

V?c C-418/07

Société Papillon

v.

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

[žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná Conseil d'État (Francie)]

„Svoboda usazování – P?ímé dan? – Korpora?ní da? – Zdan?ní ve skupin? – Rezidentní mate?ská spole?nost – Vnukovské spole?nosti držené prost?ednictvím nerezidentní dce?iné spole?nosti“

Shrnutí rozsudku

Volný pohyb osob – Svoboda usazování – Da?ové právní p?edpisy – Korpora?ní da?

[Smlouva o ES, ?lánek 52 (nyní po zm?n? ?lánek 43 ES)]

?lánek 52 Smlouvy (nyní po zm?n? ?lánek 43 ES) musí být vykládán v tom smyslu, že brání právním p?edpisy?m ?lenského státu, na jejichž základ? je režim zdan?ní ve skupin? p?iznán rezidentní mate?ské spole?nosti usazené v tomto ?lenském stát?, jež drží dce?iné a vnukovské spole?nosti, které jsou rovn?ž usazeny ve zmín?ném stát?, ale je u takovéto mate?ské spole?nosti vylou?en, jsou?li její rezidentní vnukovské spole?nosti drženy prost?ednictvím dce?iné spole?nosti usazené v jiném ?lenském stát?.

Takovéto právní p?edpisy totiž vytvá?ejí nerovnost v zacházení z d?vodu místa, kde se nachází sídlo dce?iné spole?nosti, jejímž prost?ednictvím drží rezidentní mate?ská spole?nost své rezidentní vnukovské spole?nosti. Tyto právní p?edpisy v rozsahu, v n?mž v da?ové rovin? znevýhod?ují situace existující na úrovni Spole?enství v porovnání se situacemi ?ist? vnitrostátními, které jsou objektivn? srovnatelné vzhledem k ú?elu sledovanému t?mito právními p?edpisy, tedy p?edstavují omezení, jež je v zásad? zakázáno ustanoveními Smlouvy týkajícími se svobody usazování.

Zmín?né omezení nem?že být od?vodn?no rozd?lením zda?ovacích pravomocí mezi ?lenské státy, jelikož otázka zohledn?ní zisk? a ztrát spole?ností p?ináležejících ke skupin? vyvstává pouze ohledn? spole?ností usazených v témže ?lenském stát?, což zárove? *a priori* vylou?uje nebezpe?í da?ového úniku.

Tyto právní p?edpisy nelze krom toho od?vodnit pot?ebou zajistit da?ovou soudržnost. Uvedené právní p?edpisy jsou sice tím, že upírají výhodu režimu da?ové integrace rezidentní mate?ské spole?nosti, která si do n?j p?eje za?lenit rezidentní vnukovské spole?nosti v p?ípadech, kdy je drží prost?ednictvím nerezidentní dce?iné spole?nosti, schopny zaru?it soudržnost zmín?ného režimu. V p?ípad?, že dce?iná spole?nost je spole?ností nerezidentní, by totiž byly ztráty zaznamenané vnukovskou spole?ností zohledn?ny dvakrát – poprvé v podob? p?ímých ztrát této vnukovské spole?nosti, a poté znovu v podob? rezervy vytvo?ené mate?skou spole?ností na pokles hodnoty její ú?asti v této vnukovské spole?nosti, pon?vadž vnit?ní operace by nebyly neutralizovány, a to proto, že nerezidentní dce?iná spole?nost nespadá pod režim da?ové integrace. V uvedeném p?ípad? by rezidentní spole?nosti využívaly výhody režimu da?ové

integrace formou konsolidace výsledků a bezprostředního zohlednění ztrát všech společností, na něž se tento daňový režim vztahuje, aniž by se současně mohly ztráty vnukovské společnosti a rezervy mateřské společnosti stát předmětem neutralizace. Za takovéto situace by tedy došlo ke ztrátě bezprostřední souvislosti mezi daňovými výhodami a neutralizací vnitřních operací skupiny, která umožňuje zejména zabránění dvojímu zohlednění ztrát na úrovni rezidentních společností, na něž se vztahuje režim daňové integrace, čímž by byla dotčena soudržnost zmíněného režimu.

Jelikož však jsou pro dosažení cíle spočívajícího v zachování soudržnosti daňového režimu k dispozici prostředky méně omezující svobodu usazování, překračuje takováto právní úprava meze toho, co je nezbytné k dosažení tohoto cíle. Přede vším takové praktické obtíže, jako jsou obtíže s ověřováním existence rizika dvojího využití ztrát v případě, že mezi mateřskou společností a její vnukovské společností je jako meziplánek vložena společnost nerezidentní, nemohou samy o sobě odvodnit porušení některé ze svobod zaručených Smlouvou. Dále si mohou členské státy vyžádat od příslušných orgánů ostatních členských států veškeré informace, jež mohou sloužit ke stanovení přesné částky daně, zejména daně korporativní. Konečně jestliže si mateřské společnosti usazené v určitém členském státě nárokují výhodu režimu daňové integrace s jejich rezidentními vnukovskými společnostmi drženími prostřednictvím dceřiných společností usazených v jiném členském státě, daňové orgány prvního uvedeného členského státu si mohou od těchto dceřiných společností vyžádat předložení důkazů, jež považují za potřebné k plnému zajištění přehlednosti rezerv vytvořených těmito dceřinými společnostmi. Dotčené právní předpisy přitom za všech okolností brání tomu, aby rezidentní společnosti prokázaly, že v rámci režimu daňové integrace nedochází ke dvojímu zohlednění ztrát.

(viz body 30–32, 39–40, 46, 48–51, 53–55, 58, 60–63 a výrok)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

27. listopadu 2008(*)

„Svoboda usazování – Přímé daně – Korporativní daň – Zdanění ve skupině – Rezidentní mateřská společnost – Vnukovské společnosti držené prostřednictvím nerezidentní dceřiné společnosti“

Ve věci C-418/07,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Conseil d'État (Francie) ze dne 10. července 2007, došlým Soudnímu dvoru dne 12. září 2007, v řízení

Société Papillon

proti

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

SOUDNÍ DVŮR (čtvrtý senát),

ve složení K. Lenaerts (zpravodaj), předseda senátu, R. Silva de Lapuerta, E. Juhász, G. Arestis a J. Malenovský, soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: B. Fülöp, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 4. června 2008,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za société Papillon G. Calistim, avocat,
- za francouzskou vládu G. de Berguesem a J.-C. Gracieu, jako zmocněnci,
- za německou vládu C. Blaschkem, jako zmocněncem,
- za španělskou vládu M. Muñoz Pérezem, jako zmocněncem,
- za nizozemskou vládu C. Wissels a C. ten Dam, jakož i M. de Gravem, jako zmocněnci,
- za Komisi Evropských společenství R. Lyalem a J.-P. Keppennem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 4. září 2008,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 52 Smlouvy o ES (nyní po změně článek 43 ES).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společností Papillon (dále jen „Papillon“), usazenou ve Francii, a Ministère du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique (ministerstvo pro rozpočet, veřejné úřady a veřejnou službu) ohledně toho, že toto ministerstvo odmítlo společnosti Papillon přiznat uplatnění režimu takzvané „daňové integrace“.

Právní rámec

3 Článek 223a code général des impôts (obecný daňový kodex, dále jen „CGI“), ve znění použitelném na skutkový stav v původním řízení, stanoví:

„Společnost [...] může být jediným plátcem korporátní daně vztahující se k výsledku celé skupiny tvořené jí samou a společnostmi, ve kterých drží alespoň 95% podíl na kapitálu, nepřetržitě po dobu zdaňovacího období, přičemž ani nepřímou prostřednictvím společností skupiny [...]. Společnosti skupiny i nadále podléhají povinnosti přiznávat své výsledky hospodaření [...]. Členy skupiny mohou být pouze společnosti, které poskytly svůj souhlas a jejichž hospodářské výsledky podléhají korporátní dani [...]“

4 Předkládající soud uvádí, že podle článku 223a CGI může mateřská společnost skupiny volně určit rozsah této skupiny. Jinou společností, která je členkou této skupiny, může však zmíněná mateřská společnost nepřímou vlastnit pouze prostřednictvím společnosti, jež je sama rovněž členkou integrované skupiny, a tudíž podléhá korporátní dani ve Francii.

5 Podle § 223b CGI je „[c]elkový hospodářský výsledek [...] stanoven mateřskou společností jako součet výsledků všech společností skupiny [...]“.

6 § 223b, 223d a 223f CGI stanoví zejména neutralizaci takových vnitroskupinových operací, jako jsou tvorba rezerv na pochybné nebo rizikové pohledávky za společnostmi skupiny, vzdání se pohledávek nebo dotace uvnitř skupiny, tvorba rezerv na pokles hodnoty úasti v jiných společnostech skupiny a převody investičního majetku uvnitř skupiny.

Spor v původním řízení a předběžné otázky

7 V průběhu daňových let, o něž se jedná ve sporu v původním řízení, konkrétně období počinajícím lednem 1989 a končícím 31. prosincem 1991, držela společnost Papillon 100 % kapitálu nizozemské společnosti Artist Performance and Communication, jež sama držela 99,99 % podílů společnosti Kiron SARL, usazené ve Francii. V tomto kontextu se společnost Papillon rozhodla pro režim daňové integrace upravený § 223a až 223f CGI, podle nichž může být rezidentní společnost jediným plátcem korporační daně dlužné z výsledku celé skupiny tvořené jí samou a společnostmi, ve kterých tato rezidentní společnost drží – přímo či nepřímo – alespoň 95% podíl na kapitálu. Na tomto základě zařadila Papillon do jí vedené integrované skupiny společnost Kiron SARL a několik jejích dceřiných společností, usazených rovněž ve Francii.

8 Správce daně odmítl přiznat společnosti Papillon výhodu zmíněného režimu, což odvodnil tím, že uvedená společnost nemůže vytvořit integrovanou skupinu se společnostmi nepřímo drženy prostřednictvím společnosti usazené v Nizozemsku, neboť tato naposled jmenovaná společnost nepodléhá korporační dani ve Francii, poněvadž v této zemi nemá stálou provozovnu.

9 Společnost Papillon byla tudíž domněna daň na základě jejího vlastního zisku bez možnosti kompenzovat tento zisk s hospodářskými výsledky ostatních společností integrované skupiny.

10 Společnost Papillon byla vyměněna dodatečná korporační daň za léta 1989 až 1991; Papillon ji zpochybnila před Tribunal administratif de Paris (správní soud v Paříži), který její nároky zamítl rozsudkem ze dne 9. února 2004. V řízení o odvolání proti tomuto rozsudku, podaném ke Cour administrative d'appel de Paris (odvolací správní soud v Paříži), rozhodl tento rozsudkem ze dne 24. června 2005 o jen částečném prominutí sporné daně a penále.

11 Proti tomuto rozsudku podala společnost Papillon kasační stížnost ke Conseil d'État, který si klade otázku, zda takový režim daňové integrace, jako je režim platný ve Francii, který umožňuje rezidentní mateřské společnosti kompenzovat hospodářské výsledky vytvořené všemi společnostmi integrované skupiny při daňové neutralizaci vnitroskupinových operací, může zakládat omezení svobody usazování přinejmenším jedné ze společností patřících k dané skupině v rozsahu, v němž zmíněný režim upírá tuto možnost u rezidentní vnukovské společnosti, je-li držena nerezidentní dceřinou společností.

12 Conseil d'État si klade otázku, zda takovéto omezení – pokud bude zjištěno – lze odvodnit naléhavými důvody obecného zájmu, zejména pak nezbytností zachovat soudržnost daňového režimu.

13 Za těchto podmínek přerušil Conseil d'État řízení a položil Soudnímu dvoru tyto předběžné otázky:

„1) Vzhledem k tomu, že daňová výhoda vyplývající z režimu ‚daňové integrace‘ ovlivňuje zdanění mateřské společnosti skupiny, která může kompenzovat zisky a ztráty vytvořené všemi

společnostmi integrované skupiny a využívat daňové neutralizace vnitroskupinových operací, představuje nemožnost, vyplývající z režimu definovaného články 223a a následujících [CGI], zahrnout do integrované daňové skupiny vnučkovskou společností mateřské společnosti, vlastní-li ji prostřednictvím dceřiné společnosti, která, jelikož je usazena v jiném členském státě [...] a nevykonává svoji činnost ve Francii, nepodléhá francouzské korporátní dani, a tedy sama nemůže do této skupiny patřit, omezení svobody usazování z důvodu daňového důsledku volby mateřské společnosti vlastnit vnučkovskou společností prostřednictvím francouzské dceřiné společnosti, nebo naopak prostřednictvím dceřiné společnosti usazené v jiném členském státě?

2) V případě kladné odpovědi na první otázku, může být takové omezení odůvodněno buď nezbytností zachování soudržnosti systému „daňové integrace“, zejména mechanismu daňové neutralizace vnitroskupinových operací, s ohledem na důsledky systému, který by spočíval v tom, že by byla dceřiná společnost usazená v jiném členském státě považována za patřící do skupiny pouze pro potřeby podmínky nepřímého vlastnictví vnučkovské společnosti, přičemž by se na ni nevztahoval režim skupiny, jelikož nepodléhá francouzské dani, anebo jakýmkoli jiným náležitým důvodem obecného zájmu?“

K předložným otázkám

14 Oběma otázkami, které je třeba zkoumat společně, se předkládající soud v zásadě dotazuje, zda právní předpisy členského státu, na jejichž základě je režim zdanění ve skupině přiznán rezidentní mateřské společnosti usazené v tomto členském státě, která drží dceřiné a vnučkovské společnosti, jež jsou rovněž usazeny ve zmíněném státě, ale je vyloučen v případě takovéto mateřské společnosti, jsou-li její vnučkovské společnosti drženy prostřednictvím dceřiné společnosti usazené v jiném členském státě, představují omezení svobody usazování, a pokud se o omezení jedná, zda je toto omezení odůvodněné.

15 V této souvislosti je třeba připomenout, že svoboda usazování zahrnuje v případě společností založených podle právních předpisů některého členského státu, jež mají své sídlo, ústřední správu nebo hlavní provozovnu v Evropském společenství, právo vykonávat činnosti v ostatních členských státech prostřednictvím dceřiné společnosti, pobočky nebo zastoupení (rozsudky ze dne 23. února 2006, Keller Holding, C-471/04, Sb. rozh. s. I-2107, bod 29, a ze dne 15. května 2008, Lidl Belgium, C-414/06, Sb. rozh. s. I-3601, bod 18).

16 I když ze znění ustanovení Smlouvy o ES týkajících se svobody usazování vyplývá, že jejich cílem je zajistit právo na tuzemské zacházení v hostitelském členském státě, brání rovněž tomu, aby členský stát původu bránil někomu ze svých státních příslušníků nebo společností založených podle jeho právních předpisů v usazení v jiném členském státě (rozsudek ze dne 16. července 1998, ICI, C-264/96, Recueil, s. I-4695, bod 21; rozsudek ze dne 6. prosince 2007, Columbus Container Services, C-298/05, Sb. rozh. s. I-10451, bod 33, a výše citovaný rozsudek Lidl Belgium, bod 19).

17 Ve věci v původním řízení je nejprve nutno uvést, že se předkládající soud nedotazuje, zda omezení svobody usazování spočívá ve skutečnosti, že je nizozemské dceřiné společnosti Papillon zabráněno v účasti v „daňové integraci“. Jak uvedla generální advokátka v bodech 5 a 24 svého stanoviska, žádost o rozhodnutí o předložné otázce se týká toho, zda omezení svobody usazování ve smyslu článku 52 Smlouvy tkví v tom, že mateřská společnost usazená v určitém členském státě nemůže využívat režim daňové integrace pro skupinu, kterou tvoří se svými vnučkovskými společnostmi, jež mají sídlo v téže členském státě, nepodléhá-li dceřiná společnost, která představuje meziplánek mezi těmito společnostmi a má sídlo v jiném členském státě, korporátní dani v první zmiňovaném členském státě.

18 Jak vyplývá z předkládacího rozhodnutí, skýtá režim daňové integrace daňovou výhodu pro

mateřskou společnost, jelikož jí umožňuje započtení zisků a ztrát všech společností daňové integrované skupiny. Tento režim představuje daňovou výhodu, jelikož povolená kompenzace umožňuje skupině zejména okamžité zohlednění ztrát určitých společností, jež jsou jejími členy.

19 Podle článku 223a a následujících CGI však tato daňová výhoda není přiznána, jestliže mateřská společnost usazená ve Francii drží vnukovskou společnost, jež má rovněž sídlo na území Francie, prostřednictvím dceřiné společnosti usazené v jiném členském státě, která nevykonává činnost ve Francii.

20 Jak totiž bylo připomenuto v bodech 3 a 4 tohoto rozsudku, mateřská společnost skupiny může – chce-li využívat režim daňové integrace – nepřímo držet jinou společnost, která je členkou skupiny, pouze prostřednictvím společnosti, jež je sama členkou integrované skupiny, a tudíž podléhá korporální dani ve Francii.

21 Mateřská společnost usazená ve Francii, která své francouzské vnukovské společnosti drží prostřednictvím dceřiné společnosti usazené v jiném členském státě, proto nemůže využívat režim daňové integrace. Francouzská mateřská společnost má naproti tomu možnost vytvářet daňovou integraci se svými francouzskými vnukovskými společnostmi, je-li dceřiná společnost tvořící mezi nimi mezilánek usazena ve Francii.

22 Jak uvedla generální advokátka v bodě 30 svého stanoviska, z tohoto vyplývá, že ustanovení CGI, o němž se jedná ve věci v původním řízení, vedou k nerovnému zacházení ohledně možnosti rozhodnout se pro režim daňové integrace podle toho, drží-li mateřská společnost své nepřímé úasti prostřednictvím dceřiné společnosti usazené ve Francii, anebo dceřiné společnosti usazené v jiném členském státě.

23 Francouzská vláda nicméně tvrdí, že tento rozdíl v zacházení lze vysvětlit tím, že obě uvedené situace nejsou objektivně navzájem srovnatelné.

24 Podle ní v situaci, jako je ta, o níž se jedná v původním řízení, nepodléhá dceřiná společnost usazená v jiném členském státě než ve Francouzské republice z důvodu svého sídla korporální dani ve Francii – na rozdíl od situace, kdy je dceřiná společnost usazena v posledně uvedeném státě.

25 Tuto argumentaci nelze přijmout.

26 Pokud by totiž členský stát mohl libovolně uplatňovat rozdílné zacházení jen proto, že se sídlo společnosti nachází v jiném členském státě, byla by ustanovení o svobodě usazování zbavena smyslu (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 28. ledna 1986, Komise v. Francie, 270/83, Recueil, s. 273, bod 18, a ze dne 8. března 2001, Metallgesellschaft a další, C-397/98 a C-410/98, Recueil, s. I-1727, bod 42).

27 Má-li být dána možnost konstatovat existenci diskriminace, je třeba zkoumat srovnatelnost situace ve Společenství se situací čistě vnitrostátní a vzít přitom na zřetel cíl sledovaný danou vnitrostátní úpravou (viz v tomto smyslu výše citovaný rozsudek Metallgesellschaft a další, bod 60, a rozsudek ze dne 18. července 2007, Oy AA, C-231/05, Sb. rozh. s. I-6373, bod 38).

28 Ve věci v původním řízení je cílem předmětných ustanovení CGI postavit skupinu sestávající z mateřských, dceřiných a vnukovských společností v co nejširší míře na roveň podniku s několika provozovnami, aby tak bylo možno provést konsolidaci výsledků každé společnosti.

29 Tohoto cíle lze přitom dosáhnout jak v situaci mateřské společnosti usazené v určitém

ženském státě, která drží vnukovské společnosti, jež jsou usazeny v též ženském státě, prostřednictvím rovněž rezidentní dceřiné společnosti, tak i v situaci mateřské společnosti usazené v též ženském státě, která drží vnukovské společnosti, jež jsou rovněž rezidenty tohoto státu, avšak prostřednictvím dceřiné společnosti usazené v jiném ženském státě.

30 Vzhledem k cíli ustanovení CGI, o němž se jedná v původním řízení, jsou tedy obě uvedené situace objektivně srovnatelné.

31 Daňový režim, o který se jedná ve věci v původním řízení, vytváří tudíž nerovnost v zacházení z důvodu místa, kde se nachází sídlo dceřiné společnosti, jejímž prostřednictvím drží rezidentní mateřská společnost své rezidentní vnukovské společnosti.

32 Ustanovení CGI, o která se jedná ve věci v původním řízení, v rozsahu, v němž, znevýhodňuje v daňové rovině situace existující na úrovni Společenství v porovnání se situacemi existujícími vnitrostátními, představují omezení v zásadě zakázané ustanoveními Smlouvy týkajícími se svobody usazování.

33 Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že takové omezení svobody usazování lze připustit pouze tehdy, je-li odůvodněno naléhavými důvody obecného zájmu. V takovém případě je navíc třeba, aby toto omezení bylo zpravidla zaručit uskutečnění dotčeného cíle a nepřekračovalo meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné (výše citovaný rozsudek Lidl Belgium, bod 27 a citovaná judikatura).

34 V tomto ohledu je třeba uvést, že německá a nizozemská vláda uplatnily ve svých písemných vyjádřeních předložených Soudnímu dvoru názor, že omezení svobody usazování vyplývající z právní úpravy, o níž se jedná ve věci v původním řízení, může být odůvodněno nutností zachovat rozdělení zákonodárné pravomoci mezi ženské státy.

35 Zmíněné vlády v této souvislosti odkazují na rozsudek ze dne 13. prosince 2005, Marks & Spencer (C-446/03, Sb. rozh. s. I-10837), a na výše citovaný rozsudek Oy AA a tvrdí, že omezení zavedené ustanoveními CGI, o němž jde ve věci v původním řízení, je nezbytné k zabránění dvojímu zohlednění ztrát a k boji proti riziku daňových úniků.

36 Tato odůvodnění nemohou obstát.

37 Ve věcech, v nichž bylo rozhodnuto výše citovanými rozsudky Marks & Spencer a Oy AA, se totiž položené otázky týkaly zohlednění ztrát zaznamenaných v jiném ženském státě, než je stát sídla daňového poplatníka, respektive nebezpečí daňových úniků.

38 Za okolností věci v původním řízení však tyto otázky nevystávají, neboť předmetem žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce je získat jistotu o tom, zda skutečnost, že společnost usazená v určitém ženském státě nemůže využívat režim daňové integrace společnosti se svými vnukovskými společnostmi, jež jsou usazeny v totéž ženském státě, jestliže dceřiná společnost, která mezi těmito společnostmi tvoří mezičlánek, má sídlo v jiném ženském státě, představuje omezení, a nikoli o tom, zda má být nerezidentní dceřiné společnosti umožněno spadat pod tento režim.

39 Ve věci v původním řízení vyvstává otázka zohlednění zisků a ztrát společností pouze ohledně společností usazených v též ženském státě. Položená otázka se tudíž týká zohlednění ztrát zaznamenaných v jednom a též ženském státě, což zároveň *a priori* vylučuje nebezpečí daňového úniku.

40 Omezení zjištěné v bodech 22 až 32 tohoto rozsudku nemůže být tudíž odůvodněno

rozdělením daňové pravomoci mezi členské státy.

41 Zadruhé je třeba uvést, že se předkládající soud táže, zda dotčené omezení může být odvodneno potěbou zajistit daňovou soudržnost, přičemž francouzská vláda ve svém písemném stanovisku předloženém Soudnímu dvoru vyslovila názor, že ve věci v původním řízení tomu tak je.

42 Předkládající soud upozorňuje, že jelikož je nerezidentní dceřiná společnost nutně vyloučena z uplatnění režimu daňové integrace z toho důvodu, že nepodléhá korporační dani ve Francii, je dotčená soudržnost systému neutralizace vnitroskupinových operací, poněvadž nakládání s operacemi, které se týkají této dceřiné společnosti, je odlišné od způsobu, jakým je nakládáno s operacemi, do nichž je zapojena rezidentní dceřiná společnost, což v porovnání se systémem, v němž jde pouze o společnosti podléhající zmíněné dani, může vést ke dvojímu zdanění.

43 V tomto ohledu je třeba připomenout, že Soudní dvůr již dříve připustil, že nezbytnost ochrany soudržnosti daňového režimu může odvodnit omezení výkonu základních svobod zaručených Smlouvou (rozsudky ze dne 28. ledna 1992, Bachmann, C-204/90, Recueil, s. I-249, bod 28, ze dne 7. září 2004, Manninen, C-319/02, Sb. rozh. s. I-7477, bod 42, a výše citovaný rozsudek Keller Holding, bod 40).

44 Má-li však obstát argument založený na takovémto odvodnění, požaduje Soudní dvůr splnění podmínky bezprostřední souvislosti mezi dotčenou daňovou výhodou a kompenzací této výhody určitou daňovou zátěží (rozsudek ze dne 14. listopadu 1995, Svensson a Gustavsson, C-484/93, Recueil, s. I-3955, bod 18; výše citované rozsudky ICI, bod 29; Manninen, bod 42, a Keller Holding, bod 40), přičemž bezprostřednost této souvislosti musí být prokázána vzhledem k cíli sledovanému dotčenou daňovou právní úpravou (výše citovaný rozsudek Manninen, bod 43, a rozsudek ze dne 28. února 2008, Deutsche Shell, C-293/06, Sb. rozh. s. I-1129, bod 39).

45 Ve věci v původním řízení francouzská vláda uvádí, že režim „daňové integrace“ předpokládá daňovou konsolidaci společností, a jako protihodnotu naopak neutralizaci určitých operací mezi společnostmi skupiny podle článků 223b, 223d a 223f CGI.

46 V tomto ohledu je třeba uvést, že neutralizace různých operací uvnitř skupiny umožňuje zejména zabránění dvojímu zohlednění ztrát na úrovni rezidentních společností, na něž se vztahuje režim daňové integrace.

47 V případě ztrát zaznamenaných vnukovskou společností totiž dceřiná společnost běžně přistoupí k vytvoření rezervy na pokles hodnoty své úasti v této vnukovské společnosti, takže mateřská společnost vytvoří rezervy na pokles hodnoty své úasti ve zmíněné dceřiné společnosti. Jelikož se jedná o jednu a tutéž ztrátu, jež vznikla na úrovni vnukovské společnosti, je v případě, že všechny tyto společnosti spadají pod režim daňové integrace, s pomocí mechanismu neutralizace zabráněno tomu, aby se přihlíželo k těmto rezervám u dceřiné společnosti a mateřské společnosti.

48 V případě, že dceřiná společnost je společností nerezidentní, by však byly ztráty zaznamenané vnukovskou společností zohledněny dvakrát – poprvé v podobě přímých ztrát této vnukovské společnosti, a poté znovu v podobě rezervy vytvořené mateřskou společností na pokles hodnoty její úasti v této vnukovské společnosti, poněvadž vnitřní operace by nebyly neutralizovány, a to proto, že nerezidentní dceřiná společnost nespadá pod režim daňové integrace.

49 V uvedeném případě je nutno konstatovat, že by rezidentní společnosti využívaly výhody

režimu daťové integrace formou konsolidace výsledků a bezprostředního zohlednění ztrát všech společností, na něž se tento režim vztahuje, aniž by se současně mohly ztráty vnukovské společnosti a rezervy mateřské společnosti stát předmětem neutralizace.

50 Za takovéto situace by tedy došlo ke ztrátě bezprostřední souvislosti mezi daňovými výhodami a neutralizací vnitřních operací skupiny existující v režimu daňové integrace, čímž by byla dotčena soudržnost zmíněného režimu.

51 Ustanovení CGI, o které se jedná ve věci v původním řízení, jsou tudíž tím, že upírají výhodu režimu daňové integrace rezidentní mateřské společnosti, jež si do něj přejí zařadit rezidentní vnukovské společnosti v případech, kdy je držitel právnickým nerezidentní dceřině společností, s to zaručit soudržnost zmíněného režimu.

52 Je ovšem třeba, aby zmiňovaná vnitrostátní právní úprava nepřekročila meze toho, co je nutné k dosažení tohoto cíle, tedy aby téhož cíle nemohlo být dosaženo opatřeními méně omezujícími svobodu usazování.

53 V tomto ohledu francouzská vláda tvrdí, že zmíněná ustanovení CGI jsou nezbytná vzhledem k obtížím, které mají francouzské daňové orgány s ověřováním existence rizika dvojího využití ztrát v případě, že mezi mateřskou společností a její vnukovské společností je jako meziplánek vložena společnost nerezidentní. Částka vytvořené rezervy neodpovídá zpravidla výši ztráty dceřině společností a je zcela nemožné zjistit přesný důvod pro tvorbu rezervy.

54 K tomu je nutno především uvést, že praktické obtíže nemohou samy o sobě odvodnit porušení některé ze svobod zaručených Smlouvou (rozsudky ze dne 4. března 2004, Komise v. Francie, C-334/02, Recueil, s. I-2229, bod 29; ze dne 14. září 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, Sb. rozh. s. I-8203, bod 48, a ze dne 12. prosince 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Sb. rozh. s. I-11753, bod 70).

55 Dále je třeba připomenout, že právní úprava Společenství, to znamená směrnice Rady 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní (Úř. věst. L 336, s. 15; Zvl. vyd. 09/01, s. 63), skýtá členským státům možnost vyžádat si od příslušných orgánů ostatních členských států veškeré informace, jež mohou sloužit ke stanovení přesné částky daně, zejména daně korporací.

56 Konečně je třeba dodat, že – jak uvedla generální advokátka v bodě 66 svého stanoviska – dotčené daňové orgány mají možnost vyžádat si od mateřské společnosti podklady, jež považují za nezbytné pro posouzení otázky, je-li nutno rezervy vytvořené touto společností pro odpisy jejího podílu na kapitálu dceřině společností nepřímě vysvětlovat ztrátou vnukovské společnosti promítnutou do rezerv vytvořených uvedenou dceřinou společností (viz v tomto smyslu výše citovaný rozsudek Centro di Musicologia Walter Stauffer, bod 49, a rozsudky ze dne 30. ledna 2007, Komise v. Dánsko, C-150/04, Sb. rozh. s. I-1163, bod 54; ze dne 29. března 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Sb. rozh. s. I-2647, bod 57, a ze dne 11. října 2007, ELISA, C-451/05, Sb. rozh. s. I-8251, bod 95).

57 Ve vztazích mezi členskými státy mohou informace požadované nebo podávané dotčenými daňovými orgány umožnit ověřit, zda jsou splněny podmínky stanovené vnitrostátními právními předpisy, čímž spíše, že se účtelnosti společností týkají harmonizační opatření Společenství, takže existuje možnost předložit důvody rozhodné a ověřitelné údaje ohledně společností usazené v jiném členském státě (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 18. prosince 2007, A, C-101/05, Sb. rozh. s. I-11531, bod 62).

58 Jestliže si tedy mateřské společnosti usazené v určitém členském státě nárokují výhodu

režimu daňové integrace s jejich rezidentními vnukovskými společnostmi drženími prostřednictvím dceřiných společností usazených v jiném členském státě, jako je tomu ve věci v původním řízení, daňové orgány prvního uvedeného členského státu si mohou od těchto dceřiných společností vyžádat předložení důkazů, jež považují za potřebné k plnému zajištění přehlednosti rezerv vytvořených těmito dceřinými společnostmi.

59 Společnostem usazeným ve Francii, které drží rezidentní vnukovské společnosti prostřednictvím dceřiných společností usazených v jiném členském státě, a jsou z tohoto důvodu zbaveny možnosti uplatnění režimu daňové integrace, přitom podle ustanovení CGI, o něž se jedná ve věci v původním řízení, není povoleno předkládat doklady umožňující prokázat, že neexistuje riziko dvojího zohlednění ztrát.

60 V důsledku této skutečnosti zmíněné právní předpisy za všech okolností brání tomu, aby tyto rezidentní společnosti prokázaly, že v rámci režimu daňové integrace nedochází ke dvojímu zohlednění ztrát.

61 Z toho plyne, že pro dosažení cíle spočívajícího v zachování soudržnosti daňového režimu jsou k dispozici prostředky méně omezující svobodu usazování.

62 Ustanovení CGI, o která se jedná ve věci v původním řízení, tudíž překračují meze toho, co je nezbytné k dosažení tohoto cíle, a tudíž nemohou být odvodněna nezbytností zachovat soudržnost daňového režimu.

63 Vzhledem ke všem předchozím úvahám je na položené otázky třeba odpovědět tak, že článek 52 Smlouvy musí být vykládán v tom smyslu, že brání právním předpisům členského státu, na jejichž základě je režim zdanění ve skupině přiznán rezidentní mateřské společnosti usazené v tomto členském státě, jež drží dceřiné a vnukovské společnosti, které jsou rovněž usazeny ve zmíněném státě, ale je u takovéto mateřské společnosti vyloučen, jsou-li její vnukovské společnosti drženy prostřednictvím dceřiné společnosti usazené v jiném členském státě.

K nákladům řízení

64 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (čtvrtý senát) rozhodl takto:

Článek 52 Smlouvy o ES (nyní po změně článek 43 ES) musí být vykládán v tom smyslu, že brání právním předpisům členského státu, na jejichž základě je režim zdanění ve skupině přiznán rezidentní mateřské společnosti usazené v tomto členském státě, jež drží dceřiné a vnukovské společnosti, které jsou rovněž usazeny ve zmíněném státě, ale je u takovéto mateřské společnosti vyloučen, jsou-li její vnukovské společnosti drženy prostřednictvím dceřiné společnosti usazené v jiném členském státě.

Podpisy.