Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

z 11. mája 2023 *

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Dane – Článok 49 ZFEÚ – Sloboda usadiť sa – Daň z príjmov právnických osôb – Zdaňovanie skupín (francúzska ‚daňová integrácia') – Oslobodenie dividend vyplatených dcérskymi spoločnosťami patriacimi do integrovanej daňovej skupiny – Materská spoločnosť rezident – Kapitálové prepojenia so spoločnosťami rezidentmi a nerezidentmi bez vytvorenia integrovanej daňovej skupiny – Oslobodenie dividend vyplatených dcérskymi spoločnosťami nerezidentmi – Neodpočítateľné náklady a výdavky súvisiace s podielom – Neexistencia neutralizácie a reintegrácie týchto nákladov a výdavkov"

V spojených veciach C-407/22 a C-408/22,

ktorých predmetom sú návrhy na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podané rozhodnutiami Conseil d'État (France) (Štátna rada, Francúzsko) zo 14. júna 2022 a doručené Súdnemu dvoru 20. júna 2022, ktoré súvisia s konaniami:

Ministre de l'Économie, des Finances et de la Relance

proti

Manitou BF SA (C-407/22),

Bricolage Investissement France SA (C-408/22),

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predseda prvej komory A. Arabadžiev, sudcovia P. G. Xuereb, T. von Danwitz (spravodajca), A. Kumin a I. Ziemele,

generálny advokát: P. Pikamäe,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

– Manitou BF SA, v zastúpení: S. Joalland, S. Laisney, F. Locatelli, a G. Menu-Lejeune, avocats,

* Jazyk konania: francúzština.

– Bricolage Investissement France SA, v zastúpení: M. Dervieux a F. Donnedieu de Vabres, avocats,

– francúzska vláda, v zastúpení: R. Bénard a T. Stéhelin, splnomocnení zástupcovia,

– Európska komisia, v zastúpení: A. Armenia a W. Roels, splnomocnení zástupcovia,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 49 ZFEÚ.

2 Tieto návrhy boli podané v rámci dvoch sporov, v ktorých na jednej strane stojí ministre de l'Économie, des Finances et de la Relance (France) (minister hospodárstva, financií a obnovy, Francúzsko) a na druhej strane stoja spoločnosti Manitou BF SA (vec C-407/22) a Bricolage Investissement France SA (vec C-408/22), a ktoré sa týkajú vrátenia týmto spoločnostiam časti dane z príjmov právnických osôb a doplatkov k tejto dani zaplatenej v zdaňovacích obdobiach rokov 2011, resp. 2012 a zodpovedajúcej podielu nákladov a výdavkov opätovne zahrnutému do ich výsledkov z dôvodu dividend, ktoré im vyplatili ich dcérske spoločnosti usadené v iných členských štátoch než vo Francúzsku.

Francúzske právo

3 Článok 216 ods. I code général des impôts (Všeobecný daňový zákonník) v znení uplatniteľnom na skutkový stav vo veciach samých (ďalej len „VDZ“) stanovuje:

„Z celkového čistého zisku materskej spoločnosti možno odrátať čisté výnosy z podielov, pri ktorých vzniká nárok na uplatnenie režimu materských spoločností, ktoré sú uvedené v článku 145 a ktoré táto materská spoločnosť dosahuje v priebehu hospodárskeho roku, po odpočítaní podielu nákladov a výdavkov.

Podiel nákladov a výdavkov uvedený v prvom pododseku je jednotne stanovený na 5 % celkového výnosu podielov vrátane daňového kreditu.“

4 Podľa článku 223 A VDZ:

„Spoločnosť môže byť jediným platcom 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 alebo stálych prevádzkarní, ktoré sú členmi skupiny…

…

Členmi skupiny spoločností môžu byť jedine spoločnosti alebo stále prevádzkarne, ktoré udelili svoj súhlas a ktorých výsledky podliehajú dani z príjmov právnických osôb za podmienok stanovených všeobecnými predpismi alebo podľa podmienok uvedených v článku 214. …“

5 Článok 223 B VDZ stanovuje:

„Súhrnný výsledok je stanovený materskou spoločnosťou určením algebrického súčtu výsledkov každej zo spoločností skupiny určených za podmienok stanovených všeobecnými predpismi alebo podľa podmienok uvedených v článku 214.

Súhrnný výsledok sa zníži o podiel nákladov a výdavkov súvisiacich s výnosmi z podielov, ktoré získala spoločnosť patriaca do skupiny od spoločnosti, ktorá je členom skupiny dlhšie ako jedno účtovné obdobie, a s výnosmi z podielov, ktoré získala spoločnosť patriaca do skupiny od sprostredkovateľskej spoločnosti, v súvislosti s ktorými materská spoločnosť preukáže, že pochádzajú z výnosov z podielov vyplatených spoločnosťou, ktorá je členom skupiny dlhšie ako jedno účtovné obdobie, a ktorá ešte neodôvodnila úpravy vykonané pri uplatňovaní tohto pododseku alebo tretieho pododseku.

…“

Spory vo veciach samých a prejudiciálna otázka

Vec C-407/22

6 Manitou BF prijala v roku 2011 dividendy od dcérskych spoločností so sídlom v členských štátoch iných než Francúzsko, ktoré podriadila režimu materských spoločností stanovenému v článkoch 145 a 216 VDZ. V súlade s týmto článkom 216 ods. I odpočítala tieto dividendy od svojho čistého zisku, s výnimkou podielu nákladov a výdavkov paušálne stanoveného na 5 % sumy získaných dividend.

7 Sťažnosťou z 24. decembra 2014 Manitou BF požiadala o vrátenie časti základného preddavku na daň z príjmov právnických osôb, ktorej platiteľom bola v uzavretom zdaňovacom období roku 2011 a ktorá zodpovedala opätovnému započítaniu tohto podielu do jej účtovného výsledku, z dôvodu, že toto opätovné započítanie bolo vykonané na základe vnútroštátnych ustanovení, ktoré porušujú slobodu usadiť sa.

8 Keďže daňové orgány túto žiadosť zamietli, Manitou BF sa proti tomuto rozhodnutiu odvolala. Tribunal administratif de Montreuil (Správny súd Montreuil, Francúzsko) rozsudkom z 26. septembra 2017 zamietol jej odvolanie. Cour administrative d’appel de Versailles (Odvolací správny súd Versailles, Francúzsko) rozsudkom z 27. mája 2021 zrušil prvostupňový rozsudok a priznal spoločnosti Manitou BF vrátenie požadovaných súm, keďže sa domnieval, že článok 223 B VDZ porušuje slobodu usadiť sa, keďže nestanovuje možnosť materskej spoločnosti neutralizovať podiel nákladov a výdavkov reintegrovaných z dôvodu výnosov z podielu pochádzajúceho z dcérskych spoločností usadených v inom členskom štáte než vo Francúzsku, ktoré spĺňajú kritériá oprávnenosti pre režim daňovej konsolidácie definovaný v tomto článku. V tejto súvislosti tento súd považoval za irelevantnú okolnosť, že táto materská spoločnosť, hoci vlastnila oprávnené dcérske spoločnosti vo Francúzsku, nevytvorila v tomto členskom štáte integrovanú daňovú skupinu.

9 Keďže minister hospodárstva, financií a obnovy zastával názor, že uvedený súd sa nesprávne domnieval, že článok 223 B VDZ porušuje túto slobodu, podal proti tomuto rozsudku odvolanie na Conseil d’État (France) (Štátna rada, Francúzsko), vnútroštátny súd, ktorý predložil návrh na začatie prejudiciálneho konania. Konkrétne vytýka odvolaciemu správnemu súdu Versailles nesprávne právne posúdenie a nesprávnu kvalifikáciu skutkového stavu, keď rozhodol, že

okolnosť, či sa materská spoločnosť rozhodla alebo nerozhodla vytvoriť integrovanú daňovú skupinu so svojimi francúzskymi dcérskymi spoločnosťami, nemá vplyv na opodstatnenosť reštitučného nároku spoločnosti Manitou BF.

Vec C-408/22

10 Bricolage Investissement France, ktorá je v úplnom vlastníctve skupiny Adeo, dostala v roku 2012 dividendy od poľskej dcérskej spoločnosti, ktorá je v jej úplnom vlastníctve. Bricolage Investissement France zaradila tieto dividendy na účely stanovenia dane z príjmu právnických osôb splatnej za uzavreté zdaňovacie obdobie 2012 do režimu materskej spoločnosti podľa článkov 145 a 216 VDZ. V súlade s článkom 216 ods. I tohto zákonníka odpočítala sumu týchto dividend od svojho čistého zisku, s výnimkou podielu nákladov a výdavkov paušálne stanoveného na 5 % sumy prijatých dividend.

11 Následnou sťažnosťou Bricolage Investissement France požiadala daňovú správu o možnosť odpočítať všetky dividendy prijaté od svojej poľskej dcérskej spoločnosti bez reintegrácie tohto podielu.

12 V nadväznosti na zamietnutie tejto žiadosti Bricolage Investissement France podala návrh na Tribunal administratif de Montreuil (Správny súd Montreuil, Francúzsko) s cieľom získať oslobodenie od povinnosti odvádzať preddavky na daň z príjmov právnických osôb vo výške 633 352 eur a dodatočné preddavky na túto daň, ktoré zaplatila za zdaňovacie obdobie roku 2012. Rozsudkom z 10. októbra 2019 tento súd túto žiadosť zamietol.

13 Cour administrative d'appel de Versailles (Odvolací správny súd Versailles), ktorý sa zaoberal odvolaním podaným spoločnosťou Bricolage Investissement France, rozsudkom z 19. októbra 2021 toto rozhodnutie zrušil a priznal tejto spoločnosti oslobodenie od uvedených preddavkov do výšky neutralizácie podielu nákladov a výdavkov, ktoré opätovne zahrnula do svojho zisku, a to na základe úvah už uvedených v bode 8 tohto rozsudku.

14 Minister hospodárstva, financií a obnovy podal proti tomuto rozsudku odvolanie na vnútroštátny súd, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania. Minister hospodárstva, financií a obnovy tvrdí, že odvolací správny súd Versailles nesprávne usúdil, že článok 223 B VDZ nie je v súlade so slobodou usadiť sa, nesprávne vyložil ustanovenia tohto článku a nesprávne posúdil skutkový stav, keď rozhodol, že materská spoločnosť, ktorá nie je členom integrovanej daňovej skupiny, môže od svojho zdaniteľného zisku odpočítať bez opätovného zahrnutia tohto podielu všetky dividendy prijaté od svojich dcérskych spoločností usadených v inom členskom štáte než Francúzsko, ktoré patria do pôsobnosti uvedeného článku.

Spoločné úvahy vo veciach C-407/22 a C-408/22

15 Vzhľadom na tvrdenia účastníkov konaní vo veciach samých sa vnútroštátny súd pýta na vplyv rozsudku z 2. septembra 2015, Groupe Steria (C-386/14, ďalej len „rozsudok Groupe Steria“, EU:C:2015:524), na veci, o ktorých rozhoduje. V tomto rozsudku Súdny dvor rozhodol, že článok 49 ZFEÚ bráni právnej úprave členského štátu týkajúcej sa režimu daňovej integrácie, ktorý materskej spoločnosti stojacej na čele skupiny umožňuje neutralizovať opätovné zahrnutie podielu nákladov a výdavkov paušálne stanoveného na 5 % čistej sumy dividend, ktoré jej vyplácajú spoločnosti rezidenti patriace do integrovanej skupiny, zatiaľ čo podľa tejto právnej

úpravy takáto neutralizácia je jej zamietnutá pri dividendách, ktoré jej vyplácajú jej dcérske spoločnosti usadené v inom členskom štáte, ktoré – ak by boli rezidentmi – by objektívne prichádzali do úvahy pre voľbu takéhoto režimu zdaňovania skupín.

16 So zreteľom na úvahy Súdneho dvora v uvedenom rozsudku sa Conseil d'État (Štátna rada) rozhodla prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru nasledujúcu prejudiciálnu otázku, ktorá je vo veciach C-407/22 a C-408/22 formulovaná rovnako:

„Článok 49 [ZFEÚ] bráni právnej úprave členského štátu týkajúcej sa režimu daňovej integrácie, na základe ktorej integrujúca materská spoločnosť využíva neutralizáciu podielu opätovne zahrnutých nákladov a výdavkov vo vzťahu k dividendám, ktoré prijala od spoločností – rezidentov zahrnutých do daňovej integrácie, ako aj – s cieľom zohľadniť [rozsudok Groupe Steria] – pokiaľ ide o dividendy prijaté od dcérskych spoločností usadených v inom členskom štáte, ktoré, ak by boli rezidentmi, by objektívne prichádzali do úvahy pre voľbu takéhoto režimu integrácie, ktorá ale odmieta výhodu tejto neutralizácie pre materskú spoločnosť – rezidenta, ktorá sa napriek existencii kapitálových prepojení s inými subjektmi – rezidentmi, ktoré umožňujú vytvorenie integrovanej daňovej skupiny, rozhodla nepatriť do takejto skupiny, a to tak vo vzťahu k dividendám, ktoré jej vyplácajú jej dcérske spoločnosti – rezidenti, ako aj vo vzťahu k dividendám pochádzajúcim od dcérskych spoločností usadených v iných členských štátoch, ktoré spĺňajú iné kritériá oprávnenosti integrácie ako sídlo.“

17 Rozhodnutím predsedu Súdneho dvora z 21. júla 2022 boli veci C-407/22 a C-408/22 spojené na spoločné konanie na účely písomnej a ústnej časti konania, ako aj rozsudku.

O prejudiciálnej otázke

18 Svojou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 49 ZFEÚ vykladať v tom zmysle, že bráni právnej úprave členského štátu týkajúcej sa režimu daňovej integrácie, v rámci ktorej

– materská spoločnosť – rezident, ktorá sa rozhodla pre daňovú integráciu so spoločnosťami – rezidentmi, môže využiť neutralizáciu opätovného zahrnutia podielu nákladov a výdavkov paušálne stanoveného na 5 % čistej sumy dividend, ktoré prijala od svojich dcérskych spoločností usídlených v iných členských štátoch, ktoré, ak by boli rezidentmi, by objektívne prichádzali do úvahy pre voľbu takéhoto režimu integrácie,

– zatiaľ čo taká neutralizácia sa odmieta materskej spoločnosti, ktorá je rezidentom a ktorá sa nerozhodla pre takúto daňovú integráciu napriek existencii kapitálových prepojení s inými spoločnosťami rezidentmi, ktoré to umožňovali.

19 Článok 49 prvý odsek ZFEÚ stanovuje, že v rámci ustanovení, ktoré sú uvedené v kapitole 2 hlave IV tretej časti Zmluvy o FEÚ, sa zakazujú obmedzenia slobody usadiť sa štátnych príslušníkov jedného členského štátu na území iného členského štátu.

20 Podľa ustálenej judikatúry za obmedzenia slobody usadiť sa treba považovať všetky opatrenia, ktoré zakazujú výkon slobody zaručenej článkom 49 ZFEÚ, bránia jej alebo ju robia menej atraktívnou (rozsudok zo 7. septembra 2022, Cilevičs a i., C-391/20, EU:C:2022:638, bod 61, ako aj citovaná judikatúra).

21 Článok 49 ZFEÚ tak ukladá povinnosť odstrániť obmedzenia slobody usadiť sa. Hoci cieľom ustanovení Zmluvy o FEÚ týkajúcich sa slobody usadiť sa je podľa ich znenia zabezpečiť v hostiteľskom členskom štáte vnútroštátne zaobchádzanie, bránia aj tomu, aby domovský členský štát zasahoval do usadenia sa niektorého z jeho štátnych príslušníkov alebo spoločnosti založenej v súlade s jeho právnou úpravou v inom členskom štáte (rozsudok Groupe Steria, bod 14 a citovaná judikatúra).

22 Z judikatúry Súdneho dvora tiež vyplýva, že sloboda usadiť sa je porušená, ak podľa právnej úpravy členského štátu spoločnosť rezident, ktorá má dcérsku spoločnosť alebo stálu prevádzkareň v inom členskom štáte, podlieha diskriminačnému daňovému zaobchádzaniu v porovnaní so spoločnosťou rezidentom, ktorá má stálu prevádzkareň alebo dcérsku spoločnosť v prvom členskom štáte (rozsudok Groupe Steria, bod 15 a citovaná judikatúra).

23 Podľa vnútroštátnych ustanovení, ktoré sú vo veciach samých sporné, dividendy, ktoré materskej spoločnosti rezidentovi vypláca dcérska spoločnosť, či už je rezidentom alebo nerezidentom, sa odpočítajú z čistého zisku materskej spoločnosti, s výnimkou podielu nákladov a výdavkov paušálne stanoveného na 5 % čistej sumy týchto dividend. Náklady a výdavky súvisiace s podielmi, z ktorých pochádzajú dividendy oslobodené od dane, sa totiž považujú za náklady a výdavky, ktoré nemožno odpočítať od zisku materskej spoločnosti.

24 Toto opätovné zahrnutie podielu nákladov a výdavkov do zisku materskej spoločnosti však je podľa článku 223 A VDZ neutralizované v prospech materskej spoločnosti patriacej do integrovanej daňovej skupiny pri dividendách vyplácaných jej dcérskymi spoločnosťami, ktoré patria do tejto skupiny, pri uplatnení článku 223 B tohto zákonníka.

25 Z tejto právnej úpravy vyplýva, že dividendy prijaté materskou spoločnosťou rezidentom, ktorá je súčasťou integrovanej daňovej skupiny, a vyplatené jej dcérskymi spoločnosťami patriacimi do tej istej daňovej skupiny, sa v plnej výške odpočítajú od čistého zisku tejto materskej spoločnosti, a teda sú v tomto členskom štáte úplne oslobodené od dane z príjmov právnických osôb.

26 Tieto ustanovenia boli sporné v rozsudku Groupe Steria, v ktorom Súdny dvor rozhodol, že keďže podľa tejto právnej úpravy môžu byť súčasťou integrovanej daňovej skupiny len spoločnosti rezidenti, daňová výhoda dotknutá vo veci samej je vyhradená pre dividendy vnútroštátneho pôvodu. Súdny dvor vyvodil záver, že článok 49 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že bráni právnej úprave členského štátu týkajúcej sa režimu daňovej integrácie, ktorá materskej spoločnosti stojacej na čele skupiny umožňuje neutralizovať opätovné zahrnutie podielu nákladov a výdavkov paušálne stanoveného na 5 % čistej sumy dividend, ktoré jej vyplácajú spoločnosti rezidenti patriace do integrovanej skupiny, zatiaľ čo podľa tejto právnej úpravy takáto neutralizácia je jej zamietnutá pri dividendách, ktoré jej vyplácajú jej dcérske spoločnosti usadené v inom členskom štáte, ktoré – ak by boli rezidentmi – by objektívne prichádzali do úvahy pre voľbu takéhoto režimu zdaňovania skupín.

27 Z návrhov na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že v nadväznosti na rozsudok Groupe Steria môže integrujúca materská spoločnosť využiť neutralizáciu opätovného zahrnutia podielu nákladov a výdavkov paušálne stanoveného na 5 % z čistej sumy dividend, ktoré prijala tiež od spoločností nerezidentov, ktoré – ak by boli rezidentmi – by objektívne prichádzali do úvahy pre voľbu byť členom integrovanej daňovej skupiny.

28 Z tejto právnej úpravy uplatňovanej s prihliadnutím na rozsudok Groupe Steria teda vyplýva, že dividendy prijaté materskou spoločnosťou rezidentom, ktorá je súčasťou integrovanej daňovej skupiny, a vyplatené jej dcérskymi spoločnosťami rezidentmi patriacimi do tej istej daňovej skupiny, ako aj dcérskymi spoločnosťami nerezidentmi, ktoré – ak by boli rezidentmi – by objektívne prichádzali do úvahy pre voľbu byť členom integrovanej daňovej skupiny, sa v plnej výške odpočítajú od čistého zisku tejto materskej spoločnosti, a teda sú v tomto členskom štáte úplne oslobodené od dane z príjmov právnických osôb.

29 Na druhej strane dividendy prijaté materskou spoločnosťou rezidentom, ktorá nie je súčasťou integrovanej daňovej skupiny, pochádzajúce od dcérskych spoločností tak rezidentov, ako aj nerezidentov, sú len čiastočne oslobodené od tejto dane, a to z dôvodu opätovného zahrnutia podielu nákladov a výdavkov stanoveného na 5 % do zisku tejto materskej spoločnosti.

30 V prejednávanej veci a na rozdiel od situácie, o ktorú išlo v rozsudku Groupe Steria, Manitou BF a Bricolage Investissement France nie sú súčasťou integrovanej daňovej skupiny v zmysle článku 223 A VDZ. Z dôvodu kapitálových prepojení, ktoré ich spájajú s inými spoločnosťami usadenými vo Francúzsku, im však táto možnosť bola fakultatívne dostupná, pokiaľ ide o Manitou BF, z dôvodu kapitálových prepojení, ktoré ju spájajú s jej dcérskymi spoločnosťami rezidentmi, a pokiaľ ide o Bricolage Investissement France, z dôvodu kapitálových prepojení, ktoré ju spájajú s jej materskou spoločnosťou rezidentom.

31 Skutočnosťou však zostáva, že podľa vnútroštátnej právnej úpravy, o ktorú ide vo veciach samých, pre režim daňovej integrácie a tvoriť súčasť integrovanej daňovej skupiny v tomto členskom štáte sa môžu rozhodnúť len spoločnosti so sídlom vo Francúzsku. Manitou BF a Bricolage Investissement France teda nemali možnosť vytvoriť takúto skupinu so svojimi dcérskymi spoločnosťami usadenými v iných členských štátoch než vo Francúzsku.

32 Podľa tejto právnej úpravy sa najmä materská spoločnosť rezident môže kedykoľvek rozhodnúť pre tento režim so svojimi dcérskymi spoločnosťami nachádzajúcimi sa vo Francúzsku, ktoré spĺňajú kritériá oprávnenosti. Navyše podľa uvedenej právnej úpravy si materská spoločnosť rezident môže slobodne zvoliť rozsah integrácie bez toho, aby bola povinná integrovať všetky svoje oprávnené dcérske spoločnosti rezidentov.

33 Na druhej strane materská spoločnosť rezident nemá možnosť zvoliť si režim daňovej integrácie len so svojimi dcérskymi spoločnosťami nachádzajúcimi sa v iných členských štátoch, ktoré spĺňajú iné kritériá oprávnenosti než sídlo, ale musí nevyhnutne vytvoriť integrovanú daňovú skupinu aspoň s jednou z oprávnených spoločností rezidentov.

34 Z toho vyplýva, že zatiaľ čo materská spoločnosť rezident s dcérskymi spoločnosťami nachádzajúcimi sa vo Francúzsku má vždy možnosť využiť daňovú výhodu, ktorú predstavuje neutralizácia opätovného zahrnutia podielu nákladov a výdavkov tým, že využije túto možnosť v rámci rozsahu, ktorý si táto materská spoločnosť slobodne zvolí, materská spoločnosť rezident s dcérskymi spoločnosťami nachádzajúcimi sa v iných členských štátoch nemá možnosť toto využiť, s výnimkou prípadu, ak bola predtým súčasťou integrovanej daňovej skupiny vo Francúzsku so spoločnosťami rezidentmi.

35 Takýto rozdiel v zaobchádzaní má za následok vylúčenie materskej spoločnosti, ktorá vlastní dcérsku spoločnosť usadenú v inom členskom štáte a ktorá nie je súčasťou integrovanej daňovej skupiny, z daňového zvýhodnenia, akým je táto neutralizácia, a môže znížiť atraktívnosť výkonu slobody usadiť sa pre túto materskú spoločnosť tým, že ju odrádza od zakladania dcérskych spoločností v iných členských štátoch (pozri v tomto zmysle rozsudok Groupe Steria, bod 20).

36 Na to, aby bolo takéto rozdielne zaobchádzanie zlučiteľné s ustanoveniami Zmluvy týkajúcimi sa slobody usadiť sa, je nevyhnutné, aby sa týkalo situácií, ktoré nie sú objektívne porovnateľné, alebo aby bolo odôvodnené naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu (rozsudok z 25. februára 2010, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, bod 20 a citovaná judikatúra).

37 Pokiaľ ide o porovnateľnosť situácií, Súdny dvor už v súvislosti s ustanoveniami dotknutými vo veciach samých rozhodol, že okolnosť, že dividendy vyplatené materskej spoločnosti, ktoré sú v plnej výške oslobodené od dane, pochádzajú od dcérskych spoločností prináležiacich do integrovanej daňovej skupiny, do ktorej patrí aj dotknutá materská spoločnosť, nepredstavuje rozdielnu objektívnu situáciu materských spoločností, ktorá by mohla odôvodniť konštatované rozdielne zaobchádzanie (rozsudok Groupe Steria, bod 22 a citovaná judikatúra).

38 Súdny dvor už totiž rozhodol, že u právnej úpravy, ktorá stanovuje úplné oslobodenie prijatých dividend neutralizáciou opätovného zahrnutia podielu nákladov a výdavkov do zisku materskej spoločnosti, je situácia spoločností patriacich do integrovanej daňovej skupiny porovnateľná so situáciou spoločností, ktoré do takejto skupiny nepatria, či už ide o materskú spoločnosť, alebo o jej dcérsku spoločnosť. V oboch prípadoch jednak materská spoločnosť znáša náklady a výdavky súvisiace s jej podielom v dcérskej spoločnosti a jednak zisky dosiahnuté dcérskou spoločnosťou, z ktorých sa rozdeľujú dividendy, v zásade môžu byť predmetom hospodárskeho dvojitého zdanenia alebo reťazového zdanenia (pozri v tomto zmysle rozsudok Groupe Steria, bod 22 a citovanú judikatúru).

39 Francúzska vláda však s odkazom na rozsudky z 25. februára 2010, X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, bod 24), a z 12. júna 2014, SCA Group Holding a i. (C-39/13 až C-41/13, EU:C:2014:1758, bod 31), tvrdí, že situácia daňovníka, ktorý sa rozhodol pre režim daňovej integrácie, nemôže byť objektívne porovnateľná so situáciou daňovníka, ktorý sa ho neusiloval využiť, o to viac, keď na to splnil objektívne podmienky.

40 Je pravda, že Súdny dvor v tejto súvislosti v rozsudku z 25. februára 2010, X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, bod 24), uviedol, že situácia materskej spoločnosti rezidenta, ktorá si želá vytvoriť daňovú jednotku s dcérskou spoločnosťou rezidentom, a situácia takej materskej spoločnosti, ktorá si želá vytvoriť takúto jednotku s dcérskou spoločnosťou nerezidentom, sú vzhľadom na cieľ režimu daňovej integrácie objektívne porovnateľné, keďže obidve sa snažia využiť výhody tohto režimu, ktorý najmä umožňuje konsolidovať na úrovni materskej spoločnosti zisky a straty spoločností integrovaných do jednej daňovej jednotky a zachovať daňovú neutralitu transakcií vykonávaných v rámci skupiny.

41 Podobne Súdny dvor uviedol v rozsudku z 12. júna 2014, SCA Group Holding a i. (C-39/13 až C-41/13, EU:C:2014:1758, body 29 až 31), že situácie materských spoločností rezidentov, ktoré vlastnia dcérske spoločnosti rezidentov, sú objektívne porovnateľné, pokiaľ ide o takýto cieľ, bez ohľadu na to, či tieto dcérske spoločnosti vlastnia prostredníctvom dcérskych spoločností rezidentov alebo nerezidentov, za predpokladu, že v oboch prípadoch sa požaduje režim jednej daňovej jednotky pre celok tvorený materskou spoločnosťou a dcérskymi spoločnosťami.

42 Pokiaľ však materská spoločnosť, ktorá je francúzskym rezidentom, nemá žiadnu možnosť vytvoriť integrovanú daňovú skupinu s dcérskymi spoločnosťami usadenými v inom členskom štáte, skutočnosť, že takúto skupinu nevytvorila aspoň s jednou zo svojich prípadných dcérskych spoločností alebo s inými oprávnenými subjektmi, ktoré sú rezidentmi, neumožňuje konštatovať, že táto materská spoločnosť sa nesnaží vytvoriť takúto skupinu alebo využiť režim daňovej integrácie s jednou alebo viacerými zo svojich dcérskych spoločností, ktoré nie sú rezidentmi.

43 Na druhej strane v prejednávanej veci, ako vyplýva z úvah uvedených v bode 38 tohto rozsudku, treba situáciu spoločností patriacich do integrovanej daňovej skupiny považovať za porovnateľnú so situáciou spoločností, ktoré do takejto skupiny nepatria, vzhľadom na právnu úpravu, ktorá nestanovuje daňovú integráciu, ale úplné oslobodenie prijatých dividend od dane, a to na základe daňového zvýhodnenia, o ktoré ide vo veciach samých.

44 Vzhľadom na tieto skutočnosti rozdielne zaobchádzanie konštatované vo veciach samých sa týka objektívne porovnateľných situácií.

45 Pokiaľ ide o otázku, či by toto rozdielne zaobchádzanie mohlo byť odôvodnené naliehavým dôvodom všeobecného záujmu, stačí konštatovať, že ani vnútroštátny súd, ani francúzska vláda sa nedovolávali existencie takýchto naliehavých dôvodov všeobecného záujmu.

46 Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy treba na položenú otázku odpovedať tak, že článok 49 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že bráni právnej úprave členského štátu týkajúcej sa režimu daňovej integrácie, v rámci ktorej

– materská spoločnosť – rezident, ktorá sa rozhodla pre daňovú integráciu so spoločnosťami – rezidentmi, môže využiť neutralizáciu opätovného zahrnutia podielu nákladov a výdavkov paušálne stanoveného na 5 % čistej sumy dividend, ktoré prijala od svojich dcérskych spoločností usídlených v iných členských štátoch, ktoré, ak by boli rezidentmi, by objektívne prichádzali do úvahy pre voľbu takéhoto režimu integrácie,

– zatiaľ čo taká neutralizácia sa odmieta materskej spoločnosti, ktorá je rezidentom a ktorá sa nerozhodla pre takúto daňovú integráciu napriek existencii kapitálových prepojení s inými spoločnosťami rezidentmi, ktoré to umožňovali.

O trovách

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

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

Článok 49 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že bráni právnej úprave členského štátu týkajúcej sa režimu daňovej integrácie, v rámci ktorej

– **materská spoločnosť – rezident, ktorá sa rozhodla pre daňovú integráciu so spoločnosťami – rezidentmi, môže využiť neutralizáciu opätovného zahrnutia podielu**

nákladov a výdavkov paušálne stanoveného na 5 % čistej sumy dividend, ktoré prijala od svojich dcérskych spoločností usídlených v iných členských štátoch, ktoré, ak by boli rezidentmi, by objektívne prichádzali do úvahy pre voľbu takéhoto režimu integrácie,

– **zatiaľ čo taká neutralizácia sa odmieta materskej spoločnosti, ktorá je rezidentom a ktorá sa nerozhodla pre takúto daňovú integráciu napriek existencii kapitálových prepojení s inými spoločnosťami rezidentmi, ktoré to umožňovali.**

Podpisy