ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (štvrtá komora)

z 27. novembra 2008 *

Vo veci C-418/07,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Conseil d'État (Francúzsko) z 10. júla 2007 a doručený Súdnemu dvoru 12. septembra 2007, ktorý súvisí s konaním:

Société Papillon

proti

Ministère du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique,

SÚDNY DVOR (štvrtá komora),

v zložení: predseda štvrtej komory K. Lenaerts (spravodajca), sudcovia R. Silva de Lapuerta, E. Juhász, G. Arestis a J. Malenovský,

* Jazyk konania: francúzština.

generálna advokátka: J. Kokott,
tajomník: B. Fülöp, referent,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní zo 4. júna 2008,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— Société Papillon, v zastúpení: G. Calisti, advokát,

— francúzska vláda, v zastúpení: G. de Bergues a J.-C. Gracia, splnomocnení zástupcovia,

— nemecká vláda, v zastúpení: C. Blaschke, splnomocnený zástupca,

— španielska vláda, v zastúpení: M. Muñoz Pérez, splnomocnený zástupca,

— holandská vláda, v zastúpení: C. Wissels, C. ten Dam a M. de Grave, splnomocnení zástupcovia,

— Komisia Európskych spoločenstiev, v zastúpení: R. Lyal a J.-P. Keppenne, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 4. septembra 2008,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Predmetom návrhu na začatie prejudiciálneho konania je výklad článku 52 Zmluvy ES (zmenený, teraz článok 43 ES).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou Papillon (ďalej len „Papillon“), usadenou vo Francúzsku, a ministère du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique (ministerstvo rozpočtu, verejných účtov a verejnej služby) o to, že uvedené ministerstvo odmietlo priznať spomínanej spoločnosti daňový režim nazvaný „daňová integrácia“.

Právny rámec

3 Vo svojom znení uplatniteľnom na skutkové okolnosti vo veci samej článok 223 A code général des impots (všeobecný zákonník o daniach, ďalej len „VZD“) stanovuje:

„Spoločnosť… môže byť jediným daňovníkom dane z príjmov právnických osôb z úhrnu výsledkov skupiny vytvorenej ňou samou a spoločnosťami, v ktorých vlastní najmenej 95 % základného imania, počas celého zdaňovacieho obdobia, priamo alebo nepriamo prostredníctvom spoločností skupiny… Spoločnosti skupiny naďalej

podliehajú povinnosti priznať svoje výsledky… Členmi skupiny spoločností môžu byť jedine spoločnosti, ktoré udelili svoj súhlas a ktorých výsledky podliehajú dani z príjmov právnických osôb…“

4 Vnútroštátny súd uvádza, že podľa článku 223 A VZD materská spoločnosť skupiny môže slobodne podľa svojho želania vymedziť okruh skupiny. Uvedená materská spoločnosť však môže vlastniť nepriamo inú spoločnosť, ktorá je členom skupiny, len prostredníctvom spoločnosti, ktorá patrí tiež do integrovanej skupiny, a je preto vo Francúzsku subjektom dane z príjmov právnických osôb.

5 V zmysle článku 223 B VZD „súhrnný výsledok je stanovený materskou spoločnosťou určením algebrického súčtu výsledkov každej zo spoločností skupiny“.

6 Články 223 B, 223 D a 223 F VZD upravujú najmä neutralizáciu takých vnútroskupinových transakcií, akými sú krytie sporných pohľadávok alebo krytie rizík medzi spoločnosťami skupiny, vzdanie sa pohľadávok alebo vnútroskupinové subvencie, krytie na zníženie hodnoty účastí vlastnených v iných spoločnostiach skupiny a prevod investičného majetku v rámci skupiny.

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

7 Počas predmetných zdaňovacích období vo veci samej, to znamená zdaňovacích období od 1. januára 1989 do 31. decembra 1991, spoločnosť Papillon vlastnila 100 % základného imania holandskej spoločnosti Artist Performance and Communication, ktorá vlastnila 99,99 % obchodných podielov Kiron SARL, ktorá mala svoje sídlo vo Francúzsku. Za týchto okolností si spoločnosť Papillon zvolila režim daňovej integrácie, ktorý upravujú články 223 A až 223 F VZD, na základe ktorého môže byť spoločnosť rezident jediným daňovníkom dane z príjmov právnických osôb z úhrnu výsledkov skupiny vytvorenej ňou samou a spoločnosťami, v ktorých vlastní priamo alebo nepriamo najmenej 95 % základného imania. Z tohto dôvodu spoločnosť Papillon

zahrnula do okruhu daňovej integrovanej skupiny, na ktorej čele sa nachádzala, Kiron SARL a viacero francúzskych dcérskych spoločností Kironu SARL, tiež usadených vo Francúzsku.

8 Francúzska daňová správa však s konečnou platnosťou odmietla priznať spoločnosti Papillon možnosť využiť režim „daňovej integrácie“. Svoje rozhodnutie odôvodnila tým, že spoločnosť Papillon nemohla vytvoriť integrovanú skupinu so spoločnosťami nepriamo vlastnenými prostredníctvom spoločnosti so sídlom v Holandsku, keďže posledná uvedená spoločnosť nepodliehala vo Francúzsku dani z príjmov právnických osôb, a to preto, lebo v ňom nemala stálu prevádzkareň.

9 Preto bola spoločnosti Papillon dodatočne vyrubená daň vo výške vlastných ziskov, ktoré priznala, bez možnosti ich kompenzácie s výsledkami iných spoločností integrovanej skupiny.

10 Spoločnosť Papillon napadla nedoplatky na dani z príjmov právnických osôb, ktoré jej boli dodatočne vyrubené za zdaňovacie obdobia 1989 až 1991, na Tribunal administratif de Paris (Správny súd v Paríži), ktorý zmietol jej žalobu rozsudkom z 9. februára 2004. Na základe odvolania, ktorým napadla tento rozsudok, Cour administrative d'appel de Paris rozsudkom z 24. júna 2005 len čiastočne znížil spornú daňovú povinnosť a daňové sankcie.

11 V rámci konania o dovolaní, ktoré podala spoločnosť Papillon proti tomuto rozsudku, sa Conseil d'État pýta na to, či daňová integrácia, akou je daňová integrácia, ktorá platí vo Francúzsku a ktorá umožňuje materskej spoločnosti rezidentovi kompenzovať výsledky realizované všetkými spoločnosťami integrovanej skupiny a daňovo neutralizovať vnútroskupinové transakcie, môže byť obmedzením slobody usadiť sa prinajmenšom pre jednu zo spoločností, ktoré sú členmi skupiny, pokiaľ uvedený režim vylučuje túto možnosť v prípade poddcérskej spoločnosti rezidenta, keď je vlastnená dcérskou spoločnosťou nerezidentom.

12 Conseil d'État sa pýta, či možno takéto obmedzenie za predpokladu jeho preukázania odôvodniť naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu, najmä potrebou zachovania súdržnosti daňového systému.

13 Za týchto podmienok Conseil d'État rozhodol o prerušení konania a položil Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

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

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

O prejudiciálnych otázkach

14 Svojimi dvoma otázkami, ktoré treba skúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či právne predpisy členského štátu, na základe ktorých je režim zdanenia skupiny priznaný materskej spoločnosti, ktorá je rezidentom tohto členského štátu, ktorá vlastní dcérske a poddcérske spoločnosti, ktoré sú tiež rezidentmi uvedeného štátu, ale je vylúčený v prípade takej materskej spoločnosti, ktorá vlastní svoje poddcérske spoločnosti rezidentov prostredníctvom dcérskej spoločnosti, ktorá je rezidentom iného členského štátu, sú obmedzením slobody usadiť sa a či prípadne takéto obmedzenie môže byť odôvodnené.

15 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že sloboda usadiť sa zahŕňa právo spoločností, ktoré sú založené v súlade s právnou úpravou členského štátu a ktoré majú svoje registrované sídlo, ústredie riadenia alebo hlavné miesto podnikateľskej činnosti vo vnútri Európskeho spoločenstva, vykonávať svoju činnosť v iných členských štátoch prostredníctvom dcérskej spoločnosti, organizačnej zložky alebo obchodného zastúpenia (rozsudky z 23. februára 2006, Keller Holding, C-471/04, Zb. s. I-2107, bod 29, a z 15. mája 2008, Lidl Belgium, C-414/06, Zb. s. I-3601, bod 18).

16 Hoci cieľom ustanovení Zmluvy ES týkajúcich sa slobody usadiť sa je podľa ich znenia zabezpečiť v hostiteľskom členskom štáte zaobchádzanie podľa podmienok stanovených pre vlastných štátnych príslušníkov, tieto ustanovenia rovnako bránia tomu, aby členský štát pôvodu zasahoval do usadenia niektorého zo svojich štátnych príslušníkov alebo spoločnosti založenej v súlade s jeho právnou úpravou v inom členskom štáte (rozsudky zo 16. júla 1998, ICI, C-264/96, Zb. s. I-4695, bod 21; zo 6. decembra 2007, Columbus Container Services, C-298/05, Zb. s. I-10451, bod 33, a Lidl Belgium, už citovaný, bod 19).

17 Najskôr treba zdôrazniť, že vnútroštátny súd sa nepýta na to, či skutočnosť, že vo veci samej holandská dcérska spoločnosť spoločnosti Papillon nemôže byť zahrnutá do daňovej integrácie, je obmedzením slobody usadiť sa. Ako zdôraznila generálna advokátka v bodoch 5 a 24 svojich návrhov, návrh na začatie prejudiciálneho konania sa zameriava na objasnenie toho, či je obmedzením slobody usadiť sa v zmysle článku 52 Zmluvy to, že francúzska materská spoločnosť usadená v jednom členskom štáte nemôže využiť daňovú integráciu pre skupinu, ktorú tvorí so svojimi poddcérskymi spoločnosťami, ktoré majú svoje sídlo v tom istom štáte, keď dcérska spoločnosť, ktorá stojí medzi materskou spoločnosťou a poddcérskymi spoločnosťami a ktorá je usadená v inom členskom štáte, nie je daňovníkom dane z príjmov právnických osôb v prvom štáte.

18 Ako vyplýva z vnútroštátneho rozhodnutia, režim daňovej integrácie znižuje daňové bremeno materskej spoločnosti tým, že jej umožňuje kompenzovať zisky a straty všetkých spoločností daňovo integrovanej skupiny. Tento režim je daňovou výhodou preto, lebo najmä povolená kompenzácia umožňuje skupine okamžite zohľadniť straty niektorých spoločností, ktoré sú jej členmi.

19 V zmysle ustanovení článkov 223 A a nasl. VZD sa však táto daňová výhoda neprizná, keď materská spoločnosť usadená vo Francúzsku vlastní svoju poddcérsku spoločnosť, ktorá ma tiež sídlo vo Francúzsku, prostredníctvom dcérskej spoločnosti, ktorá je usadená v inom členskom štáte a ktorá nepodniká vo Francúzsku.

20 Ako je totiž uvedené v bodoch 3 a 4 tohto rozsudku, materská spoločnosť skupiny môže na využitie režimu daňovej integrácie vlastniť nepriamo inú spoločnosť, ktorá je členom skupiny, len prostredníctvom spoločnosti, ktorá patrí tiež do integrovanej skupiny, a je preto vo Francúzsku subjektom dane z príjmov právnických osôb.

21 Takto materská spoločnosť, ktorá má sídlo vo Francúzsku a ktorá vlastní svoje francúzske poddcérske spoločnosti prostredníctvom dcérskej spoločnosti usadenej v inom členskom štáte, nemôže využiť režim daňovej integrácie. Naopak, francúzska materská spoločnosť má možnosť využiť daňovú integráciu so svojimi francúzskymi poddcérskymi spoločnosťami, keď prostredná dcérska spoločnosť je usadená vo Francúzsku.

22 Ako zdôraznila generálna advokátka v bode 30 svojich návrhov, vyplýva z toho, že predmetné ustanovenia VZD vo veci samej vytvárajú rozdiel v zaobchádzaní vzhľadom na možnosť voľby daňovej integrácie podľa toho, či materská spoločnosť vlastní svoje účasti nepriamo prostredníctvom dcérskej spoločnosť usadenej vo Francúzsku, alebo v inom členskom štáte.

23 Francúzska vláda však tvrdí, že tento rozdiel v zaobchádzaní sa dá vysvetliť skutočnosťou, že tieto dve situácie nie sú objektívne porovnateľné.

24 V situácii ako vo veci samej dcérska spoločnosť usadená v inom členskom štáte, ako je Francúzska republika, nie je v dôsledku tejto skutočnosti daňovníkom dane z príjmov právnických osôb vo Francúzsku na rozdiel od prípadu, keď má dcérska spoločnosť svoje sídlo vo Francúzsku.

25 S touto argumentáciou sa nemožno stotožniť.

26 Pripustiť, aby členský štát mohol voľne uplatňovať rozdielne zaobchádzanie len z dôvodu skutočnosti, že sídlo spoločnosti sa nachádza v inom členskom štáte, by totiž zbavilo pravidlá o slobode usadiť sa ich podstaty (pozri v tomto zmysle rozsudky z 28. januára 1986, Komisia/Francúzsko, 270/83, Zb. s. 273, bod 18, a z 8. marca 2001, Metallgesellschaft a i., C-397/98 a C-410/98, Zb. s. I-1727, bod 42).

27 Na preukázanie existencie diskriminácie sa porovnateľnosť situácie Spoločenstva s čisto vnútroštátnou situáciou musí skúmať s tým, že sa zoberie do úvahy cieľ, ktorý sledujú predmetné vnútroštátne ustanovenia (pozri v tomto zmysle rozsudky Metallgesellschaft a i., už citovaný, bod 60, a z 18. júla 2007, Oy AA, C-231/05, Zb. s. I-6373, bod 38).

28 Vo veci samej sa predmetné ustanovenia VZD zameriavajú na prirovnanie skupiny, ktorú tvorí materská spoločnosť so svojimi dcérskymi spoločnosťami a poddcérskymi spoločnosťami, v čo najväčšej možnej miere k podniku, ktorý má viacero prevádzkarní, čím umožňujú konsolidovať výsledky každej spoločnosti.

29 Tento cieľ však možno dosiahnuť tak v prípade materskej spoločnosti, ktorá je rezidentom členského štátu a ktorá vlastní poddcérske spoločnosti tiež rezidentov tohto štátu prostredníctvom dcérskej spoločnosti, ktorá je rovnako rezidentom, ako aj v prípade materskej spoločnosti rezidenta v tom istom členskom štáte, ktorá vlastní poddcérske spoločnosti tiež rezidentov tohto štátu, ale prostredníctvom dcérskej spoločnosti usadenej v inom členskom štáte.

30 Vzhľadom na cieľ predmetných ustanovení VZD vo veci samej sú teda tieto dve situácie objektívne porovnateľné.

31 Preto predmetný daňový režim vo veci samej vytvára nerovnosť v zaobchádzaní z dôvodu miesta, kde sa nachádza sídlo dcérskej spoločnosti, prostredníctvom ktorej materská spoločnosť vlastní svoje poddcérske spoločnosti.

32 Keďže predmetné ustanovenia VZD vo veci samej znevýhodňujú z daňového hľadiska situácie týkajúce sa Spoločenstva oproti čisto vnútroštátnym situáciám, predstavujú obmedzenie, ktoré v zásade zakazujú ustanovenia Zmluvy o slobode usadiť sa.

33 Z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že takéto obmedzenie slobody usadiť sa by mohlo byť prípustné iba vtedy, ak je odôvodnené naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu. Za tohto predpokladu je navyše potrebné, aby bolo spôsobilé zabezpečiť uskutočnenie sledovaného cieľa a nepresahovalo to, čo je na dosiahnutie tohto cieľa nevyhnutné (rozsudok Lidl Belgium, už citovaný, bod 27 a citovaná judikatúra).

34 V tejto súvislosti treba po prvé zdôrazniť, že holandská a nemecká vláda tvrdia vo svojich písomných pripomienkach, ktoré predložili Súdnemu dvoru, že obmedzenie slobody usadiť sa, ktoré vyplýva z predmetných právnych predpisov vo veci samej, môže byť odôvodnené nutnosťou zachovania rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi.

35 V súvislosti s týmto bodom uvedené vlády odkazujú na rozsudok z 13. decembra 2005, Marks & Spencer (C-446/03, Zb. s. I-10837), ako aj na už citovaný rozsudok Oy AA, a tvrdia, že obmedzenie vytvorené predmetnými ustanoveniami VZD vo veci samej je nevyhnutné preto, aby sa zabránilo dvojnásobnému zohľadneniu strát a aby sa bojovalo proti daňovým únikom.

36 Takéto odôvodnenie nemožno prijať.

37 Vo veciach, o ktorých sa rozhodlo už citovanými rozsudkami Marks & Spencer, ako aj Oy AA, sa totiž položené otázky týkali zohľadnenia strát, ktoré vznikli v inom členskom štáte, ako je členský štát, na ktorého území má daňovník svoje bydlisko alebo sídlo, a rizika daňového úniku.

38 Za okolnosti ako vo veci samej sa však tieto otázky nekladú, keďže predmetom návrhu na začatie prejudiciálneho konania je otázka, či je obmedzením skutočnosť, že spoločnosť rezident jedného členského štátu nemôže využiť daňovú integráciu so svojimi poddcérskymi spoločnosťami, ktoré sú tiež rezidenti toho istého štátu, keď dcérska spoločnosť, ktorá stojí medzi materskou spoločnosťou a dcérskymi spoločnosťami dcérskej spoločnosti, je usadená v inom členskom štáte, a nie skutočnosť, či dcérska spoločnosť nerezident musí mať možnosť využiť uvedený režim.

39 Vo veci samej sa otázka zohľadnenia ziskov a strát spoločností, ktoré patria do predmetnej skupiny, kladie len v prípade spoločností, ktoré sú rezidentmi jedného členského štátu. Preto sa položená otázka týka zohľadnenia strát, ktoré vznikli v jednom a v tom istom členskom štáte, čo tiež *a priori* vylučuje daňový únik.

40 Preto obmedzenie preukázané v bodoch 22 až 32 tohto rozsudku nemožno odôvodniť zachovaním rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi.

41 Po druhé treba zdôrazniť, že vnútroštátny súd sa pýta, či predmetné obmedzenie možno odôvodniť potrebou zachovania súdržnosti daňového systému, pričom francúzska vláda vo svojich písomných pripomienkach, ktoré predložila Súdnemu dvoru, zastáva názor, že to tak je vo veci samej.

42 Vnútroštátny súd poznamenáva, že ak dcérska spoločnosť nerezident zostáva nevyhnutne vylúčená z uplatňovania režimu daňovej integrácie, pretože nie je daňovníkom dane z príjmov právnických osôb vo Francúzsku, súdržnosť systému neutralizácie operácií v rámci skupiny je ohrozená, keďže zaobchádzanie s operáciami, ktoré sa týkajú tejto dcérskej spoločnosti, je rozdielne od zaobchádzania s operáciami, ktoré sa týka dcérskej spoločnosti rezidenta, a keďže môže viesť k dvojitému odpočtu v porovnaní so systémom, ktorý sa uplatňuje len na spoločnosti, ktoré sú daňovníkmi uvedenej dane.

43 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že Súdny dvor už pripustil, že potreba zachovať súdržnosť daňového systému môže odôvodniť obmedzenie výkonu slobôd pohybu zaručených v Zmluve (rozsudky z 28. januára 1992, Bachmann, C-204/90, Zb. s. I-249, bod 28; zo 7. septembra 2004, Manninen, C-319/02, Zb. s. I-7477, bod 42, a Keller Holding, už citovaný, bod 40).

44 Na to, aby tvrdenie založené na takomto odôvodnení mohlo byť úspešné, Súdny dvor vyžaduje priamy vzťah medzi dotknutou daňovou výhodou a kompenzáciou tejto výhody vo forme stanoveného daňového odvodu (rozsudok zo 14. novembra 1995, Svensson a Gustavsson, C-484/93, Zb. s. I-3955, bod 18; rozsudky ICI, už citovaný, bod 29; Manninen, už citovaný, bod 42, a Keller Holding, už citovaný, bod 40), keďže

priamy charakter tohto vzťahu musí byť posudzovaný vzhľadom na cieľ sledovaný predmetnou právnou úpravou (rozsudky Manninen, už citovaný, bod 43, a z 28. februára 2008, Deutsche Shell, C-293/06, Zb. s. I-1129, bod 39).

45 Vo veci samej francúzska vláda tvrdí, že režim daňovej integrácie stanovuje daňovú konsolidáciu spoločností a na vyváženie stanovuje neutralizáciu niektorých operácií medzi spoločnosťami skupiny v súlade s článkami 223 B, 223 D a 223 F VZD.

46 V tejto súvislosti treba zdôrazniť, že neutralizácia rôznych operácií v rámci skupiny umožňuje najmä vyhnúť sa dvojitému zohľadneniu strát na úrovni spoločností rezidentov, na ktoré sa vzťahuje režim daňovej integrácie.

47 V prípade, že poddcérskej spoločnosti vznikne strata, dcérska spoločnosť totiž zaúčtuje krytie na zníženie hodnoty jej účasti v tejto poddcérskej spoločnosti a v dôsledku toho materská spoločnosť zaúčtuje krytie z tohto dôvodu na zníženie hodnoty jej účasti v dcérskej spoločnosti. Ak sa na tieto všetky spoločnosti vzťahuje režim daňovej integrácie, tak v prípade jednej a tej istej straty, ktorá má svoj pôvod na úrovni poddcérskej spoločnosti, sa na základe mechanizmu neutralizácie nevezmú do úvahy krytia na zníženie hodnoty v dcérskej a materskej spoločnosti.

48 Za predpokladu, že dcérska spoločnosť je nerezidentom, straty, ktoré vznikli poddcérskej spoločnosti, sú však dvakrát zohľadnené, prvýkrát vo forme priamych strát, ktoré vznikli poddcérskej spoločnosti, a druhýkrát vo forme krytia, ktoré vytvára materská spoločnosť na to, aby znížila hodnotu svojej účasti v uvedenej dcérskej spoločnosti, pretože vnútorné operácie nie sú neutralizované, keďže na dcérsku spoločnosť nerezidenta sa nevzťahuje režim daňovej integrácie.

49 Za takéhoto predpokladu je nutné konštatovať, že spoločnosti rezidenti využívajú výhody režimu daňovej integrácie v zmysle konsolidácie výsledkov a okamžitého zohľadnenia strát všetkých spoločností, na ktoré sa vzťahuje tento režim, bez toho, aby straty poddcérskej spoločnosti a krytia materskej spoločnosti mohli byť neutralizované.

50 Preto priamy vzťah, ktorý existuje v režime daňovej integrácie, medzi daňovými výhodami a neutralizáciou operácií v rámci skupiny je takto odstránený, čo má vplyv na súdržnosť uvedeného režimu.

51 Preto tým, že predmetné ustanovenia VZD vo veci samej nepripúšťajú, aby materská spoločnosť rezident, ktorá chce do režimu daňovej integrácie zahrnúť poddcérske spoločnosti rezidentov, keď ich vlastní prostredníctvom dcérskej spoločnosti nerezidenta, mohla využiť tento režim daňovej integrácie, môžu zachovať súdržnosť uvedeného režimu.

52 Je potrebné, aby tieto vnútroštátne právne predpisy nepresahovali to, čo je na dosiahnutie tohto cieľa nevyhnutné, to znamená, že ten istý cieľ nemožno tiež dosiahnuť opatreniami, ktoré menej obmedzujú slobodu usadiť sa.

53 V tejto súvislosti francúzska vláda tvrdí, že uvedené ustanovenia VZD sú nevyhnutné preto, lebo pre francúzske daňové úrady je ťažké overiť existenciu rizika dvojitého zohľadnenia strát, keď spoločnosť nerezident stojí medzi materskou spoločnosťou a jej poddcérskymi spoločnosťami. Suma krytia nezodpovedá vo všeobecnosti veľkosti straty dcérskej spoločnosti a je jednoducho nemožné identifikovať presný pôvod krytia.

54 V súvislosti s týmto bodom treba najskôr zdôrazniť, že praktické ťažkosti nemôžu samy osebe odôvodniť zásah do slobody, ktorú zaručuje Zmluva (rozsudky zo 4. marca 2004, Komisia/Francúzsko, C-334/02, Zb. s. I-2229, bod 29; zo 14. septembra 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, Zb. s. I-8203, bod 48, a z 12. decembra 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Zb. s. I-11753, bod 70).

55 Treba pripomenúť, že právna úprava Spoločenstva, to znamená smernica Rady 77/799/EHS z 19. decembra 1977 o vzájomnej pomoci príslušných úradov členských štátov v oblasti priamych daní (Ú. v. ES L 336, s. 15; Mim. vyd. 09/001, s. 63), umožňuje členským štátom vyžadovať od príslušných úradov iných členských štátov všetky informácie, ktoré môžu byť relevantné na presný výpočet najmä predmetnej dane z príjmov právnických osôb.

56 Nakoniec treba dodať, ako to zdôraznila generálna advokátka v bode 66 svojich návrhov, že dotknuté daňové orgány majú možnosť od samotnej materskej spoločnosti požadovať dokumenty, ktoré uznajú za nevyhnutné na posúdenie, či krytia zaúčtované touto materskou spoločnosťou na zníženie hodnoty jej účasti na základnom imaní dcérskej spoločnosti možno vysvetliť nepriamo stratou poddcérskej spoločnosti, ktorá sa odráža v krytiach zaúčtovaných v uvedenej dcérskej spoločnosti (pozri v tomto zmysle rozsudky Centro di Musicologia Walter Stauffer, už citovaný, bod 49; z 30. januára 2007, Komisia/Dánsko, C-150/04, Zb. s. I-1163, bod 54; z 29. marca 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Zb. s. I-2647, bod 57, a z 11. októbra 2007, ELISA, C-451/05, Zb. s. I-8251, bod 95).

57 Vo vzťahoch medzi členskými štátmi informácie, ktoré vyžadujú alebo poskytujú dotknuté daňové úrady, o to viac môžu umožniť overenie toho, či sú splnené podmienky stanovené vnútroštátnou právnou úpravou, ktorými sa uplatňujú harmonizačné opatrenia Spoločenstva v oblasti účtovníctva spoločností tak, že existuje možnosť predložiť dôveryhodné a overiteľné údaje týkajúce sa spoločnosti usadenej v inom členskom štáte (pozri v tomto zmysle rozsudok z 18. decembra 2007, A, C-101/05, Zb. s. I-11531, bod 62).

58 Pokiaľ sa materské spoločnosti rezidenti členského štátu ako vo veci samej domáhajú využitia režimu daňovej integrácie s poddcérskymi spoločnosťami rezidentmi vlastnenými prostredníctvom dcérskych spoločností, ktoré sú rezidentmi iného členského štátu, môžu daňové úrady prvého štátu požadovať od týchto dcérskych spoločností poskytnutie dôkazov, ktoré považujú za nevyhnutné na to, aby bola zabezpečená plná transparentnosť krytí, ktoré uskutočnili posledné uvedené spoločnosti.

59 Spoločnostiam usadeným vo Francúzsku, ktoré vlastnia poddcérske spoločnosti rezidentov, prostredníctvom dcérskych spoločností, ktoré sú rezidentmi iného členského štátu a ktoré v dôsledku toho nemôžu využiť režim daňovej integrácie, nie je povolené na základe predmetných ustanovení VZD vo veci samej predložiť relevantné dôkazy, ktoré umožňujú preukázať, že neexistuje riziko dvojitého zohľadnenia strát.

60 Preto tieto právne predpisy sú za každých okolností prekážkou toho, aby tieto spoločnosti rezidenti mohli preukázať, že neexistuje dvojité zohľadnenie strát v rámci režimu daňovej integrácie.

61 Z toho vyplýva, že na to, aby sa dosiahol cieľ, akým je súdržnosť daňového systému, existujú opatrenia, ktoré menej obmedzujú slobodu usadiť sa.

62 Preto predmetné ustanovenia VZD vo veci samej presahujú to, čo je na dosiahnutie tohto cieľa nevyhnutné, a preto ich nemožno odôvodniť potrebou zachovania súdržnosti daňového systému.

63 Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy treba odpovedať na položené otázky tak, že článok 52 Zmluvy sa má vykladať v tom zmysle, že bráni právnym predpisom členského štátu, na základe ktorých je režim zdanenia skupiny priznaný materskej spoločnosti, ktorá je rezidentom tohto členského štátu a vlastní dcérske spoločnosti a poddcérske spoločnosti, ktoré sú tiež rezidentmi uvedeného členského štátu, ale je vylúčený

v prípade takej materskej spoločnosti, ktorá vlastní svoje poddcérske spoločnosti rezidentov prostredníctvom dcérskej spoločnosti, ktorá je rezidentom iného členského štátu.

O trovách

64 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 (štvrtá komora) rozhodol takto:

Článok 52 Zmluvy ES (zmenený, teraz článok 43 ES) sa má vykladať v tom zmysle, že bráni právnym predpisom členského štátu, na základe ktorých je režim zdanenia skupiny priznaný materskej spoločnosti, ktorá je rezidentom tohto členského štátu a vlastní dcérske spoločnosti a poddcérske spoločnosti, ktoré sú tiež rezidentmi uvedeného štátu, ale je vylúčený v prípade takej materskej spoločnosti, ktorá vlastní svoje poddcérske spoločnosti rezidentov prostredníctvom dcérskej spoločnosti, ktorá je rezidentom iného členského štátu.

Podpisy