

Vec C-231/05

Konanie zažaté na návrh

Oy AA

(návrh na zažatie prejudiciálneho konania podaný

Korkein hallinto-oikeus)

„Sloboda usadiť sa – Daťová právna úprava v oblasti dane z príjmov – Možnosť spoločnosti odpočítať si sumy poukázané ako finančný prevod v rámci skupiny – Povinnosť spoločnosti, ktorá je príjemcom prevodu, mať svoje sídlo tiež v dotknutom členskom štáte“

Návrhy prednesené 12. septembra 2006 – generálna advokátka J. Kokott

Rozsudok Súdneho dvora (veľká komora) z 18. júla 2007

Abstrakt rozsudku

1. *Voľný pohyb osôb – Sloboda usadiť sa – Ustanovenia Zmluvy – Pôsobnosť*

(články 43 ES a 56 ES)

2. *Voľný pohyb osôb – Sloboda usadiť sa – Daťová právna úprava – Dať z príjmov právnických osôb*

(článok 43 ES)

1. Právne predpisy, ktoré sa zameriavajú len na vzťahy v rámci skupiny spoločností, zasahujú viac do slobody usadiť sa, a musia sa teda skúmať vzhľadom na článok 43 ES. Aj za predpokladu, že by táto právna úprava mala obmedzujúce účinky na voľný pohyb kapitálu, tieto účinky by boli nevyhnutným dôsledkom prípadného zásahu do slobody usadiť sa, a neodôvodňovali by teda samostatné skúmanie uvedenej právnej úpravy vzhľadom na článok 56 ES.

(pozri body 23, 24)

2. Článok 43 ES nebráni režimu zavedenému právnou úpravou členského štátu, na základe ktorého si dcérska spoločnosť rezident tohto členského štátu môže zo svojho zdaniteľného príjmu odpočítať finančný prevod v rámci skupiny, ktorý uskutočnila v prospech svojej materskej spoločnosti, len vtedy, ak má táto materská spoločnosť svoje sídlo v tom istom členskom štáte.

Rozdielne zaobchádzanie, ktorému podliehajú dcérske spoločnosti rezidenti v závislosti od miesta sídla ich materskej spoločnosti, určite vytvára obmedzenie slobody usadiť sa, pokiaľ spôsobuje, že výkon tejto slobody je menej atraktívny pre spoločnosti usadené v iných členských štátoch, ktoré by v dôsledku toho mohli upustiť od nadobudnutia, založenia alebo ponechania dcérskej spoločnosti v členskom štáte, ktorý takéto opatrenie prijal.

Vzhľadom na potrebu zachovania vyrovnaného rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi a potrebu predchádzania daňovým únikom, ponímané vo vzájomnej súvislosti, však takýto

režim sleduje legitímne ciele zlužiteľné so Zmluvou, na ktoré sa vzťahujú naliehavé dôvody všeobecného záujmu.

Ak by sa totiž pripustilo, že cezhraničný finančný prevod v rámci skupiny možno odpočítať zo zdaniteľného príjmu jeho pôvodcu, umožnilo by sa tým skupinám spoločností slobodne si zvoliť členský štát, v ktorom budú zdanené zisky dcérskej spoločnosti tak, že sa tieto zisky odpočítajú od zdaniteľného základu tejto dcérskej spoločnosti, a ak sa tento prevod považuje za zdaniteľný príjem v členskom štáte materskej spoločnosti príjemcu, zahrnú sa do zdaniteľného základu materskej spoločnosti. To by ohrozilo samotný systém rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi, pretože členský štát dcérskej spoločnosti by musel kvôli voľbe skupín spoločností upustiť od svojho práva zdať príjmy dcérskej spoločnosti ako členský štát jej sídla, a to prípadne v prospech členského štátu sídla materskej spoločnosti.

Okrem toho možnosť previesť zdaniteľné príjmy dcérskej spoločnosti na materskú spoločnosť, ktorej sídlo sa nachádza v inom členskom štáte, zahŕňa riziko, že prevody príjmov sa budú v rámci skupiny spoločností organizovať prostredníctvom čisto umelých konštrukcií tak, aby prúdili do spoločností so sídlom v členských štátoch, ktoré uplatňujú najnižšie daňové sadzby, alebo v členských štátoch, v ktorých by sa tieto príjmy nezdaňovali.

(pozri body 39, 43, 56, 58, 60, 67 a výrok)

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (veľká komora)

z 18. júla 2007 (*)

„Sloboda usadiť sa – Daňová právna úprava v oblasti dane z príjmov – Možnosť spoločnosti odpočítať si sumy poukázané ako finančný prevod v rámci skupiny – Povinnosť spoločnosti, ktorá je príjemcom prevodu, mať svoje sídlo tiež v dotknutom členskom štáte“

Vo veci C-231/05,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Korkein hallinto-oikeus (Fínsko) z 23. mája 2005 a doručený Súdnemu dvoru 25. mája 2005, ktorý súvisí s konaním zaťažým na návrh:

Oy AA,

SÚDNY DVOR (veľká komora),

v zložení: predseda V. Skouris, predsedovia komôr P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, R. Schintgen, P. Kriš, E. Juhász, sudcovia K. Schieman, G. Arestis, U. Lohmus, E. Levits (spravodajca), A. Ó Caoimh a L. Bay Larsen,

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: B. Fülöp, referent,

so zreteňom na písomnú žiadosť konania a po pojednávaní zo 16. mája 2006,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- Oy AA, v zastúpení: T. Torkkel a J. Järvinen, asiamiehet,
- fínska vláda, v zastúpení: T. Pynnä a E. Bygglin, splnomocnené zástupkyne,
- nemecká vláda, v zastúpení: M. Lumma a U. Forsthoff, splnomocnení zástupcovia,
- holandská vláda, v zastúpení: H. G. Sevenster a M. de Grave, splnomocnení zástupcovia,
- švédsko, v zastúpení: K. Wistrand a A. Falk, splnomocnené zástupkyne,
- vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: S. Nwaokolo a E. O'Neill, splnomocnené zástupkyne, za právnej pomoci R. Hill, barrister,
- Komisia Európskych spoločností, v zastúpení: R. Lyal a I. Koskinen, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 12. septembra 2006,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 43 ES, 56 ES a 58 ES, ako aj smernice Rady 90/435/EHS z 23. júla 1990 o spoločnom systéme zdačovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch (Ú. v. ES L 225, s. 6; Mim. vyd. 09/001, s. 147), zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2003/123/ES z 22. decembra 2003 (Ú. v. EÚ L 7, 2004, s. 41; Mim. vyd. 09/002, s. 3, ďalej len „smernica 90/435“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci konania, ktoré bolo začaté na Korkein hallinto-oikeus (Najvyšší správny súd) na návrh Oy AA, spoločnosti podľa fínskeho práva, v súvislosti s tým, či je od jej zdaniteľných príjmov odpočítateľný finančný prevod v prospech jej materskej spoločnosti, ktorej sídlo sa nachádza v inom členskom štáte, a so spochybnením zlučiteľnosti fínskej právnej úpravy týkajúcej sa finančných prevodov v rámci skupiny s právom Spoločenstva.

Právny rámec

Právna úprava Spoločenstva

3 Ako vyplýva z druhého odôvodnenia smernice 2003/123, cieľom smernice 90/435 je „vyňať vyplácanie dividend a iné prerozdelenie ziskov, ktoré sú vyplácané dcérskymi spoločnosťami ich materským spoločnostiam, z výberu daní a vylúčiť dvojité zdanenie týchto príjmov na úrovni materskej spoločnosti“.

4 Smernica 90/435 vo svojom ?lánku 4 stanovuje, že tam, kde materská spoločnosť v dôsledku svojho podielu na dcérskej spoločnosti prijme rozdelený zisk, štát materskej spoločnosti, pokiaľ dcérska spoločnosť nebude likvidovaná, buď upustí od zdanenia zisku rozdeleného dcérskou spoločnosťou, alebo zdaní takýto zisk a súasne oprávni materskú spoločnosť odrátať z hodnoty jej daňovej povinnosti tú časť dane platenú dcérskou spoločnosťou, ktorá sa vzťahuje na tieto zisky.

5 Podľa ?lánku 5 smernice 90/435 „zisky, ktoré dcérska spoločnosť prerozdeľuje svojej materskej spoločnosti, sa oslobodzujú od výberu daní [od zrážkovej dane – *neoficiálny preklad*]“ a podľa ?lánku 6 „?lenský štát materskej spoločnosti nemôže vybrať zrážkovú daň zo zisku, ktorý takáto spoločnosť obdrží od svojej dcérskej spoločnosti“.

Vnútroštátna právna úprava

6 § 1 zákona o finančných prevodoch v rámci skupiny [*Laki konserniavustuksesta verotuksessa* (825/1986)] z 21. novembra 1986 (ďalej len „KonsAvL“) znie takto:

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

7 § 2 KonsAvL stanovuje:

„Výraz ‚finančný prevod v rámci skupiny‘ označuje akýkoľvek prevod uskutočnený akciovou alebo družstevnou spoločnosťou vykonávajúcou hospodársku činnosť na účely hospodárskej činnosti vykonávanej inou akciovou alebo družstevnou spoločnosťou, ktorý nie je určený na zvýšenie imania a nie je odpôčítateľný z príjmov na základe zákona o dani z príjmov z hospodárskej činnosti [*elinkeinotulon verottamisesta annettu laki* (360/1968)].“

8 § 3 KonsAvL stanovuje:

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

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

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

9 Podľa § 4 KonsAvL:

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

10 § 5 KonsAvL stanovuje:

„Daňovníci majú právo na odpôčet finančných prevodov v rámci skupiny, ktoré uskutočnili, ako výdavkov, len vtedy, ak sú zodpovedajúce výdavky a príjmy zaevidované v účtovníctvach

dotknutého pôvodcu a príjemcu.“

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

11 Spoločnosť AA Ltd, ktorej sídlo sa nachádza v Spojenom kráľovstve, prostredníctvom dvoch iných spoločností nepriamo vlastní 100 % akcií Oy AA.

12 Na rozdiel od účinnosti Oy AA bola účinnosť AA Ltd v roku 2003 stratová a podľa Oy AA sa dalo očakávať, že bude stratová aj v rokoch 2004 a 2005. Keďže hospodárska účinnosť AA Ltd bola dôležitá aj pre Oy AA, Oy AA mala v úmysle uskutočniť finančný prevod v rámci skupiny v prospech AA Ltd s cieľom zabezpečiť jej ekonomickú situáciu.

13 Pri tejto príležitosti Oy AA podala na Keskusverolautakunta (ústredná daňová komisia) návrh na vydanie predbežného rozhodnutia týkajúceho sa otázky, či plánovaný prevod predstavuje finančný prevod v rámci skupiny v zmysle § 3 KonsAvL a či ho teda pri zdaňovaní Oy AA za zdaňovacie obdobie 2004 a 2005 možno považovať za odpočítateľný výdavok.

14 Keskusverolautakunta usúdila, že na odpočítateľný finančný prevod v rámci skupiny a na zodpovedajúci zdaniteľný príjem sa má vzťahovať fínsky režim zdaňovania a rozhodla, že prevod, ktorý mala uskutočniť Oy AA v prospech AA Ltd, nepredstavuje finančný prevod v rámci skupiny v zmysle článku 3 KonsAvL, a preto na ňu pri zdaňovaní jeho pôvodcu nemožno hľadieť ako na odpočítateľný výdavok.

15 Oy AA napadla predbežné rozhodnutie, ktoré vydala uvedená Komisia, na vnútroštátnom súde, ktorý konštatoval, že všetky podmienky stanovené fínskym právom na uznanie odpočítateľnosti finančného prevodu v rámci skupiny, ktorý mala vykonať Oy AA v prospech AA Ltd, sú splnené s výnimkou požiadavky týkajúcej sa štátnej príslušnosti, ktorú musí mať spoločnosť príjemca.

16 Za týchto okolností rozhodol Korkein hallinto-oikeus prerušiť konanie a položiť Súdneho dvoru túto prejudiciálnu otázku:

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

O prejudiciálnej otázke

17 Vnútroštátny súd sa svojou otázkou v podstate pýta, či články 43 ES a 56 ES so zreteľom na článok 58 ES a smernicu 90/435/EHS bránia režimu zavedenému právnu úpravou fínskeho štátu, o aký ide vo veci samej, na základe ktorého si dcérska spoločnosť rezident tohto fínskeho štátu môže zo svojho zdaniteľného príjmu odpočítať finančný prevod v rámci skupiny, ktorý uskutočnila v prospech svojej materskej spoločnosti, len vtedy, ak má táto materská spoločnosť svoje sídlo v tom istom fínskom štáte.

18 Na úvod je vhodné pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry, aj keď priame dane patria do právomoci fínskych štátov, fínske štáty ich musia vykonávať v súlade s právom Spoločenstva (pozri najmä rozsudky z 13. decembra 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Zb. s. I-10837, bod 29; z 12. septembra 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Zb. s. I-7995, bod 40, a z 12. decembra 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Zb. s. I-11673, bod 36).

19 Keďže sa vnútroštátny súd pýta Súdneho dvora na výklad článku 43 ES, ktorý sa týka

slobody usadiť sa, ako aj článku 56 ES, ktorý sa týka voľného pohybu kapitálu, treba určiť, či a v akom rozsahu vnútroštátne právne predpisy, o aké ide vo veci samej, môžu ovplyvniť tieto slobody.

20 Ako vyplýva z ustálenej judikatúry, pokiaľ ide o účasť, ktorá jej držiteľovi umožňuje podstatný vplyv na rozhodnutia spoločnosti a dovoľuje mu tým určiť jej činnosť, uplatnia sa ustanovenia Zmluvy ES o slobode usadiť sa (rozsudky z 13. apríla 2000, Baars, C-251/98, Zb. s. I-2787, body 21 a 22; z 21. novembra 2002, X a Y, C-436/00, Zb. s. I-10829, body 37 a 66 až 68; Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, už citovaný, bod 31, ako aj Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, už citovaný, bod 39).

21 V súlade s článkom 3 KonsAvL je možnosť vykonať finančný prevod v rámci skupiny odporúčateľný v zmysle tohto zákona podmienená tým, aby materská spoločnosť vlastnila aspoň 90 % základného imania alebo podielov dcérskej spoločnosti.

22 Ako vyplýva z rozhodnutia vnútroštátneho súdu a pripomienok fínskej vlády, cieľom režimu finančných prevodov v rámci skupiny platného vo Fínsku je odstrániť daňové nevýhody vyplývajúce zo štruktúry skupiny spoločností tým, že sa umožní vyrovňovanie v rámci skupiny zahŕňajúcej spoločnosti dosahujúce zisky a spoločnosti vykazujúce straty. Finančný prevod v rámci skupiny bol teda vytvorený s cieľom podpory záujmov skupiny spoločností.

23 Právne predpisy ako tie, o aké ide vo veci samej, však vzhľadom na to, že sa zameriavajú len na vzťahy v rámci skupiny spoločností, zasahujú viac do slobody usadiť sa, a musia sa teda skúmať vzhľadom na článok 43 ES (pozri v tomto zmysle rozsudky Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, už citovaný, bod 32; z 12. decembra 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Zb. s. I-11753, bod 118, a z 13. marca 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Zb. s. I-2107, bod 33).

24 Aj za predpokladu, že by táto právna úprava mala obmedzujúce účinky na voľný pohyb kapitálu, by tieto účinky boli nevyhnutným dôsledkom prípadného zásahu do slobody usadiť sa, a neodôvodňovali by teda samostatné skúmanie uvedenej právnej úpravy vzhľadom na článok 56 ES (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 14. októbra 2004, Omega, C-36/02, Zb. s. I-9609, bod 27; Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, už citovaný, bod 33, a Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, už citovaný, bod 34).

25 Pokiaľ ide o smernicu 90/435, treba pripomenúť, že situácia, o akú ide vo veci samej, sa týka prvého zdanenia príjmov pochádzajúcich z hospodárskej činnosti dcérskej spoločnosti a možnosti tejto dcérskej spoločnosti odporúčať si zo svojho zdaniteľného príjmu finančný prevod v rámci skupiny, ktorý uskutočnila v prospech svojej zahraničnej materskej spoločnosti.

26 Smernica 90/435 upravuje daňové zaobchádzanie s dividendami a inými ziskami, ktoré rozdeľuje dcérska spoločnosť svojej materskej spoločnosti, pričom na jednej strane vo svojom článku 4 stanovuje, že tam, kde materská spoločnosť prijme rozdelený zisk, členský štát sídla tejto materskej spoločnosti buď upustí od zdanenia zisku rozdeleného dcérskou spoločnosťou, alebo zdaní takýto zisk a súčasne oprávni materskú spoločnosť odrátať z hodnoty jej daňovej povinnosti tú časť dane platenú dcérskou spoločnosťou, ktorá sa vzťahuje na tieto zisky, a na druhej strane vo svojich článkoch 5 a 6 zakazuje vyberanie zrážkovej dane z uvedeného zisku.

27 Keďže smernica 90/435 sa netýka prvého zdanenia príjmov pochádzajúcich z hospodárskej činnosti dcérskej spoločnosti a neupravuje daňové dôsledky finančného prevodu v rámci skupiny, o aký ide vo veci samej, na dcérsku spoločnosť, nemôže predstavovať základ na poskytnutie odpovede vnútroštátnemu súdu.

28 Z toho vyplýva, že na položenú otázku treba odpovedať len vzhľadom na článok 43 ES.

O existencii obmedzenia slobody usadiť sa

29 Sloboda usadiť sa, ktorú článok 43 ES priznáva príslušníkom Spoločenstva a ktorá zahŕňa ich právo zaťať vykonávať samostatnú zárobkovú činnosť, ako aj právo založiť a viesť podniky za rovnakých podmienok ako podmienky stanovené pre vlastných štátnych príslušníkov právom štátu, v ktorom dochádza k usadeniu sa, zahŕňa v súlade s článkom 48 ES aj právo spoločností, ktoré sú založené podľa zákonov členského štátu a ktoré majú svoje sídlo, ústredie alebo hlavné miesto podnikateľskej činnosti v Európskom spoločenstve, vykonávať ich činnosť v dotknutom členskom štáte prostredníctvom dcérskej spoločnosti, organizačnej zložky alebo obchodného zastúpenia (pozri najmä rozsudky z 21. septembra 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Zb. s. I-6161, bod 35; Marks & Spencer, už citovaný, bod 30; Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, už citovaný, bod 41, a Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, už citovaný, bod 42).

30 Pokiaľ ide o spoločnosti, je potrebné zdôrazniť, že ich sídlo v zmysle článku 48 ES slúži – podobne ako štátna príslušnosť fyzických osôb – na určenie ich spojitosti s právnym poriadkom členského štátu. Pripustenie, aby členský štát mohol voľne uplatňovať rozdielne zaobchádzanie len z dôvodu skutočnosti, že sídlo spoločnosti sa nachádza v inom členskom štáte, by zbavilo článok 43 ES jeho podstaty (pozri v tomto zmysle rozsudky z 28. januára 1986, Komisia/Francúzsko, 270/83, Zb. s. 273, bod 18; z 13. júla 1993, Commerzbank, C-330/91, Zb. s. I-4017, bod 13; z 8. marca 2001, Metallgesellschaft a i., C-397/98 a C-410/98, Zb. s. I-1727, bod 42; Marks & Spencer, už citovaný, bod 37, a Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, už citovaný, bod 43). Sloboda usadiť sa teda sleduje zabezpečenie výhody vnútroštátneho zaobchádzania v hostiteľskom členskom štáte, pričom zakazuje akúkoľvek diskrimináciu na základe miesta sídla spoločností (pozri v tomto zmysle rozsudky Komisia/Francúzsko, už citovaný, bod 14; Saint-Gobain ZN, už citovaný, bod 35, a Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, už citovaný, bod 43).

31 V tomto prípade je vhodné uviesť, že právne predpisy sporné vo veci samej zavádzajú v súvislosti s možnosťou odpôtu prevodu uskutočneného v prospech materskej spoločnosti ako výdavku rozdielne zaobchádzanie medzi dcérskymi spoločnosťami rezidentmi Fínska v závislosti od toho, či ich materská spoločnosť má alebo nemá svoje sídlo v tom istom členskom štáte.

32 Prevod uskutočnený dcérskou spoločnosťou v prospech materskej spoločnosti, ktorej sídlo sa nachádza vo Fínsku a ktorá spája ostatné podmienky stanovené v KonsAvL, sa totiž považuje za finančný prevod v rámci skupiny v zmysle tohto zákona, ktorý je odpôčítateľný zo zdaniteľného príjmu dcérskej spoločnosti. Na druhej strane prevod uskutočnený dcérskou spoločnosťou v prospech materskej spoločnosti, ktorej sídlo sa nenachádza vo Fínsku, sa za taký nepovažuje, a nie je teda odpôčítateľný zo zdaniteľného príjmu dcérskej spoločnosti. Na dcérske spoločnosti zahraničných materských spoločností sa preto vzťahuje menej výhodné daňové zaobchádzanie ako zaobchádzanie s dcérskymi spoločnosťami fínskych materských spoločností.

33 V tejto súvislosti nemecká, holandská, švédská vláda a vláda Spojeného kráľovstva tvrdia, že situácia dcérskych spoločností rezidentov, ktorých materské spoločnosti majú svoje sídlo v tom istom členskom štáte, nie je porovnateľná so situáciou dcérskych spoločností, ktorých materské spoločnosti majú svoje sídlo v inom členskom štáte, keďže tieto materské spoločnosti nepodliehajú dani v členskom štáte sídla dcérskej spoločnosti. Je vhodné rozlišovať medzi situáciou dcérskych spoločností, ktorých materské spoločnosti majú hlavnú alebo čiastočnú daňovú povinnosť vo Fínsku, a situáciou opísanou vo veci samej, keď materská spoločnosť nemá v tomto členskom štáte daňovú povinnosť.

34 Nemecká a švédská vláda tvrdia, že pokiaľ príjemca nepodlieha dani v členskom štáte pôvodcu prevodu, tento štát – ktorý z dôvodu hraníc svojej územnej pôsobnosti nemôže ovplyvniť daňové zaobchádzanie s prevodom zo strany členského štátu príjemcu prevodu – nemá okrem iného možnosť zabezpečiť, aby priznaný odpôčet zodpovedal zdaniteľnému príjmu príjemcu uvedeného prevodu v štáte, ktorého je rezidentom, a predísť tomu, aby vykonaný prevod nebol žiadnym spôsobom zdanený. Vláda Spojeného kráľovstva tiež tvrdí, že Fínska republika vzhľadom na to, že nezdaňuje príjmy materských spoločností nerezidentov, nie je povinná priznať fínskej dcérskej spoločnosti úľavu vyplývajúcu zo strát, ktoré vznikli materskej spoločnosti.

35 Ako bolo pripomenuté v bode 22 tohto rozsudku, cieľom fínskeho režimu finančných prevodov v rámci skupiny je odstrániť daňové nevýhody vyplývajúce zo štruktúry skupiny spoločností tým, že sa umožní vyrovnávanie v rámci skupiny zahŕňajúcej spoločnosti dosahujúce zisky a spoločnosti vykazujúce straty. Ako vyplýva z § 4 a 5 KonsAvL, na to, aby sa finančný prevod v rámci skupiny vo vzťahu k jeho pôvodcovi posudzoval ako výdavok a aby sa odpôčítal pri zdaňovaní pôvodcu, je potrebné, aby bol zaevidovaný ako príjem u svojho príjemcu.

36 Ak v cezhraničnej situácii príjemca nepodlieha dani v členskom štáte pôvodcu prevodu, tento štát nemôže zabezpečiť, aby sa prevod posudzoval vo vzťahu k príjemcovi ako zdaniteľný príjem. Ak by členský štát pôvodcu prevodu povolil odpôčet prevodu zo zdaniteľného príjmu pôvodcu, nezabezpečilo by to dosiahnutie cieľa sledovaného režimom vzťahujúcim sa na prevody.

37 Členský štát sídla dcérskej spoločnosti síce nemá právomoc voči materskej spoločnosti, ktorej sídlo sa nachádza v inom členskom štáte a ktorá nemá daňovú povinnosť v prvom členskom štáte, môže však podriaďovať odpôčítateľnosť finančného prevodu v rámci skupiny zo zdaniteľného príjmu jeho pôvodcu podmienkam vzťahujúcim sa na zaobchádzanie s týmto prevodom zo strany tohto iného členského štátu.

38 Z toho vyplýva, že samotná skutočnosť, že materské spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte nepodliehajú dani vo Fínsku, neodlišuje z hľadiska fínskeho režimu finančných prevodov v rámci skupiny dcérske spoločnosti týchto materských spoločností od dcérskych spoločností materských spoločností, ktorých sídlo sa nachádza vo Fínsku, a nespôsobuje neporovnateľnosť situácií týchto dvoch kategórií dcérskych spoločností.

39 Rozdielne zaobchádzanie s dcérskymi spoločnosťami rezidentmi v závislosti od miesta sídla ich materskej spoločnosti vytvára obmedzenie slobody usadiť sa, pokiaľ spôsobuje, že výkon tejto slobody je menej atraktívny pre spoločnosti usadené v iných členských štátoch, ktoré by v dôsledku toho mohli upustiť od nadobudnutia, založenia alebo ponechania dcérskej spoločnosti v členskom štáte, ktorý takéto opatrenie prijal (pozri rozsudky z 12. decembra 2002, Lankhorst-Hohorst, C-324/00, Zb. s. I-11779, bod 32, a Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, už citovaný, bod 61).

40 Tvrdenie vlády Spojeného kráľovstva, podľa ktorého mohla materská spoločnosť dosiahnuť sledovaný cieľ tým, že by si vo Fínsku založila namiesto dcérskej spoločnosti organizačnú zložku, nemôže oslabiť uvedený záver. Treba pripomenúť, že článok 43 prvý odsek druhá veta ES výslovne dáva hospodárskym subjektom možnosť slobodne si zvoliť primeranú právnu formu vhodnú pre výkon ich činností v inom členskom štáte, pričom táto slobodná voľba nesmie byť obmedzená diskriminačnými daňovými ustanoveniami (rozsudky Komisia/Francúzsko, už citovaný, bod 22, a z 23. februára 2006, CLT-UFA, C-253/03, Zb. s. I-1831, bod 14).

41 Vláda Spojeného kráľovstva okrem toho tvrdí, že vzhľadom na to, že finančný prevod v rámci skupiny nebol zdanený v Spojenom kráľovstve – čo však Oy AA popiera – a že straty AA Ltd bolo možné preniesť na ďalšie zdaňovacie obdobia, aby sa odpočítali od neskôr dosiahnutého zisku, oneskorenie, ktoré znášala táto materská spoločnosť predtým, ako mohla vykonať kompenzáciu medzi svojimi ziskami a stratami, malo len nepriamy a okrajový účinok na jej voľbu usadiť sa vo Fínsku.

42 V tejto súvislosti treba uviesť, že na to, aby sa právna úprava považovala za obmedzenie slobody usadiť sa, stačí, aby bola spôsobilá obmedziť výkon tejto slobody v členskom štáte spoločnostiam usadeným v inom členskom štáte, bez toho, aby bolo nutné preukázať, že predmetné právne predpisy skutočne viedli niektoré z uvedených spoločností k upusteniu od nadobudnutia, založenia alebo zachovania dcérskej spoločnosti v prvom členskom štáte (rozsudok *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, už citovaný, bod 62).

43 Z toho vyplýva, že rozdielne zaobchádzanie, ktorému v rámci takého režimu, o aký ide vo veci samej, podliehajú dcérske spoločnosti rezidenti v závislosti od miesta sídla ich materskej spoločnosti, vytvára obmedzenie slobody usadiť sa.

O odôvodnení obmedzenia slobody usadiť sa

44 Obmedzenie slobody usadiť sa by mohlo byť prípustné iba vtedy, ak by bolo odôvodnené naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu. Navyše by za takéhoto predpokladu muselo byť spôsobilé zabezpečiť uskutočnenie sledovaného cieľa a nesmelo by presahovať to, čo je na dosiahnutie tohto cieľa potrebné (rozsudky *Marks & Spencer*, už citovaný, bod 35; *Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas*, už citovaný, bod 47, ako aj *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, už citovaný, bod 64).

45 Fínska, nemecká, holandská vláda, vláda Spojeného kráľovstva a Komisia Európskych spoločností vo svojich písomných pripomienkach tvrdia, že fínsky režim finančných prevodov v rámci skupiny je odôvodnený potrebou zabezpečiť koherenciu dotknutého daňového systému, ako aj rozdelením daňovej právomoci medzi členskými štátmi, obavou pred daňovými únikmi a zásadou teritoriality.

46 Na pojednávaní, ktoré sa konalo po vyhlásení už citovaného rozsudku *Marks & Spencer*, vlády, ktoré predložili ústne pripomienky, tvrdili, že odôvodnenia, ktoré použil Súdny dvor v tomto rozsudku – zachovanie vyrovnaného rozdelenia daňovej právomoci medzi rôznymi členskými štátmi, riziká dvojitého zohľadnenia strát a daňového úniku –, sú všetky relevantné aj v tejto veci. Preto treba skúmať tieto tvrdenia.

47 Fínska vláda s podporou švédskej vlády a vlády Spojeného kráľovstva tvrdí, že režim sporný vo veci samej sa zakladá na zásade teritoriality, podľa ktorej majú členské štáty právo zdaňovať príjmy vytvorené na ich území, a odráža tak spoločnú dohodu v oblasti medzinárodného rozdelenia daňových právomocí.

48 Podľa týchto vlád, holandskej vlády a Komisie by možnosť odpisu prevodu uskutočneného v prospech spoločnosti, ktorej sídlo sa nachádza v inom členskom štáte, spôsobila, že daovníci by si mohli zvoliť členský štát zdanenia a obmedzili by sa tak daňové právomoci členských štátov, čím by sa zasiahlo do vyrovnaného rozdelenia týchto právomocí.

49 Pokiaľ ide o potrebu predísť dvojitému zohľadneniu strát, fínska, nemecká, holandská, švédská vláda a vláda Spojeného kráľovstva tvrdia, že táto potreba je obdobná potrebe zabrániť tomu, aby bola bezdôvodne priznaná dvojitá výhoda. Podľa týchto vlád situácia, v ktorej sa finančný prevod v rámci skupiny zohľadňuje pri určení zdaniteľného výsledku jeho pôvodcu, no neposudzuje sa ako zdaniteľný príjem jeho príjemcu, zahŕňa riziko, že príjmy dcérskej spoločnosti pôvodcu prevodu uniknú akémukoľvek zdaneniu. Podľa vlády Spojeného kráľovstva – ktorej v tomto bode protirečí Oy AA – ide vo veci samej práve o takýto prípad.

50 Napokon fínska, nemecká, holandská, švédská vláda, vláda Spojeného kráľovstva a Komisia súhlasne tvrdia, že existuje riziko, že v rámci skupiny sa budú činnosti organizovať tak, aby sa príjmy zdaniteľné vo Fínsku prevádzali do spoločností – okrem iného takých, ktoré sú založené len na tento účel – ktorých sídlo sa nachádza v iných členských štátoch, kde sa budú zdať nižšou sadzbou ako vo Fínsku, prípadne budú od zdanenia oslobodené.

51 Ako vyplýva z bodu 51 už citovaného rozsudku Marks & Spencer, potreba zachovania vyrovnaného rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi bola uznaná v spojení s dvoma ďalšími odôvodňujúcimi prvkami založenými na rizikách dvojitého zohľadnenia strát a daňového úniku (pozri tiež rozsudok z 29. marca 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Zb. s. I-2647, bod 41).

52 Treba tiež pripomenúť, že v prípade neexistencie opatrení na zjednotenie alebo harmonizáciu na úrovni Spoločenstva majú členské štáty naďalej právomoc, aby prostredníctvom zmluvy alebo jednostranne definovali kritériá rozdelenia svojej daňovej právomoci (rozsudky z 12. mája 1998, Gilly, C-336/96, Zb. s. I-2793, body 24 a 30; zo 7. septembra 2006, N, C-470/04, Zb. s. I-7409, bod 44; zo 14. novembra 2006, Kerkhaert a Morres, C-513/04, Zb. s. I-10967, body 22 a 23, ako aj Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, už citovaný, bod 49).

53 Pokiaľ ide najprv o potrebu zachovania vyrovnaného rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi, je vhodné uviesť, že sa na ňu nemožno odvolávať s cieľom systematicky odmietnuť akúkoľvek daňovú výhodu dcérskej spoločnosti rezidentovi z dôvodu, že príjmy jej materskej spoločnosti, ktorá má svoje sídlo v inom členskom štáte, nemôžu byť zdanené v prvom členskom štáte (pozri v tomto zmysle rozsudok Rewe Zentralfinanz, už citovaný, bod 43).

54 Na druhej strane možno tento odôvodňujúci prvok pripustiť, pokiaľ predmetný režim sleduje predchádzanie konaniu, ktoré je spôsobilé ohroziť právo členského štátu vykonávať svoju daňovú právomoc v súvislosti s činnosťami vykonávanými na jeho území (pozri rozsudok Rewe Zentralfinanz, už citovaný, bod 42).

55 Súdny dvor tak rozhodol, že keby sa spoločnostiam dala možnosť zvoliť si zohľadnenie ich strát v členskom štáte ich usadenia alebo v inom členskom štáte, citeľne by sa tým ohrozilo vyrovnané rozdelenie daňovej právomoci medzi členskými štátmi (pozri rozsudky Marks & Spencer, už citovaný, bod 46, a Rewe Zentralfinanz, už citovaný, bod 42).

56 Rovnako, ak by sa pripustilo, že cezhraničný finančný prevod v rámci skupiny, o aký ide vo veci samej, možno odpísať zo zdaniteľného príjmu jeho pôvodcu, umožnilo by sa tým skupinám spoločností slobodne si zvoliť členský štát, v ktorom budú zdanené zisky dcérskej spoločnosti tak, že sa tieto zisky odpírajú od zdaniteľného základu tejto dcérskej spoločnosti, a ak sa tento

prevod považuje za zdaniteľný príjem v členskom štáte materskej spoločnosti príjemcu, zahrnú sa do zdaniteľného základu materskej spoločnosti. To by ohrozilo samotný systém rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi, pretože členský štát dcérskej spoločnosti by musel kvôli voľbe skupín spoločností upustiť od svojho práva zdať príjmy dcérskej spoločnosti ako členský štát jej sídla, a to prípadne v prospech členského štátu sídla materskej spoločnosti (pozri tiež rozsudok *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, už citovaný, bod 59).

57 Pokiaľ ide o riziko dvojitého zohľadnenia strát, stačí uviesť, že fínsky režim finančných prevodov v rámci skupiny sa netýka odpočítateľnosti strát.

58 Čo sa týka napokon predchádzania daňovým únikom, treba pripustiť, že možnosť previesť zdaniteľné príjmy dcérskej spoločnosti na materskú spoločnosť, ktorej sídlo sa nachádza v inom členskom štáte, zahŕňa riziko, že prevody príjmov sa budú v rámci skupiny spoločností organizovať prostredníctvom čisto umelých konštrukcií tak, aby prúdili do spoločností so sídlom v členských štátoch, ktoré uplatňujú najnižšie daňové sadzby, alebo v členských štátoch, v ktorých by sa tieto príjmy nezdaňovali. Túto možnosť posilňuje skutočnosť, že fínsky režim finančných prevodov v rámci skupiny si nevyžaduje, aby príjemcovi finančného prevodu vznikli straty.

59 Fínsky režim finančných prevodov v rámci skupiny je vďaka tomu, že priznáva právo odpočítať finančný prevod v rámci skupiny uskutočnený v prospech materskej spoločnosti zo zdaniteľného príjmu dcérskej spoločnosti len vtedy, ak má materská spoločnosť svoje sídlo v tom istom členskom štáte, spôsobilý predchádzať takýmto praktikám, ktoré by mohli byť podnietené zistením citelných rozdielov medzi zdaniteľnými základmi alebo daňovými sadzbami uplatňovanými v rôznych členských štátoch, pričom jediným cieľom takýchto praktík by bolo obísť daň, ktorá by bola zvyčajne splatná v členskom štáte dcérskej spoločnosti z jej ziskov.

60 Vzhľadom na tieto dva prvky týkajúce sa potreby zachovania vyrovnaného rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi a potreby predchádzania daňovým únikom, ponímané vo vzájomnej súvislosti, je preto vhodné konštatovať, že režim, o aký ide vo veci samej, priznávajúci právo odpočítať finančný prevod v rámci skupiny uskutočnený v prospech materskej spoločnosti zo zdaniteľného príjmu dcérskej spoločnosti len vtedy, ak majú materská spoločnosť a uvedená dcérska spoločnosť svoje sídlo v tom istom členskom štáte, sleduje legitímne ciele zlučiteľné so Zmluvou, na ktoré sa vzťahujú naliehavé dôvody všeobecného záujmu, a je spôsobilý zabezpečiť uskutočnenie týchto cieľov.

61 Treba však preveriť, či takýto režim nepresahuje rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie všetkých sledovaných cieľov.

62 Hneď na začiatok je vhodné uviesť, že ciele zachovania vyrovnaného rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi a predchádzania daňovým únikom spolu súvisia. Konania, ktoré spočívajú vo vytvorení čisto umelých konštrukcií zbavených hospodárskej reality s cieľom obísť zvyčajne splatnú daň zo zisku dosiahnutého činnosťami vykonávanými na vnútroštátnom území, sú totiž spôsobilé ohroziť právo členských štátov vykonávať svoju daňovú právomoc v súvislosti s týmito činnosťami a zasiahnuť do vyrovnaného rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi (rozsudky *Cadbury Schweppes* a *Cadbury Schweppes Overseas*, už citovaný, body 55 a 56, ako aj *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, už citovaný, body 74 a 75).

63 Hoci osobitným cieľom právnej úpravy spornej vo veci samej nie je vylúčiť z daňovej výhody, ktorú upravuje, čisto umelé konštrukcie zbavené hospodárskej reality vytvorené s cieľom obísť zvyčajne splatnú daň zo zisku dosiahnutého činnosťami vykonávanými na vnútroštátnom území, predsa možno takúto právnu úpravu považovať za primeranú sledovaným cieľom ponímaným vo vzájomnej súvislosti.

64 V situácii, keď predmetná výhoda spočíva v možnosti uskutočniť prevod príjmov, pričom sa tieto príjmy vylúčia zo zdaniteľných príjmov pôvodcu prevodu a zahrnú sa do príjmov príjemcu prevodu, by dôsledkom akéhokoľvek rozšírenia tejto výhody na cezhraničné situácie, ako je to uvedené v bode 56 tohto rozsudku, bolo to, že by sa skupinám spoločností umožnilo slobodne si zvoliť členský štát, v ktorom budú zdanené ich zisky, a to na úkor práva členského štátu dcérskej spoločnosti zdaníť zisky dosiahnuté činnosťami vykonávanými na jeho území.

65 Tomu zásahu nemožno predísť uložením podmienok týkajúcich sa zaobchádzania s príjmami pochádzajúcimi z finančného prevodu v rámci skupiny v členskom štáte spoločnosti, ktorá je príjemcom prevodu, alebo podmienok týkajúcich sa existencie strát, ktoré vznikli príjemcovi finančného prevodu v rámci skupiny. Pokiaľ by sa totiž pripustil odpočet finančného prevodu v rámci skupiny, ak predstavuje zdaniteľný príjem spoločnosti, ktorá je jeho príjemcom, alebo ak sú obmedzené možnosti spoločnosti príjemcu presunúť svoje straty na inú spoločnosť, alebo ešte pokiaľ by sa pripustil odpočet finančného prevodu v rámci skupiny uskutočneného v prospech spoločnosti, ktorej sídlo sa nachádza v členskom štáte uplatňujúcom nižšiu daňovú sadzbu ako sadzba uplatňovaná členským štátom pôvodcu prevodu, len s podmienkou, že tento finančný prevod v rámci skupiny je osobitne odôvodnený hospodárskou situáciou spoločnosti príjemcu, ako navrhovala Oy AA, stále by to znamenalo, že voľba členského štátu zdanenia by v konečnom dôsledku prináležala skupine spoločností, ktorá by tak mala z tohto hľadiska široký priestor na voľnú úvahu.

66 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy nie je potrebné skúmať ostatné odôvodnenia, ktoré uviedli fínska, nemecká, holandská, švédka vláda, vláda Spojeného kráľovstva a Komisia.

67 Preto je potrebné na položenú otázku odpovedať, že článok 43 ES nebráni režimu zavedenému právnou úpravou členského štátu, o aký ide vo veci samej, na základe ktorého si dcérska spoločnosť rezident tohto členského štátu môže zo svojho zdaniteľného príjmu odpočítať finančný prevod v rámci skupiny, ktorý uskutočnila v prospech svojej materskej spoločnosti, len vtedy, ak má táto materská spoločnosť svoje sídlo v tom istom členskom štáte.

O trovách

68 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdny 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 (veľká komora) rozhodol takto:

Článok 43 ES nebráni režimu zavedenému právnou úpravou členského štátu, o aký ide vo veci samej, na základe ktorého si dcérska spoločnosť rezident tohto členského štátu môže zo svojho zdaniteľného príjmu odpočítať finančný prevod v rámci skupiny, ktorý uskutočnila v prospech svojej materskej spoločnosti, len vtedy, ak má táto materská spoločnosť svoje sídlo v tom istom členskom štáte.

Podpisy

* Jazyk konania: fínčina.