B – *Daňová jednotka sesterských spoločností (vec C-40/13)*

68. Vo veci C-40/13 sa teraz preskúma, či slobode usadiť sa odporuje holandská právna úprava tým, že sesterské spoločnosti so sídlom v Holandsku môžu vytvoriť daňovú jednotku len vtedy, ak materská spoločnosť je tiež rezidentom Holandska alebo má v Holandsku aspoň stálu prevádzkareň.

28 — Tamže (bod 52 a nasl.).

1. Obmedzenie slobody usadiť sa v prípade materskej spoločnosti

69. Sloboda usadiť sa v prípade materskej spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte môže byť obmedzená holandskou právnou úpravou daňovej jednotky.

70. Sloboda usadiť sa zakazuje, aby sa v hostiteľskom členskom štáte zaobchádzalo v oblasti daní rozdielne so spoločnosťami nerezidentmi a spoločnosťami rezidentmi, pokiaľ sa tieto spoločnosti vzhľadom na príslušné vnútroštátne opatrenia nachádzajú v objektívne porovnateľnej situácii.[29]

71. Z toho dôvodu musí najskôr dôjsť k zisteniu, či išlo o znevýhodňujúce rozdielne zaobchádzanie so zahraničnou materskou spoločnosťou v porovnaní s tuzemskou materskou spoločnosťou.

72. Spolková republika Nemecko a Holandské kráľovstvo odmietajú takéto rozdielne zaobchádzanie, keďže podľa holandskej právnej úpravy nikto nemôže vytvoriť daňovú jednotku bez materskej spoločnosti.

73. Aj tu je však potrebné skonštatovať[30], že znevýhodňujúce rozdielne zaobchádzanie spočíva v tom, že zahraničná materská spoločnosť, na rozdiel od tuzemskej, nemá možnosť vytvoriť daňovú jednotku so svojimi dcérskymi spoločnosťami. Je to dôsledok toho, že v holandskej právnej úprave neexistuje možnosť začlenenia zahraničných spoločností do daňovej jednotky. Odopretie tohto začlenenia však spôsobuje zahraničnej materskej spoločnosti nevýhodu aj v tom zmysle, že nemôže využiť, aby aspoň jej holandské dcérske spoločnosti mohli vytvoriť daňovú jednotku. Ide teda o znevýhodňujúce rozdielne zaobchádzanie so zahraničnou materskou spoločnosťou.

74. Tuzemská a zahraničná materská spoločnosť sa okrem toho musia vzhľadom na právnu úpravu daňovej jednotky nachádzať v objektívne porovnateľnej situácii.

75. Opätovným odkazom na príslušné posúdenie Súdneho dvora v rozsudku Papillon[31] možno skonštatovať, že cieľ holandskej právnej úpravy vo veci daňovej jednotky, konkrétne zaobchádzanie s koncernom, ako keby išlo o jediný podnik, možno v prípade zahraničnej materskej spoločnosti dosiahnuť čiastočne aj tak, že sa konsolidujú iba jej dcérske spoločnosti so sídlom v Holandsku.

76. Voči tomuto stanovisku namietala najmä Spolková republika Nemecko, že konsolidácia na úrovni dcérskej spoločnosti podľa holandskej právnej úpravy vôbec nie je možná, lebo k nej dochádza na úrovni materskej spoločnosti. Daňová jednotka navyše spočíva na myšlienke, že materská spoločnosť ovláda svoje dcérske spoločnosti. Medzi dcérskymi spoločnosťami však takýto kontrolný vzťah neexistuje.

77. Ako však Komisia už na pojednávaní správne uviedla, otázka, v ktorej spoločnosti v rámci daňovej jednotky ku konsolidácii dochádza, je čisto technickej povahy a nie je relevantná pre dosiahnutie cieľa právnej úpravy. Ak je v zásade možné, aby sa uplatnili účinky daňovej jednotky medzi dcérskymi spoločnosťami, potom je druhoradé, u ktorej zdaniteľnej osoby sa prejaví výsledok.

29 — Pozri v tomto zmysle rozsudky z 12. decembra 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, Zb. s. I-11673, bod 46), a z 22. decembra 2008, Truck Center (C-282/07, Zb. s. I-10767, bod 36).

30 — Pozri bod 28 vyššie.

31 — Pozri bod 34 vyššie.

78. Argumentácia Spolkovej republiky Nemecko okrem toho neberie ohľad na to, že medzi zahraničnou materskou spoločnosťou a jej tuzemskými dcérskymi spoločnosťami existuje kontrolný vzťah. Inými slovami, v prejednávanom prípade do daňovej jednotky nemajú byť zlúčené ľubovoľné tuzemské spoločnosti. Ide skôr o konsolidáciu práve tých dcérskych spoločností, ktoré sú ovládané jednou spoločnou materskou spoločnosťou. Jediný rozdiel medzi predmetnými situáciami, ktoré sa majú porovnať, spočíva v tom, že táto materská spoločnosť je rezidentom iného členského štátu, a preto nemôže byť začlenená do daňovej jednotky.

79. Ak predpokladáme, že sloboda usadiť sa je obmedzená v dôsledku odopretia vytvorenia daňovej jednotky zo sesterských spoločností, nič na tom nemení ani skutočnosť, že – ako dodal vnútroštátny súd vo svojej druhej prejudiciálnej otázke – spoločná materská spoločnosť sesterských spoločností, ktoré sa majú konsolidovať, sa nachádza len na vyššej úrovni štruktúry koncernu, pokiaľ sprostredkujúce spoločnosti samy nemôžu byť súčasťou daňovej jednotky z dôvodu, že sú rezidentmi iného členského štátu.

80. Na základe uvedeného je potrebné skonštatovať, že holandská právna úprava, podľa ktorej sesterské spoločnosti so sídlom v Holandsku môžu vytvoriť daňovú jednotku len vtedy, ak materská spoločnosť je tiež rezidentom Holandska alebo má v Holandsku aspoň stálu prevádzkareň, predstavuje pre zahraničnú materskú spoločnosť obmedzenie jej slobody usadiť sa.

2. Odôvodnenie

81. Pre toto obmedzenie nemožno nájsť nijaké odôvodnenie. V rámci vecí C-39/13 a C-41/13 boli v podstate preskúmané všetky hľadiská.[32]

82. Ani v prípade vytvorenia daňovej jednotky medzi tuzemskými dcérskymi spoločnosťami zahraničnej materskej spoločnosti nie je dotknuté zachovanie rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi, pretože je otázna výlučne konsolidácia tuzemských spoločností.

83. Zabránenie dvojitému zohľadneniu strát u tuzemskej dcérskej spoločnosti a zahraničnej materskej spoločnosti nemožno uznať za samostatné odôvodnenie, a ani mu nemožno zabrániť odoprením vytvorenia daňovej jednotky medzi dcérskymi spoločnosťami.

84. V prípade vytvorenia daňovej jednotky medzi tuzemskými dcérskymi spoločnosťami zahraničnej materskej spoločnosti ani zachovanie daňovej koherencie nie je možné považovať za prijateľné odôvodnenie. Na rozdiel od vytvorenia daňovej jednotky medzi tuzemskou materskou spoločnosťou a tuzemskými dcérskymi spoločnosťami druhého stupňa, v rámci daňovej jednotky dcérskych spoločností nie sú badateľné žiadne transakcie, ktoré by si vyžadovali daňovú neutralizáciu.

85. Pokiaľ Holandské kráľovstvo vidí riziko daňového zneužitia komplementárne v tom, že prevod majetku medzi sesterskými spoločnosťami, ktorý síce nezodpovedá trhovej hodnote, ale je v zmysle daňovej jednotky daňovo neutrálny, vedie z hľadiska daňového práva k zníženiu hodnoty pohľadávky zahraničnej materskej spoločnosti voči tuzemskej sesterskej spoločnosti, je potrebné poukázať na to, že k zabráneniu zneužívania je v tomto zmysle povolaný výlučne štát, ktorého je zahraničná materská spoločnosť rezidentom.

86. Predpoklad nepovoleného obmedzenia slobody usadiť sa okrem toho nevedie ani k záveru, že Holandské kráľovstvo má povinnosť zaviesť osobitné ustanovenie pre prípad koncernov so zahraničnou účasťou, ako to uvádza Spolková republika Nemecko. Totiž aj v prípade koncernu s tuzemskou materskou spoločnosťou je stanovená konsolidácia tuzemských sesterských spoločností v rámci daňovej

32 — Pozri bod 43 a nasl.

jednotky. Sloboda usadiť sa preto zabezpečuje v prípade zahraničnej materskej spoločnosti len to, že zahraničná materská spoločnosť môže využiť výhody holandskej daňovej právnej úpravy aspoň vo vzťahu k tuzemským sesterským spoločnostiam, keď už ona sama nemôže byť súčasťou daňovej jednotky.

3. Záver vo veci C-40/13

87. Čo sa týka veci C-40/13, možno skonštatovať, že holandská právna úprava, podľa ktorej sesterské spoločnosti so sídlom v Holandsku môžu vytvoriť daňovú jednotku len vtedy, ak materská spoločnosť je tiež rezidentom Holandska alebo má v Holandsku aspoň stálu prevádzkareň, porušuje slobodu usadiť sa.

VI – Návrh

88. Vzhľadom na uvedené je potrebné odpovedať na položené otázky tak, že:

Článok 43 ES v spojení s článkom 48 ES a článok 49 ZFEÚ v spojení s článkom 54 ZFEÚ sa majú vykladať v tom zmysle, že im odporuje vnútroštátna právna úprava, aká sa má uplatniť vo veci samej, ktorá v rámci zdaňovania príjmov spoločností

— umožňuje tuzemským materským spoločnostiam vytvoriť daňovú jednotku s jej tuzemskými dcérskymi spoločnosťami druhého stupňa len vtedy, ak sprostredkujúca dcérska spoločnosť je tiež rezidentom v tuzemsku, alebo ak je rezidentom iného členského štátu, ale má v tuzemsku stálu prevádzkareň,

— umožňuje tuzemským dcérskym spoločnostiam vytvoriť medzi sebou daňovú jednotku len vtedy, ak ich materská spoločnosť je tiež rezidentom tuzemska, alebo ak je rezidentom iného členského štátu, ale má v tuzemsku stálu prevádzkareň.