

Vec C-337/08

X Holding BV

proti

Staatssecretaris van Financiën

(návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný Hoge Raad der Nederlanden)

„Ťlánky 43 ES a 48 ES – Daťová právna úprava – Dať z príjmov právnických osôb – Daťová jednotka tvorená materskou spoločnosťou rezidentom a jednou alebo viacerými dcérskymi spoločnosťami rezidentmi – Zdaťovanie ziskov v mieste sídla materskej spoločnosti – Vylúčenie dcérskych spoločností nerezidentov“

Abstrakt rozsudku

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

(Ťlánky 43 ES a 48 ES)

Ťlánkom 43 ES a 48 ES neodporuje právna úprava Ťlenského štátu, ktorá umožňuje materskej spoločnosti vytvoriť jednu daťovú jednotku s jej dcérskou spoločnosťou rezidentom, ale neumožňuje jej vytvorenie takejto daťovej jednotky s dcérskou spoločnosťou nerezidentom, ak zisky tejto dcérskej spoločnosti nepodliehajú daťovým predpisom tohto Ťlenského štátu.

Odoprenie takejto výhody materskej spoločnosti, ktorá vlastní dcérsku spoločnosť usadenú v inom Ťlenskom štáte, predstavuje obmedzenie slobody usadiť sa, keďže môže znížiť atraktívnosť výkonu slobody usadiť sa pre materskú spoločnosť tým, že ju odrádza od zakladania dcérskych spoločností v iných Ťlenských štátoch. V tejto súvislosti je situácia materskej spoločnosti rezidenta, ktorá si želá vytvoriť daťovú jednotku s dcérskou spoločnosťou rezidentom, a situácia materskej spoločnosti rezidenta, ktorá si želá vytvoriť daťovú jednotku s dcérskou spoločnosťou nerezidentom, s ohľadom na cieľ, ktorý sleduje taký daťový režim, objektívne porovnateľná, keďže obidve sa snažia využiť výhody tohto režimu, ktorý najmä umožňuje konsolidovať v rámci materskej spoločnosti zisky a straty spoločností začlenených do jednej daťovej jednotky a zachovať daťovú neutralitu transakcií vykonávaných v rámci skupiny.

Takýto daťový režim je však odôvodnený potrebou zachovať rozdelenie daťovej právomoci medzi Ťlenskými štátmi. Keďže materská spoločnosť sa môže na základe vlastnej vôle rozhodnúť, že vytvorí daťovú jednotku so svojou dcérskou spoločnosťou, a z roka na rok ju opäť na základe vlastnej vôle môže zrušiť, možnosť začlenenia dcérskej spoločnosti nerezidenta do jednej daťovej jednotky by jej ponechávala slobodu voľby daťového režimu uplatniteľného na straty tejto dcérskej spoločnosti a slobodu voľby miesta, kde bude tento režim zohľadnený. Keďže rozsah daťovej jednotky sa môže takto meniť, priznanie možnosti začlenenia dcérskej spoločnosti nerezidenta do daťovej jednotky by malo za následok, že by materskej spoločnosti bolo umožnené slobodne si zvoliť Ťlenský štát, v ktorom vykáže straty tejto dcérskej spoločnosti.

Pokiaľ ide o primeranosť podmienok uvedeného režimu, skutočnosť, že sa Ťlenský štát rozhodne pripustiť dočasné započítanie strát zahraničnej stálej prevádzkarne v mieste hlavného sídla

podniku, neznamená, že túto možnosť musí poskytnúť aj dcérskym spoločnostiam nerezidentom materskej spoločnosti rezidenta. Stále prevádzkarne umiestnené v inom členskom štáte a dcérske spoločnosti nerezidenti sa totiž nenachádzajú v porovnateľnej situácii, pokiaľ ide o rozdelenie daňovej právomoci, tak ako to vyplýva z dohody o zamedzení dvojitého zdanenia, keďže dcérska spoločnosť ako samostatná právnická osoba podlieha v štáte svojho sídla, ktorý je účastníkom dohody, neobmedzenej daňovej povinnosti, zatiaľ čo stále prevádzkareň nachádzajúca sa v inom štáte v zásade čiastočne podlieha daňovej právomoci členského štátu pôvodu. Isté je, že možnosť slobodne si určiť právnu formu, ktorá je najvhodnejšia pre výkon činnosti v inom členskom štáte, ktorú ponecháva článok 43 prvý odsek druhá veta ES hospodárskym subjektom, nesmie byť obmedzená diskriminačnými daňovými ustanoveniami. členský štát pôvodu si však môže slobodne určiť podmienky a úroveň zdanenia rozličných foriem prevádzkarní vnútroštátnych spoločností podnikajúcich v zahraničí pod podmienkou, že ich nebude diskriminovať vo vzťahu k porovnateľným vnútroštátnym prevádzkarniam. Keďže stále prevádzkarne umiestnené v inom členskom štáte a dcérske spoločnosti nerezidenti sa nenachádzajú v porovnateľnej situácii, pokiaľ ide o rozdelenie daňovej právomoci, členský štát pôvodu nie je povinný uplatňovať na dcérske spoločnosti nerezidentov rovnaký daňový režim, aký uplatňuje na zahraničné stále prevádzkarne. Z tohto dôvodu musí byť dotknutý daňový režim považovaný za primeraný na dosiahnutie sledovaného cieľa.

(pozri body 19, 24, 31 – 33, 37 – 40, 42, 43 a výrok)

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (druhá komora)

z 25. februára 2010 (*)

„Články 43 ES a 48 ES – Daňová právna úprava – Daň z príjmov právnických osôb – Daňová jednotka tvorená materskou spoločnosťou rezidentom a jednou alebo viacerými dcérskymi spoločnosťami rezidentmi – Zdaňovanie ziskov v mieste sídla materskej spoločnosti – Vylúčenie dcérskych spoločností nerezidentov“

Vo veci C-337/08,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Hoge Raad der Nederlanden (Holandsko) z 11. júla 2008 a doručený Súdnemu dvoru 21. júla 2008, ktorý súvisí s konaním:

X Holding BV

proti

Staatssecretaris van Financiën,

SÚDNY DVOR (druhá komora),

v zložení: predseda štvrtej komory J.-C. Bonichot (spravodajca), vykonávajúci funkciu predsedu druhej komory, sudcovia C. W. A. Timmermans, K. Schieman, P. Kriš a L. Bay Larsen,

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: M. Ferreira, hlavná referentka,

so zreteňom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 25. júna 2009,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- X Holding BV, v zastúpení: F. A. Engelen a S. C. W. Douma, belastingadviseurs,
- holandská vláda, v zastúpení: C. M. Wissels, M. Noort a D. J. M. de Grave, splnomocnení zástupcovia,
- nemecká vláda, v zastúpení: M. Lumma, C. Blaschke a B. Klein, splnomocnení zástupcovia,
- španielska vláda, v zastúpení: M. Muñoz Pérez a B. Plaza Cruz, splnomocnení zástupcovia,
- francúzska vláda, v zastúpení: G. de Bergues a J.-C. Gracia, splnomocnení zástupcovia,
- portugalská vláda, v zastúpení: L. Inez Fernandes a J. Menezes Leitão, splnomocnení zástupcovia,
- švédska vláda, v zastúpení: A. Falk, S. Johannesson a K. Petkovska, splnomocnené zástupkyne,
- vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: H. Walker, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci M. Gray, barrister,
- Komisia Európskych spoločností, v zastúpení: R. Lyal a W. Roels, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 19. novembra 2009,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 43 ES a 48 ES.

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi kapitálovou spoločnosťou X Holding BV (ďalej len „X Holding“) so sídlom v Holandsku a holandskou daňovou správou v súvislosti s jej odmietnutím umožniť uvedenej spoločnosti vytvorenie jednej daňovej jednotky s dcérskou spoločnosťou nerezidentom.

Právny rámec

Dohoda o zamedzení dvojitého zdanenia uzavretá medzi Belgickým kráľovstvom a Holandským kráľovstvom

3 Dohoda z 5. júna 2001 medzi Belgickým kráľovstvom a Holandským kráľovstvom o zamedzení dvojitého zdanenia a o zabránení daňovým únikom v oblasti dane z príjmov a majetkovej dane (ďalej len „dohoda o zamedzení dvojitého zdanenia“) vo svojom článku 7 ods. 1 v súlade so vzorovými dohodami Organizácia pre hospodársku spoluprácu a rozvoj (OECD) stanovuje:

„Zisky podniku jedného zmluvného štátu sa môžu zdaňovať len v tomto štáte, okrem prípadu, že podnik vykonáva svoju činnosť v druhom zmluvnom štáte prostredníctvom stálej prevádzkarne, ktorá sa tam nachádza. Ak podnik vykonáva svoju činnosť týmto spôsobom, zisky podniku môžu byť zdanené v tomto druhom štáte, avšak iba v takom rozsahu, v ktorom ich možno pripísať tejto stálej prevádzkarni.“

4 Ak daňovník so sídlom v Holandsku poberá príjmy, ktoré sú podľa článku 7 dohody o zamedzení dvojitého zdanenia zdaňované v Belgicku, Holandské kráľovstvo na tieto príjmy podľa článku 23 ods. 2 tejto dohody poskytne daňovú úľavu podľa holandských predpisov o zamedzení dvojitého zdanenia.

Holandská právna úprava

5 Článok 15 zákona o dani z príjmov právnických osôb z roku 1969 stanovuje:

„1. Ak daňovník (materská spoločnosť) z právneho a ekonomického hľadiska vlastní minimálne 95 %-ný podiel na splatenom základnom imaní iného daňovníka (dcérskej spoločnosti), obaja daňovníci môžu požiadať, aby boli zdanení tak, ako keby išlo o jediného daňovníka, teda ako keby činnosti a majetok dcérskej spoločnosti boli neoddeliteľnou súčasťou činností a majetku materskej spoločnosti. Dať sa bude vyberať od materskej spoločnosti. Daňovníci sú teda spoločne považovaní za jednu daňovú jednotku. Daňovú jednotku môže tvoriť viacero dcérskych spoločností.

...

3. Prvý odsek sa uplatní iba v prípade, ak:

...

b) na účely výpočtu zisku sa uplatnia tie isté ustanovenia pre obidvoch daňovníkov;

c) obidvaja daňovníci sú usadení v Holandsku, a v prípade, ak sa zákon o správe daní a poplatkov v kráľovstve [(Belastingregeling voor het Koninkrijk)] alebo dohoda o zamedzení dvojitého zdanenia uplatní na jedného daňovníka, tento daňovník sa rovnako považuje za usadeného v Holandsku v zmysle tohto zákona alebo tejto dohody.

...

4. Všeobecným správnym opatrením možno stanoviť pravidlá, ktoré odchyľne od odseku 3 písm. c) umožnia daňovníkom, na ktorých sa uvedené ustanovenia neuplatňujú na účely zistenia výšky ziskov, vytvoriť daňovú jednotku. Okrem toho odchyľne od odseku 3 písm. c) môže daňovník, ktorý podľa vnútroštátnych právnych predpisov alebo podľa zákona o správe daní a poplatkov v kráľovstve, alebo tiež podľa dohody o zamedzení dvojitého zdanenia nemá sídlo v Holandsku, ale prevádzkuje podnik prostredníctvom stálej prevádzkarne v Holandsku, za podmienok stanovených všeobecným správnym opatrením tvoriť daňovú jednotku, ak právomoc zdať zisky pochádzajúce z tohto podniku bola Holandsku priznaná podľa zákona o správe daní a poplatkov v kráľovstve alebo podľa dohody o zamedzení dvojitého zdanenia, a ak:

a) miesto skutočného vedenia tohto daňovníka sa nachádza v Holandských Antilách, v Arube, v členskom štáte Európskej únie alebo v štáte, s ktorým Holandsko uzavrelo platnú dohodu o zamedzení dvojitého zdanenia, ktorá stanovuje zákaz diskriminácie stálych prevádzkarní;

b) daňovník uvedený pod písmenom a) je akciovou spoločnosťou alebo spoločnosťou s ručením obmedzeným alebo podobnou spoločnosťou, pokiaľ ide o povahu a spôsob založenia;

c) ak daňovník uvedený pod písmenom a) tvorí daňovú jednotku ako materská spoločnosť a obchodný podiel v dcérskej spoločnosti podľa odseku 1 patrí do majetku stálej prevádzkarne tejto materskej spoločnosti v Holandsku.

...“

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

6 Spoločnosť X Holding so sídlom v Holandsku je jediným akcionárom spoločnosti F, založenej podľa belgického práva, ktorá je usadená v Belgicku a ktorá nepodlieha dani z príjmov právnických osôb v Holandsku.

7 Obidve spoločnosti požiadali o to, aby boli považované za jednu daňovú jednotku v zmysle článku 15 ods. 1 holandského zákona o dani z príjmov právnických osôb z roku 1969. Holandská daňová správa ich návrh zamietla s dôvodu, že spoločnosť F nemá svoje sídlo v Holandsku, hoci to vyžaduje článok 15 ods. 3 písm. c) tohto zákona.

8 Rechtbank te Arnhem (súd v Arnheme), ktorý rozhodoval o žalobe podanej proti tomuto rozhodnutiu o zamietnutí, potvrdil zákonnosť tohto rozhodnutia, pričom poukázal najmä na rozsudok z 13. decembra 2005, Marks & Spencer (C-446/03, Zb. s. I-10837).

9 X Holding podala proti tomuto rozsudku kasačný opravný prostriedok na Hoge Raad der Nederlanden (Najvyšší súd Holandska). Tento súd rozhodol konanie prerušiť a Súdneho dvoru položil nasledujúcu prejudiciálnu otázku:

„Má sa článok 43 ES v spojení s článkom 48 ES vykladať v tom zmysle, že mu odporuje, ak vnútroštátna právna úprava členského štátu..., podľa ktorej si materská spoločnosť a jej dcérska spoločnosť môžu zvoliť, že daň za obe tieto spoločnosti zaplatí materská spoločnosť so sídlom v tomto členskom štáte tak, ako keby išlo o jedného daňovníka, túto možnosť voľby vyhradzuje iba spoločnostiam, ktoré na účely zdanenia svojich ziskov spadajú do daňovej právomoci uvedeného členského štátu?“

O návrhu na opätovné otvorenie ústnej časti konania

10 Podaním doručeným do kancelárie Súdneho dvora 2. decembra 2008 spoločnosť X Holding navrhla, aby Súdny dvor nariadil opätovné otvorenie ústnej časti konania na základe

§ 61 Rokovacieho poriadku Súdneho dvora. Podľa názoru tejto spoločnosti návrhy generálnej advokátky vychádzali z nesprávneho chápania holandského vnútroštátneho a medzinárodného daňového práva.

11 Z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že Súdny dvor môže v súlade s § 61 svojho rokovacieho poriadku bez návrhu, na návrh generálneho advokáta alebo tiež na návrh účastníkov konania nariadiť opätovné otvorenie ústnej časti konania, ak dospeje k záveru, že nemá dostatok informácií, alebo že vec má byť rozhodnutá na základe argumentu, ku ktorému sa účastníci konania nevyjadrili (pozri najmä rozsudok zo 16. decembra 2008, Cartesio, C-210/06, Zb. s. I-9641, bod 46).

12 K holandskému právu uplatniteľnému v spore vo veci samej sa však účastníci konania vyjadrili vo svojich písomných a ústnych pripomienkach predložených Súdnemu dvoru. Za týchto okolností sa Súdny dvor domnieva, že má k dispozícii všetky informácie nevyhnutné na zodpovedanie otázok, ktoré položil vnútroštátny súd.

13 Navyše sa neuvádza, že by v prejednávanej veci malo byť rozhodnuté na základe určitého argumentu, ku ktorému sa účastníci konania pred Súdnym dvorom nevyjadrili.

14 V dôsledku toho je potrebné po vypočutí generálnej advokátky zamietnuť návrh na opätovné otvorenie ústnej časti konania.

O prejudiciálnej otázke

15 Vnútroštátny súd sa svojou otázkou v podstate pýta, či § 43 ES a 48 ES odporuje vnútroštátnej právnej úprave členského štátu umožňujúca materskej spoločnosti vytvoriť jednu daňovú jednotku s jej dcérskou spoločnosťou rezidentom, ktorá jej však neumožňuje vytvorenie takejto daňovej jednotky s dcérskou spoločnosťou nerezidentom, ak zisky tejto dcérskej spoločnosti nepodliehajú daňovým predpisom tohto členského štátu.

16 Je potrebné pripomenúť, že aj keď podľa ustálenej judikatúry priame dane patria do právomoci členských štátov, členské štáty ich musia uplatňovať v súlade s právom Spoločenstva (pozri najmä rozsudky Marks & Spencer, už citovaný, bod 29; z 12. septembra 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Zb. s. I-11673, bod 36, a zo 17. septembra 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, Zb. s. I-8591, bod 34).

17 Sloboda usadiť sa, ktorú § 43 ES priznáva štátnym príslušníkom Spoločenstva a ktorá zahŕňa ich právo prístupu k samostatným zárobkovým činnostiam a ich výkonu, ako aj právo zakladať a viesť podniky za rovnakých podmienok, ako sú podmienky stanovené pre vlastných štátnych príslušníkov právom štátu usadenia, zahŕňa v zmysle § 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 svoju činnosť v dotknutom členskom štáte prostredníctvom dcérskej spoločnosti, organizačnej zložky alebo obchodného zastúpenia (pozri najmä rozsudok z 21. septembra 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Zb. s. I-6161, bod 35, a Marks & Spencer, už citovaný, bod 30).

18 V tejto súvislosti možnosť priznaná holandským právom materským spoločnostiam rezidentom a ich dcérskym spoločnostiam rezidentom podlieha zdaneniu tak, ako by tvorili jednú daňovú jednotku, t. j. možnosť podliehať integrovanému daňovému režimu, predstavuje výhodu pre dotknuté spoločnosti. Tento režim najmä dovoľuje konsolidovať v rámci materskej spoločnosti zisky a straty spoločností začlenených do daňovej jednotky a zachovať daňovú neutralitu transakcií vykonávaných v rámci skupiny.

19 Odoprenie takejto výhody materskej spoločnosti, ktorá vlastní dcérsku spoločnosť usadenú v inom členskom štáte, by mohlo znížiť atraktívnosť výkonu slobody usadiť sa pre materskú spoločnosť tým, že by ju odrádzalo od zakladania dcérskych spoločností v iných členských štátoch.

20 Na to, aby bolo takéto rozdielne zaobchádzanie zlučiteľné s ustanoveniami Zmluvy týkajúcimi sa slobody usadiť sa, je nevyhnutné, aby sa týkalo situácií, ktoré nie sú objektívne porovnateľné, alebo aby bolo odôvodnené naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu (pozri v tejto súvislosti rozsudok z 12. decembra 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, Zb. s. I-11753, bod 167).

21 Vlády Holandska, Nemecka a Portugalska uvádzajú, že tieto dve situácie nie sú objektívne porovnateľné, keďže dcérske spoločnosti rezidenti a dcérske spoločnosti nerezidenti sa nenachádzajú, pokiaľ ide o daňový režim v spore vo veci samej, v porovnateľných daňových situáciách. Predovšetkým sa domnievajú, že dcérska spoločnosť, ktorá má svoje sídlo v inom členskom štáte, nepodlieha daňovej právomoci štátu, v ktorom má sídlo materská spoločnosť, v dôsledku čoho nemôže byť začlenená do daňovej jednotky, ktorá je zdanená v tomto poslednom uvedenom štáte.

22 V tejto súvislosti z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že pri posudzovaní porovnateľnosti situácie Spoločnosti s vnútroštátnou situáciou sa musí zohľadniť cieľ, ktorý sledujú dotknuté vnútroštátne predpisy (pozri v tomto zmysle rozsudok z 18. júla 2007, *Oy AA*, C-231/05, Zb. s. I-6373, bod 38).

23 Je potrebné konštatovať, že hoci v daňovom práve môže sídlo daňovníkov predstavovať faktor spôsobilý odôvodniť vnútroštátne predpisy, ktoré spôsobujú rozdielne zaobchádzanie s daňovníkmi rezidentmi a daňovníkmi nerezidentmi, neplatí to bez výnimky. Pripustenie, že členský štát usadenia môže bezvýhradne uplatňovať rozdielne zaobchádzanie len na základe samotnej skutočnosti, že sídlo spoločnosti sa nachádza v inom členskom štáte, by totiž zbavilo článok 43 ES jeho podstaty (pozri v tomto zmysle rozsudky z 28. januára 1986, *Komisija/Francúzsko*, 270/83, Zb. s. 273, bod 18, a *Marks & Spencer*, už citovaný, bod 37).

24 Situácia materskej spoločnosti rezidenta, ktorá si želá vytvoriť daňovú jednotku s dcérskou spoločnosťou rezidentom, a situácia materskej spoločnosti rezidenta, ktorá si želá vytvoriť daňovú jednotku s dcérskou spoločnosťou nerezidentom, sú však s ohľadom na cieľ, ktorý sleduje dotknutý daňový režim vo veci samej, objektívne porovnateľné, keďže obidve sa snažia využiť výhody tohto režimu, ktorý najmä umožňuje konsolidovať v rámci materskej spoločnosti zisky a straty spoločností začlenených do jednej daňovej jednotky a zachovať daňovú neutralitu transakcií vykonávaných v rámci skupiny.

25 Je potrebné preskúmať, či rozdielne zaobchádzanie, akým je zaobchádzanie v spore vo veci samej, nie je odôvodnené naliehavým dôvodom všeobecného záujmu.

26 Na to, aby takéto rozdielne zaobchádzanie bolo odôvodnené, musí byť spôsobilé zabezpečiť dosiahnutie sledovaného cieľa a nesmie ísť nad rámec toho, čo je na dosiahnutie tohto cieľa nevyhnutné (pozri v tomto zmysle rozsudky z 15. mája 1997, *Futura Participations a Singer*, C-250/95, Zb. s. I-2471, bod 26; z 11. marca 2004, *de Lasteyrie du Saillant*, C-9/02, Zb. s. I-2409, bod 49, a *Marks & Spencer*, už citovaný, bod 35).

27 Vlády štátov, ktoré predložili pripomienky Súdnemu dvoru, tvrdia, že dotknuté rozdielne zaobchádzanie vo veci samej je odôvodnené najmä cieľom zachovať rozdelenie daňovej právomoci medzi členskými štátmi.

28 V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že zachovanie rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi si môže vyžadovať, aby sa na ekonomické činnosti spoločností usadených v jednom z uvedených štátov uplatňovali len daňové normy tohto štátu, a to tak na zisky, ako aj na straty (pozri rozsudky Marks & Spencer, už citovaný, bod 45, ako aj z 15. mája 2008, Lidl Belgium, C-414/06, Zb. s. I-3601, bod 31).

29 Ak by sa totiž spoločnostiam poskytla možnosť zvoliť si, či ich straty budú zahradené v členskom štáte, v ktorom sa nachádza ich podnik, alebo v inom členskom štáte, vážne by sa tým ohrozilo vyvážené rozdelenie daňovej právomoci medzi členskými štátmi, keďže v prvom štáte by sa daňový základ zvýšil a v druhom znížil o presunuté straty (pozri rozsudky Marks & Spencer, už citovaný, bod 46; Oy AA, už citovaný, bod 55, ako aj Lidl Belgium, už citovaný, bod 32).

30 Tak je to aj pokiaľ ide o integrovaný daňový režim, akým je dotknutý režim vo veci samej.

31 Keďže materská spoločnosť sa môže na základe vlastnej vôle rozhodnúť, že vytvorí daňovú jednotku so svojou dcérskou spoločnosťou, a z roka na rok ju opäť na základe vlastnej vôle môže zrušiť, možnosť začlenenia dcérskej spoločnosti nerezidenta do jednej daňovej jednotky by jej ponechávala slobodu voľby daňového režimu uplatniteľného na straty tejto dcérskej spoločnosti a slobodu voľby miesta, kde bude tento režim zahradený.

32 Keďže rozsah daňovej jednotky sa môže takto meniť, priznanie možnosti začlenenia dcérskej spoločnosti nerezidenta do daňovej jednotky by malo za následok, že by materskej spoločnosti bolo umožnené slobodne si zvoliť členský štát, v ktorom vykáže straty tejto dcérskej spoločnosti (pozri v tomto zmysle rozsudky Oy AA, už citovaný, bod 56, a Lidl Belgium, už citovaný, bod 34).

33 Daňový režim, akým je dotknutý daňový režim vo veci samej, je teda odôvodnený potrebou zachovať rozdelenie daňovej právomoci medzi členskými štátmi.

34 Keďže takýto režim je spôsobilý zabezpečiť dosiahnutie tohto cieľa, je ešte potrebné preskúmať, či nejde nad rámec toho, čo je na jeho dosiahnutie nevyhnutné (pozri v tomto zmysle najmä rozsudok Marks & Spencer, už citovaný, bod 53).

35 X Holding a Komisia Európskych spoločností v tejto súvislosti uvádzajú, že vytvorenie daňovej jednotky v tuzemsku má za následok, že dcérske spoločnosti rezidenti sú z daňového hľadiska postavené na rovnakú úroveň ako stále prevádzkarne. Tvrdia, že analogicky možno s dcérskymi spoločnosťami nerezidentmi zaobchádzať v rámci cezhraničnej daňovej jednotky rovnakým spôsobom ako so zahraničnými stálymi prevádzkarňami. Podľa ich názoru však straty zahraničnej stálej prevádzkarne môžu byť dočasne započítané so ziskami hlavnej spoločnosti podľa právnej úpravy dočasného prenesenia strát v spojení s právnou úpravou dodatočného zdanenia. Uplatnenie týchto pravidiel na dcérske spoločnosti nerezidentov by mohlo predstavovať miernejší prostriedok na dosiahnutie sledovaného cieľa, ako je zákaz pre materskú spoločnosť rezidenta vytvoriť daňovú jednotku s dcérskou spoločnosťou nerezidentom.

36 S touto argumentáciou však nemožno súhlasiť.

37 Ako to uviedla generálna advokátka v bode 51 svojich návrhov, skutočnosť, že sa členský štát rozhodne pripustiť dočasné započítanie strát zahraničnej stálej prevádzkarne v mieste hlavného sídla podniku, neznamená, že túto možnosť musí poskytnúť aj dcérskym spoločnostiam

nerezidentom materskej spoločnosti rezidenta.

38 Stále prevádzkarne umiestnené v inom členskom štáte a dcérske spoločnosti nerezidenti sa totiž nenachádzajú v porovnateľnej situácii, pokiaľ ide o rozdelenie daňovej právomoci, tak ako vyplýva z dohody, ako je dohoda o zamedzení dvojitého zdanenia, najmä z jej člnúku 7 ods. 1 a člnúku 23 ods. 2. Kým totiž dcérska spoločnosť ako samostatná právnická osoba podlieha v štáte svojho sídla, ktorý je účastníkom dohody, neobmedzenej daňovej povinnosti, neplatí to pre stálu prevádzkareň nachádzajúcu sa v inom štáte, ktorá v zásade čiastočne podlieha daňovej právomoci členského štátu pôvodu.

39 Je istotne pravda, že Súdny dvor v iných prípadoch rozhodol, že možnosť slobodne si určiť právnu formu, ktorá je najvhodnejšia pre výkon činnosti v inom členskom štáte, ktorú ponecháva člňok 43 prvý odsek druhá veta Zmluvy hospodárskym subjektom, nesmie byť obmedzená diskriminačnými daňovými ustanoveniami (pozri v tomto zmysle rozsudky Komisia/Francúzsko, už citovaný, bod 22; Oy AA, už citovaný, bod 40, a z 23. februára 2006, CLT-UFA, C-253/03, Zb. s. I-1831, bod 14).

40 členský štát pôvodu si však môže slobodne určiť podmienky a úroveň zdanenia rozličných foriem prevádzkarní vnútroštátnych spoločností podnikajúcich v zahraničí pod podmienkou, že ich nebude diskriminovať vo vzťahu k porovnateľným vnútroštátnym prevádzkarniam (rozsudok zo 6. decembra 2007, Columbus Container Services, C-298/05, Zb. s. I-10451, body 51 a 53). Keďže stále prevádzkarne umiestnené v inom členskom štáte a dcérske spoločnosti nerezidenti sa, ako bolo uvedené v bode 38 tohto rozsudku, nenachádzajú v porovnateľnej situácii, pokiaľ ide o rozdelenie daňovej právomoci, nie je členský štát pôvodu povinný uplatňovať na dcérske spoločnosti nerezidentov rovnaký daňový režim, aký uplatňuje na zahraničné stále prevádzkarne.

41 V situácii, ako je situácia vo veci samej, keď predmetná daňová výhoda spočíva v umožnení, aby materské spoločnosti rezidenti a ich dcérske spoločnosti rezidenti boli zdaňované tak, ako keby tvorili jednu daňovú jednotku, by akékoľvek rozšírenie tejto výhody na cezhraničné situácie, ako je to uvedené v bode 32 tohto rozsudku, viedlo k tomu, že by sa materským spoločnostiam umožnilo slobodne si zvoliť členský štát, v ktorom budú vykazovať straty svojich dcérskych spoločností nerezidentov (pozri analogicky rozsudok Oy AA, už citovaný, bod 64).

42 Vzhľadom na vyššie uvedené musí byť daňový režim, akým je dotknutý režim vo veci samej, považovaný za primeraný na dosiahnutie sledovaného cieľa.

43 V dôsledku toho je na položenú otázku potrebné odpovedať tak, že člňkom 43 ES a 48 ES neodporuje právna úprava členského štátu, ktorá umožňuje materskej spoločnosti vytvoriť jednu daňovú jednotku s jej dcérskou spoločnosťou rezidentom, ale neumožňuje jej vytvorenie takejto daňovej jednotky s dcérskou spoločnosťou nerezidentom, ak zisky tejto dcérskej spoločnosti nepodliehajú daňovým predpisom tohto členského štátu.

O trovách

44 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 (druhá komora) rozhodol takto:

člňkom 43 ES a 48 ES neodporuje právna úprava členského štátu, ktorá umožňuje materskej spoločnosti vytvoriť jednu daňovú jednotku s jej dcérskou spoločnosťou rezidentom, ale neumožňuje vytvorenie takejto daňovej jednotky s dcérskou spoločnosťou

**nerezidentom, ak zisky tejto dcérskej spoločnosti nepodliehajú daňovým predpisom tohto
českého státu.**

Podpisy

* Jazyk konania: holandčina.