

Prozatímní vydání

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

14. května 2020(*)

„Řízení o předběžné otázce – články 49 a 54 SFEU – Svoboda usazování – Daňové právní předpisy – Daň z příjmů právnických osob – Mateřské společnosti a dceřiné společnosti – Vertikální a horizontální daňová integrace“

Ve věci C-749/18,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Cour administrative (Vrchní správní soud, Lucembursko) ze dne 29. listopadu 2018, došlým Soudnímu dvoru dne 30. listopadu 2018, v řízení

B a další

proti

Administration des contributions directes,

SOUDNÍ DVŮR (druhý senát),

ve složení A. Arabadžev (zpravodaj), předseda senátu, K. Lenaerts, předseda Soudního dvora vykonávající funkci soudce druhého senátu, P. G. Xuereb, T. von Danwitz a A. Kumin, soudci,

generální advokát: P. Pikamäe,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za společnosti B a další G. Simonem, avocat,
- za lucemburskou vládu D. Holderer, jako zmocněnkyní,
- za italskou vládu G. Palmieri, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s P. Gentilem, avvocato dello Stato,
- za Evropskou komisi W. Roelsem a A. Armenia, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout vč bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 49 a 54 SFEU.

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi těmi společnostmi založenými podle lucemburského práva B, C a D na jedné straně a administration des contributions directes (správa přímých daní, Lucembursko) na straně druhé ohledně zamítnutí společné žádosti těchto společností o uplatnění režimu daňové integrace pro zdaňovací období 2013 a 2014.

Právní rámec

3 Článek 164a loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (novelizovaný zákon o dani z příjmu ze dne 4. prosince 1967) (*Mémorial A* 1967, s. 1228), ve znění použitelném na zdaňovací období 2013 a 2014 (dále jen „článek 164a ZDP“) stanovil:

„(1) Rezidentní kapitálové společnosti, které v plném rozsahu podléhají dani a v nichž alespoň 95 % základního kapitálu vlastní přímo nebo nepřímo jiná rezidentní kapitálová společnost, která v plném rozsahu podléhá dani, nebo tuzemská stálá provozovna nerezidentní kapitálové společnosti, která v plném rozsahu podléhá dani odpovídající dani z příjmu právnických osob, mohou být na základě žádosti daňově integrovány do mateřské společnosti nebo do tuzemské stálé provozovny, a to tak, že se jejich daňové výsledky sloučí s výsledkem mateřské společnosti nebo tuzemské stálé provozovny.

[...]

(4) Podmínkou uplatnění režimu daňové integrace je podání společné písemné žádosti mateřské společnosti nebo tuzemské stálé provozovny a příslušných dceřiných společností. Žádost se podává k administration des contributions directes [správa přímých daní] před koncem prvního zdaňovacího období v rámci doby, pro kterou se o uplatnění režimu daňové integrace žádá, s tím, že tato doba musí odpovídat alespoň 5 hospodářským obdobím. [...]

4 Článek 164a ZDP byl pozměněn zákonem ze dne 18. prosince 2015 (*Mémorial A* 2015, s. 5989) s účinností od 1. ledna 2015 (dále jen „pozměněný článek 164a ZDP“). Toto ustanovení zní takto:

„(1) Ve smyslu tohoto článku se

1. integrovanou společností rozumí rezidentní kapitálová společnost, která v plném rozsahu podléhá dani, nebo tuzemská stálá provozovna nerezidentní kapitálové společnosti, která v plném rozsahu podléhá dani odpovídající dani z příjmu právnických osob;

2. integrující mateřskou společností rozumí rezidentní kapitálová společnost, která v plném rozsahu podléhá dani, nebo tuzemská stálá provozovna nerezidentní kapitálové společnosti, která v plném rozsahu podléhá dani odpovídající dani z příjmu právnických osob;

3. neintegrující mateřskou společností rozumí rezidentní kapitálová společnost, která v plném rozsahu podléhá dani, nebo tuzemská stálá provozovna nerezidentní kapitálové společnosti, která v plném rozsahu podléhá dani odpovídající dani z příjmu právnických osob, nebo kapitálová společnost, jež je rezidentem jiného státu, který je stranou Dohody o Evropském hospodářském prostoru (EHP), a jež v plném rozsahu podléhá dani odpovídající dani z příjmu právnických osob, nebo stálá provozovna kapitálové společnosti, která v plném rozsahu podléhá dani odpovídající dani z příjmu právnických osob, jež se nachází v jiném státě, který je stranou Dohody o [EHP], a v plném rozsahu tam podléhá dani odpovídající dani z příjmu právnických osob;

4. integrující dceřinou společností rozumí rezidentní kapitálová společnost, která v plném

rozsahu podléhá dani, nebo tuzemská stálá provozovna nerezidentní kapitálové společnosti, která v plném rozsahu podléhá dani odpovídající dani z příjmu právnických osob;

5. integrovanou skupinou rozumí buď skupina tvořená integrující mateřskou společností a integrovanou společností (společnostmi) ve smyslu druhého pododstavce, nebo skupina tvořená integrující dceřinou společností a integrovanou společností (společnostmi) ve smyslu třetího pododstavce. Člen integrované skupiny nemůže být zároveň součástí jiné integrované skupiny.

[...]"

Spor v původním řízení a předběžné otázky

5 B je společnost založená podle lucemburského práva, která je daňovým rezidentem v Lucembursku a jejíž mateřskou společností je akciová společnost založená podle francouzského práva A, která je daňovým rezidentem ve Francii.

6 Dne 1. ledna 2008 vytvořila společnost B se svou dceřinou společností E vertikálně daňově integrovanou skupinu v rámci režimu daňové integrace ve smyslu článku 164a ZDP. Do této skupiny začaly postupně spadat další dceřiné společnosti společnosti B: od 1. ledna 2010 společnost F, od 1. ledna 2011 společnost G, která se následně sloučila se společností F, od 1. ledna 2012 společnost H a od 1. ledna 2013 společnosti I, J, K a L. Společnost B měla v rámci této vertikálně daňově integrované skupiny, jež se postupně rozšiřovala, postavení zastřešující společnosti skupiny, přičemž vlastnila alespoň 95 % základního kapitálu všech dceřiných společností, jejichž sídlo a ústřední správa se nacházely v Lucembursku, přičemž všechny výsledky společností skupiny byly konsolidovány ke zdanění v rámci společnosti B.

7 C a D jsou společnosti založené podle lucemburského práva, které jsou daňovými rezidenty v Lucembursku a jejichž kapitál nepřímo vlastní společnost A založená podle francouzského práva, přičemž společnost B nevlastní žádný podíl na kapitálu těchto dvou společností.

8 Ve dvou dopisech ze dne 8. prosince 2014 došlých dne 22. prosince 2014 požádaly společnosti B, C a D o uplatnění režimu daňové integrace ve smyslu článku 164a ZDP, a to ode dne 1. ledna 2013 v prvním dopise a ode dne 1. ledna 2014 v druhém dopise.

9 Rozhodnutím ze dne 3. února 2015 bureau d'imposition Sociétés 6 de l'administration des contributions directes (daňový úřad pro společnosti č. 6, správa příjmů daní, Lucembursko, dále jen „daňový úřad“) tyto žádosti zamítl s odvodněním, že společnosti B, C a D nesplňují podmínky stanovené v článku 164a ZDP.

10 Vzhledem k tomu, že na stížnost podanou proti uvedenému rozhodnutí dne 27. dubna 2015 nebylo zareagováno, společnosti B, C a D podaly dne 12. srpna 2016 u tribunal administratif (správní soud, Lucembursko) žalobu znějící na zrušení, nebo případně zrušení rozhodnutí daňového úřadu ze dne 3. února 2015.

11 Rozsudkem ze dne 6. prosince 2017 tribunal administratif (správní soud) rozhodl, že v rozsahu, v němž se žaloba týká přepuštění do režimu daňové integrace ode dne 1. ledna 2013, je neopodstatněná, jelikož žádost v tomto smyslu měla být správně doručena před koncem prvního zdaňovacího období v rámci doby, pro kterou se o uplatnění režimu daňové integrace žádalo, tj. do konce roku 2013.

12 Pokud jde naproti tomu o zdaňovací období 2014, tribunal administratif (správní soud) prohlásil, že žaloba je opodstatněná, a rozhodl, že takový zákaz spočívající v tom, že nerezidentní mateřská společnost se sídlem v jiném členském státě nemůže vytvořit daňovou jednotku mezi

svými rezidentními dceřinými společnostmi, jaký vyplývá z článku 164a ZDP, byť je tato možnost poskytnuta rezidentní mateřské společnosti prostřednictvím vertikální integrace, je v rozporu se svobodou pohybu a svobodou usazování, jež jsou upraveny v článcích 49 a 54 SFEU.

13 Návrhem došlým dne 15. ledna 2018 podaly společnosti B, C a D proti tomuto rozsudku odvolání u předkládajícího soudu Cour administrative (Vrchní správní soud, Lucembursko), a to v rozsahu, v němž byla prohlášena za neopodstatnou jejich žaloba týkající se daňového období 2013. Tyto společnosti se domnívají, že je v rozporu se zásadou užitého úniku unijního práva odepřít jim uplatnění režimu daňové integrace počinaje 1. lednem 2013 s odvodněním, že nebyla splněna ryze formální podmínka, a sice dodržení lhůty pro podání žádosti. Splnění takové podmínky bylo s ohledem na postoje lucemburských správních a soudních orgánů v roce 2013, které odmítaly všechny žádosti o horizontální daňovou integraci, nepřiměřeně obtížné. Společnosti B, C a D podaly žádost, jakmile měly na základě rozsudku ze dne 12. června 2014, SCA Group Holding a další (C-39/13 až C-41/13, EU:C:2014:1758), k dispozici právní argumenty k tomu, aby se mohly na základě unijního práva dovolávat svého nároku na uplatnění režimu daňové integrace upraveného v lucemburských právních předpisech vzhledem k existenci dřívejší daňově integrované skupiny.

14 Administration des contributions directes (správa přímých daní) v řízení před předkládajícím soudem požaduje potvrzení rozsudku tribunal administratif (správní soud) ze dne 6. prosince 2017 v rozsahu, v němž bylo tímto rozsudkem potvrzeno rozhodnutí o nepřipuštění do režimu daňové integrace pro období od 1. ledna 2013. Tato správa nicméně podala proti uvedenému rozsudku vedlejší odvolání, a to v rozsahu, v němž tribunal administratif (správní soud) rozhodl, že žaloba společností B, C a D je opodstatněná, pokud jde o daňové období 2014.

15 Za těchto podmínek se Cour administrative (Vrchní správní soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Musí být články 49 a 54 SFEU vykládány v tom smyslu, že brání právní úpravě členského státu týkající se režimu daňové integrace, která na jednu stranu umožňuje konsolidaci výsledků společností z téže skupiny připouštějící výlučnou vertikální daňovou integraci mezi rezidentní mateřskou společností nebo tuzemskou stálou provozovnou nerezidentní mateřské společnosti a jejich rezidentními dceřinými společnostmi a která takto na druhou stranu brání existenci horizontální daňové integrace samotných dceřiných společností jak nerezidentní mateřské společnosti, která nemá tuzemskou stálou provozovnu, tak rezidentní či nerezidentní mateřské společnosti, která tuzemskou stálou provozovnu má?

2) Je-li odpověď na první otázku kladná, musí být články 49 a 54 SFEU vykládány v tom smyslu, že brání téže právní úpravě členského státu týkající se režimu daňové integrace, a konkrétně striktnímu oddělení režimu vertikální integrace (mezi zastřešující společností a jejími přímými či nepřímými dceřinými společnostmi) od režimu integrace horizontální (mezi dvěma nebo více rezidentními dceřinými společnostmi jediné zastřešující společnosti, která se daňové integrace neúčastní), vyplývajícím z této právní úpravy, a rovněž z toho plynoucí povinnosti ukončit dřívejší vertikální daňovou integraci předtím, než bude možné vytvořit horizontálně daňově integrovanou skupinu, a to v případě, kdy

– byla dříve vytvořena vertikální daňová integrace s integrující zastřešující společností na vnitrostátní úrovni, která je rezidentem dotyčného členského státu (a zároveň je dceřinou společností působící jako mezilánek ve vztahu k hlavní mateřské společnosti, která je rezidentem jiného členského státu), a rezidentními dceřinými společnostmi zastřešující společnosti, a to z důvodu, že právní úprava dotyčného členského státu připouštěla pouze vertikální daňovou integraci, aby bylo možné daný režim uplatnit bez ohledu na to, že hlavní

mateřská společnost je rezidentem jiného členského státu,

– je sesterským společenstvem integrující zastřešující společnosti dotyčného členského státu (a tudíž zároveň dceřiným společenstvem hlavní mateřské společnosti, která je rezidentem jiného členského státu) odepřena účast na stávající daňové integraci z důvodu vzájemné neslučitelnosti těchto dvou režimů vertikální a horizontální daňové integrace a

– zařazení těchto sesterských společností do konsolidace výsledků společností skupiny by předpokládalo zrušení dřívejší vertikální daňové integrace – se souvisejícími negativními daňovými dopady z důvodu nedodržení minimální doby trvání integrace podle vnitrostátní právní úpravy – a zavedení nové, horizontální daňové integrace, přestože se jedná o stejnou rezidentní integrující společnost (na jejíž úrovni by se konsolidovaly výsledky daňově integrovaných společností)?

3) Je-li odpověď na druhou otázku rovněž kladná, musí být články 49 a 54 SFEU, spolu se zásadou užitečného účinku unijního práva, vykládány v tom smyslu, že brání též právní úpravě členského státu týkající se režimu daňové integrace, a konkrétně použití lhůty, kdy každá žádost o připuštění do režimu daňové integrace musí být povinně podána příslušnému orgánu před koncem prvního zdaňovacího období, pro které se o uplatnění tohoto režimu žádá, a to v případě, kdy

– v souladu s kladnými odpověďmi na první dvě otázky tato právní úprava vylučovala – zpřesněným neslučitelným se svobodou usazování – horizontální daňovou integraci mezi samotnými dceřinými společnostmi jedné a též mateřské společnosti a změnu stávající vertikální daňově integrované skupiny přiřazením sesterských společností integrující společnosti,

– vnitrostátní správní praxe a judikatura dotyčného členského státu před zveřejněním [rozsudku ze dne 12. června 2014, SCA Group Holding a další (C-39/13 až C-41/13, EU:C:2014:1758)] uznávala platnost této právní úpravy,

– několik společností podalo po zveřejnění [zmíněného rozsudku] a ještě před koncem roku 2014 žádost o účast ve stávající daňově integrované skupině tím zpřesněným, že by se připustila horizontální daňová integrace s integrující společností stávající skupiny s odvoláním na [uvedený rozsudek], a

– tato žádost se týká nejen zdaňovacího období 2014, které v okamžiku podání žádosti ještě neskončilo, ale také předchozího zdaňovacího období 2013, od kterého dotyčné společnosti splňovaly všechny materiální podmínky slučitelné s unijním právem pro připuštění do režimu daňové integrace“

K předložným otázkám

Úvodní poznámky

16 Z vysvětlení poskytnutých předkládajícím soudem, který má jako jediný pravomoc vykládat vnitrostátní právo v rámci systému soudní spolupráce zavedeného článkem 267 SFEU (rozsudek ze dne 7. listopadu 2018, C a A, C-257/17, EU:C:2018:876, bod 34 a citovaná judikatura), vyplývá, že pozměněným článkem 164a ZDP byla zavedena možnost provést horizontální daňovou integraci mezi rezidentní dceřinou společností a dalšími rezidentními dceřinými společnostmi neintegrující rezidentní či nerezidentní mateřské společnosti. Tato změna se však podle uvedeného soudu uplatní až „počínaje daňovacím obdobím 2015“. Na daňové období 2013 a 2014, o která se jedná ve věci v původním řízení, se tudíž nadále vztahuje článek 164a ZDP.

17 Předkládající soud rovněž uvádí, že režim daňové integrace upravený v článku 164a ZDP představuje zvláštní režim zdanění konsolidovaného zisku skupiny společností a vede k tomu, že všechny společnosti účastnící se integrace stanoví své vlastní účetní a daňové výsledky a odstraní ze svých účetních výsledků dvojí odpoty nebo dvojí zdanění, které mohou vyplývat z operací uskutečněných mezi společnostmi skupiny, a že tyto výsledky jsou konsolidovány na úrovni integrující společnosti – což zahrnuje kompenzaci mezi kladnými a zápornými výsledky dotčených společností – aby se konsolidovaný daňový výsledek zdanil pouze u integrující společnosti. Podle článku 164a ZDP taková daňová integrace nebyla možná bez účasti mateřské společnosti a pouze v rámci integrace v jedné a téže daňové jurisdikci.

18 Podle judikatury předkládajícího soudu kromě toho platí, že nárok daňových poplatníků, kteří splňují hmotněprávní podmínky stanovené v článku 164a ZDP, na přepuštění do režimu daňové integrace vyplývá přímo ze zákona, takže příslušný daňový úřad je povinen souhlas udělit, pokud po příslušném ověření konstatuje, že hmotněprávní podmínky jsou splněny.

19 Na předběžné otázky je třeba odpovědět s přihlédnutím k těmto úvahám.

K první otázce

20 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda musí být články 49 a 54 SFEU vykládány v tom smyslu, že brání právní úpravě členského státu, která přepuští vertikální daňovou integraci mezi rezidentní mateřskou společností nebo stálou provozovnou nerezidentní mateřské společnosti, která se nachází v tomto členském státě, a jejich rezidentními dceřinými společnostmi, ale zároveň nepřepuští horizontální daňovou integraci mezi rezidentními dceřinými společnostmi nerezidentní mateřské společnosti.

21 Svoboda usazování, kterou článek 49 SFEU přiznává příslušníkům Unie, pro ni zahrnuje přístup k samostatné výdělečné činnosti a jejich výkon, jakož i zakládání a řízení podniků za stejných podmínek, jako jsou podmínky stanovené právními předpisy členského státu usazení pro jeho vlastní státní příslušníky. Podle článku 54 SFEU tato svoboda zahrnuje pro společnosti založené podle právních předpisů některého členského státu, jež mají sídlo, ústřední správu nebo hlavní provozovnu uvnitř Unie, právo vykonávat činnost v dotyčném členském státě prostřednictvím dceřiné společnosti, pobočky nebo zastoupení (rozsudek ze dne 1. dubna 2014, Felixstowe Dock and Railway Company a další, C-80/12, EU:C:2014:200, bod 17 a citovaná judikatura).

22 Je třeba připomenout, že pokud jde o společnosti, jejich sídlo ve smyslu článku 54 SFEU slouží k určení, podobně jako státní příslušnost fyzických osob, jejich vazby k právnímu řádu některého členského státu. Přepuštění toho, že by členský stát usazení mohl volně uplatňovat rozdílné zacházení pouze z toho důvodu, že se sídlo společnosti nachází v jiném členském státě, by nicméně zbavilo článek 49 SFEU smyslu. Cílem svobody usazování je totiž zaručení výhody tuzemského zacházení v hostitelském členském státě tím, že zakazuje jakoukoli diskriminaci

založenou na místě sídla společností (rozsudek ze dne 12. června 2014, SCA Group Holding a další, C-39/13 až C-41/13, EU:C:2014:1758, bod 45 a citovaná judikatura).

23 Takový režim daňové integrace, jako je režim dotčený ve věci v původním řízení, představuje pro dotyčné společnosti daňové zvýhodnění. Prostřednictvím kompenzace mezi kladnými a zápornými výsledky společností zařazených do integrace a konsolidace těchto výsledků u integrující mateřské společnosti poskytuje režim daňové integrace skupině dotyčných společností zvýhodnění, pokud jde o hotovostní tok (obdobně viz rozsudek ze dne 12. června 2014, SCA Group Holding a další, C-39/13 až C-41/13, EU:C:2014:1758, bod 46).

24 Podle článku 164a ZDP je takové daňové zvýhodnění poskytnuto mateřským společnostem, které jsou rezidenty v Lucembursku, nebo stálým provozovnám nerezidentních mateřských společností, které se nacházejí v tomto členském státě, jelikož umožňuje konsolidaci daňových výsledků rezidentních dceřiných společností na úrovni těchto mateřských společností a stálých provozoven.

25 Právní úprava dotčená ve věci v původním řízení tedy zakládá rozdílné zacházení s mateřskými společnostmi se sídlem v Lucembursku, které mohou díky režimu daňové integrace zejména kompenzovat kladné výsledky svých ziskových dceřiných společností zápornými výsledky svých ztrátových dceřiných společností, na straně jedné a mateřskými společnostmi, jež mají v Lucembursku dceřiné společnosti, ale sídlo mají v jiném členském státě a v Lucembursku nemají stálou provozovnu, a do tohoto režimu daňové integrace nemohou být připuštěny, a proto nemohou mít prospěch z daňového zvýhodnění, na které vzniká na základě tohoto režimu nárok, na straně druhé.

26 Takové rozdílné zacházení, jaké je konstatováno v předchozím bodě, nezpochybují argumenty lucemburské vlády, která v písemných vyjádřeních tvrdí, že se všemi společnostmi podléhajícími daňové suverenitě Lucemburského velkovévodství je zacházeno stejně. Tato vláda se domnívá, že pokud by nerezidentní mateřská společnost měla v Lucembursku stálou provozovnu, s touto provozovnou by mohlo být zacházeno stejně jako s rezidentními mateřskými společnostmi. I v této vnitrostátní situaci by k daňové integraci mezi dceřinými společnostmi mateřské společnosti nemohlo dojít bez účasti mateřské společnosti.

27 V tomto ohledu je třeba předsedně uvést, že ze žádosti o rozhodnutí o předsedně otázce vyplývá, že se spor v původním řízení netýká možnosti zahrnutí nerezidentní mateřské společnosti do lucemburského režimu daňové integrace na stejném základě jako její rezidentní dceřiné společnosti, nýbrž pouze možnosti provést horizontální integraci výsledků samotných dceřiných společností, které jsou všechny rezidenty v Lucembursku. Okolnost, že nerezidentní mateřská společnost nepodléhá lucemburské daňové suverenitě, je tedy irelevantní.

28 Dále je třeba uvést, že je pravda, že v této vnitrostátní situaci nemůže mezi rezidentními dceřinými společnostmi rezidentní mateřské společnosti dojít k daňové integraci bez účasti této mateřské společnosti. Není-li přípustná horizontální daňová integrace mezi rezidentními dceřinými společnostmi rezidentní mateřské společnosti, konsolidace výsledků těchto dceřiných společností nicméně lze dosáhnout – jak bylo uvedeno v bodě 25 tohoto rozsudku – prostřednictvím zahrnutí výsledků uvedených dceřiných společností do výsledku mateřské společnosti.

29 Pokud se však jedná o dceřiné společnosti nerezidentní mateřské společnosti, konsolidace výsledků dceřiných společností není možná ani prostřednictvím vertikální daňové integrace, ani prostřednictvím horizontální daňové integrace.

30 Konečně je třeba uvést, že z judikatury Soudního dvora vyplývá, že vzhledem k tomu, že čl.

49 první pododstavec druhé v?ta SFEU výslovn? ponechává hospodá?ským subjekt?m možnost svobodn? si zvolit právní formu vhodnou k výkonu jejich ?innosti v jiném ?lenském stát?, tato svobodná volba nesmí být omezena diskrimina?ními da?ovými ustanoveními (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 28. ledna 1986, Komise v. Francie, 270/83, EU:C:1986:37, bod 22; ze dne 6. září 2012, Philips Electronics UK, C?18/11, EU:C:2012:532, bod 13, jakož i ze dne 17. kv?tna 2017, X, C?68/15, EU:C:2017:379, bod 40 a citovaná judikatura). Argument, že pokud by byla v Lucembursku vytvo?ena stálá provozovna nebo zprost?edkující dce?iná spole?nost, která by m?la postavení mate?ské spole?nosti existujících dce?iných spole?ností, nerezidentní mate?ské spole?nosti by bylo umožn?no dosáhnout da?ové integrace výsledk? jejich rezidentních dce?iných spole?ností, je tedy irelevantní.

31 Ustanovení ZDP dot?ená ve v?ci v p?vodním ?ízení tak v rozsahu, v n?mž da?ov? znevýhod?ují p?eshrani?ní situace v porovnání se situacemi ?ist? vnitrostátními, p?edstavují omezení, které je v zásad? zakázáno ustanoveními Smlouvy týkajícími se svobody usazování (obdobn? viz rozsudky ze dne 27. listopadu 2008, Papillon, C?418/07, EU:C:2008:659, bod 32, a ze dne 12. ?ervna 2014, SCA Group Holding a další, C?39/13 až C?41/13, EU:C:2014:1758, bod 48).

32 Takové omezení lze p?ipustit pouze tehdy, jestliže se týká situací, které nejsou objektivn? srovnatelné, nebo pokud je od?vodn?no naléhavým d?vodem obecného zájmu a je p?im?ené tomuto cíli (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 17. ?ervence 2014, Nordea Bank Danmark, C?48/13, EU:C:2014:2087, bod 23, a ze dne 12. ?ervna 2018, Bevola a Jens W. Trock, C?650/16, EU:C:2018:424, bod 20).

33 Podle judikatury Soudního dvora v tomto ohledu platí, že srovnatelnost p?eshrani?ní situace s vnitrostátní situací musí být posuzována s ohledem na cíl sledovaný dot?enými vnitrostátními ustanoveními (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 18. ?ervence 2007, Oy AA, C?231/05, EU:C:2007:439, bod 38; ze dne 25. února 2010, X Holding, C?337/08, EU:C:2010:89, bod 22, ze dne 12. ?ervna 2014, SCA Group Holding a další, C?39/13 až C?41/13, EU:C:2014:1758, bod 28, a ze dne 12. ?ervna 2018, Bevola a Jens W. Trock, C?650/16, EU:C:2018:424, bod 32).

34 Rozdílné zacházení s mate?skými spole?nostmi se sídlem v Lucembursku a mate?skými spole?nostmi se sídlem v jiném ?lenském stát?, které nemají v Lucembursku stálou provozovnu, pokud jde o možnost provést da?ovou konsolidaci výsledk? jejich dce?iných spole?ností v Lucembursku, se týká situací, které jsou objektivn? srovnatelné.

35 Jak totiž vyplývá ze žádosti o rozhodnutí o p?edb?žné otázce, režim da?ové integrace upravený v ?látku 164a ZDP byl zaveden z d?vod? da?ové neutrality s cílem umožnit konsolidované zdan?ní ?ásti spole?ností ve skupin? nebo všech spole?ností ve skupin?.

36 Tohoto cíle p?itom lze dosáhnout, pokud jde o konsolidaci výsledk? dce?iných spole?ností se sídlem v Lucembursku a jejich zdan?ní v tomto ?lenském stát?, jak skupinami, jejichž mate?ská spole?nost má rovn?ž sídlo v tomto ?lenském stát?, tak i skupinami, jejichž mate?ská spole?nost tam sídlo nemá (obdobn? viz rozsudek ze dne 12. ?ervna 2014, SCA Group Holding a další, C?39/13 až C?41/13, EU:C:2014:1758, bod 51).

37 Nakonec je t?eba podotknout, že p?edkládající soud ani lucemburská vláda neuvedly, jaké d?vody obecného zájmu by p?ípadn? mohly od?vodnit rozdílné zacházení plynoucí z režimu da?ové integrace dot?eného ve v?ci v p?vodním ?ízení.

38 Za t?chto podmínek je t?eba na první otázku odpov?d?t tak, že ?látky 49 a 54 SFEU musí být vykládány v tom smyslu, že brání právní úprav? ?lenského státu, která p?ípouští vertikální da?ovou integraci mezi rezidentní mate?skou spole?ností nebo stálou provozovnou nerezidentní

mateřské společnosti, která se nachází v tomto členském státě, a jejich rezidentními dceřinými společnostmi, ale zároveň nepoužít horizontální daňovou integraci mezi rezidentními dceřinými společnostmi nerezidentní mateřské společnosti.

Ke druhé otázce

39 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda musí být články 49 a 54 SFEU vykládány v tom smyslu, že brání právní úpravě členského státu, která ukládá mateřské společnosti se sídlem v jiném členském státě povinnost zrušit existující vertikální daňovou integraci mezi některou z jejích dceřiných společností a některými jejími rezidentními vnukovskými společnostmi, aby této dceřiné společnosti umožnila provést horizontální daňovou integraci s dalšími rezidentními dceřinými společnostmi uvedené mateřské společnosti, i když se jedná o stejnou rezidentní integrující dceřinou společnost a zrušení vertikální daňové integrace před koncem minimální doby trvání integrace stanovené ve vnitrostátní právní úpravě vede k individuálnímu oprávněnému zdanění dotčených společností.

40 V tomto ohledu je třeba nejprve uvést, že jak to podotýká předkládající soud v žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce, režim horizontální daňové integrace zavedený pozmeněným článkem 164a ZDP je koncipován jako alternativa k režimu vertikální integrace, takže oba tyto režimy se vzájemně vylučují a změna jednoho režimu na druhý vede ke zrušení dřívější daňové integrované skupiny.

41 Předkládající soud je dále toho názoru, že i když pozmeněný článek 164a ZDP nelze uplatnit se zpětnou účinností na zdaňovací období dotčená ve věci v původním řízení, článek 164a ZDP, který se uplatní na tato zdaňovací období, je třeba vykládat s ohledem na oddělení režimů vertikální a horizontální daňové integrace, což znamená povinnost ukončit dřívější vertikální daňovou integraci před tím, než je možné vytvořit skupinu horizontální daňové integrace. Důsledkem zrušení daňové integrované skupiny před koncem minimální doby trvání této integrace, která je v čl. 164a odst. 4 ZDP stanovena na pět hospodářských období, je přitom individuální oprávněné zdanění všech společností, které nedodržely uvedenou minimální dobu. Toto individuální oprávněné zdanění se provádí za roky, u nichž již není přípustná konsolidace výsledků.

42 Ze žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce nakonec plyne, že podle vnitrostátní právní úpravy dotčené ve věci v původním řízení platí, že pokud jde o skupinu tvořenou mateřskou společností se sídlem v Lucembursku a rezidentními dceřinými společnostmi, rezidentní dceřiná společnost se může připojit k dřívější daňové integraci s cílem z ní po uplynutí minimální doby pěti hospodářských období vystoupit, a to tak, aby na úrovni integrovaných dceřiných společností každá změna složení daňové integrované skupiny nevedla ke zrušení bývalé daňové integrované skupiny a vytvoření nové skupiny.

43 Z výše uvedeného vyplývá, že mateřská společnost se sídlem v Lucembursku se může svobodně rozhodnout, že do dřívější daňové integrace zařadí rezidentní dceřinou společnost a po uplynutí minimální doby pěti let jí z této integrace vyloučí s tím důsledkem, že se na uvedenou dceřinou společnost bude znovu vztahovat režim individuálního zdanění, přičemž žádná z těchto operací nepovede ke zrušení bývalé integrované skupiny a k vytvoření nové skupiny.

44 Naproti tomu oddělení režimů vertikální a horizontální daňové integrace, jak ho popisuje předkládající soud, vede k tomu, že mateřská společnost se sídlem v jiném členském státě, která v Lucembursku nemá stálou provozovnu, může k integraci svých rezidentních dceřiných společností přistoupit pouze za cenu zrušení stávající vertikální daňové integrace mezi některou z těchto dceřiných společností a některými jejími rezidentními vnukovskými společnostmi. Pokud se integrace mezi touto rezidentní dceřinou společností a jejími rezidentními vnukovskými společnostmi nevztahovala na všechny dotčené společnosti nebo pouze na některé z nich po

celou minimální dobu pět let stanovenou ve vnitrostátní právní úpravě dotčené ve věci v původním řízení, zrušení stávající integrace má za následek opravné zdanění dotčených společností.

45 Možnost začlenit dceřinou společnost do dřívejší daňové integrace s tím, že tento postup nepovede ke zrušení bývalé integrované skupiny a vytvoření nové skupiny, přitom pro dotčené společnosti představuje daňové zvýhodnění.

46 V projednávané věci je tudíž třeba uvést, že s mateřskou společností se sídlem v jiném členském státě než v Lucemburském velkovévodství je v důsledku povinnosti zrušit existující integrovanou skupinu před tím, než je možné provést horizontální daňovou integraci mezi jejími rezidentními dceřinými společnostmi, zacházeno znevýhodňujícím způsobem ve srovnání s mateřskou společností se sídlem v tomto členském státě.

47 Na rozdíl od toho, co tvrdí lucemburská vláda v písemném vyjádření, je v tomto ohledu irelevantní okolnost, že podle jejího názoru v ísté vnitrostátní situaci nemůže být žádná společnost souasně součástí dvou integrovaných skupin.

48 Jak totiž bylo uvedeno v bodech 25, 28 a 43 tohoto rozsudku, mateřská společnost se sídlem v Lucembursku může dosáhnout toho, aby výsledky dceřiné společnosti byly konsolidovány s výsledky jejích dalších rezidentních dceřiných společností tím, že začlení uvedenou dceřinou společnost do stávající vertikální daňové integrace. V takové vnitrostátní situaci tedy nevystává problém souběžné existence dvou integrovaných skupin a povinnost zrušit bývalou integrovanou skupinu za účelem konsolidace výsledků svých rezidentních dceřiných společností má pouze nerezidentní mateřská společnost.

49 Skutečnost, že nerezidentní mateřská společnost, která v Lucembursku nemá stálou provozovnu, může přistoupit k horizontální integraci mezi svými rezidentními dceřinými společnostmi pouze za cenu zrušení stávající vertikální integrace mezi některou z jejích dceřiných společností a některými jejími rezidentními vnukovskými společnostmi, tudíž znevýhodňuje přeshraniční situace oproti situacím ísté vnitrostátním. Taková faktická povinnost představuje omezení, které je v zásadě zakázáno ustanoveními Smlouvy týkajícími se svobody usazování, ve smyslu judikatury uvedené v bodě 31 tohoto rozsudku.

50 Podle judikatury připomenuté v bodě 32 tohoto rozsudku lze takové omezení připustit pouze tehdy, jestliže se týká situací, které nejsou objektivně srovnatelné, nebo pokud je odvodněno naléhavým důvodem obecného zájmu a je přiměřené tomuto cíli.

51 Lucemburská vláda namítá, že situace, kdy mateřská společnost se sídlem v Lucembursku začlení rezidentní dceřinou společnost do vertikální daňové integrace, není srovnatelná – ve smyslu judikatury Soudního dvora připomenuté v bodě 33 tohoto rozsudku – se situací, kdy dceřiná společnost společností, jejíž sídlo se nachází v jiném členském státě, chce přistoupit k integraci s jinou dceřinou společností, jelikož začlenění dceřiné společnosti do vertikální daňové integrace by bylo možné pouze tehdy, kdyby mateřská společnost přímo nebo nepřímo vlastnila v dceřiné společnosti alespoň 95% podíl, a dceřiná společnost, která chce přistoupit k integraci s jinou dceřinou společností 95% podíl v této dceřiné společnosti nevlastní.

52 Vzhledem k tomu, že – jak to vyplývá z bodu 35 tohoto rozsudku – lze cíle konsolidovaného zdanění části společností skupiny nebo všech společností této skupiny dosáhnout, pokud jde o konsolidaci výsledků dceřiných společností, které jsou rezidenty v Lucembursku, a jejich zdanění v tomto členském státě, jak skupinami, jejichž mateřská společnost má v tomto členském státě sídlo, tak i skupinami, jejichž mateřská společnost tam sídlo nemá, je třeba konstatovat, že jestliže mateřská společnost se sídlem v jiném členském státě přímo nebo nepřímo vlastní

alespoň 95% podíl v rezidentních dceřiných společnostech, které chtějí konsolidovat své výsledky, rozdílné zacházení nelze odvodnit objektivně rozdílnou situací.

53 Předkládající soud ani lucemburská vláda kromě toho nepoukázaly na žádné naléhavé důvody obecného zájmu, které by odvodňovaly takové omezení.

54 S ohledem na výše uvedené je třeba na druhou otázku odpovědět tak, že články 49 a 54 SFEU musí být vykládány v tom smyslu, že brání právní úpravě členského státu, která ukládá mateřské společnosti se sídlem v jiném členském státě povinnost zrušit existující vertikální daňovou integraci mezi některou z jejích dceřiných společností a některými jejími rezidentními vnukovskými společnostmi, aby této dceřiné společnosti umožnila provést horizontální daňovou integraci s dalšími rezidentními dceřinými společnostmi uvedené mateřské společnosti, i když se jedná o stejnou rezidentní integrující dceřinou společnost a zrušení vertikální daňové integrace před koncem minimální doby trvání integrace stanovené ve vnitrostátní právní úpravě vede k individuálnímu oprávněnému zdanění dotčených společností.

Ke třetí otázce

55 Podstatou třetí otázky předkládajícího soudu je, zda musí být články 49 a 54 SFEU, jakož i zásada užitečného účinku unijního práva vykládány v tom smyslu, že brání právní úpravě členského státu týkající se režimu daňové integrace, která stanoví, že každá žádost o uplatnění takového režimu musí být povinně podána příslušnému orgánu před koncem prvního zdaňovacího období, pro které se o uplatnění tohoto režimu žádá.

56 Předkládající soud v žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce uvádí, že čl. 164a odst. 4 ZDP nestanoví na úrovni před zahájením soudního řízení nebo na úrovni soudního řízení pevnou promlčecí lhůtu pro podání žaloby daňového poplatníka ani promlčecí lhůtu, která by se zpětnou účinností omezovala přípustnost takové žaloby, nýbrž vymezuje rámec řízení o uplatnění režimu daňové integrace. Toto ustanovení má totiž za cíl, aby rozhodnutí příslušného daňového úřadu o uplatnění režimu daňové integrace na skupinu společností vymezenou v žádosti mohlo být přijato včas před tím, než všechny zúčastněné společnosti vyhotoví své účetní závěrky za první rok uplatňování režimu integrace a s ním související daňová přiznání.

57 Třetí otázka je v projednávané věci položena za situace, kdy – jak to vysvětluje předkládající soud – lucemburské správní a soudní orgány měly, pokud jde o zdaňovací období 2013, za to, že vnitrostátní právní úprava, která vylučuje horizontální daňovou integraci mezi samotnými dceřinými společnostmi téže mateřské společnosti se sídlem v jiném členském státě, je v souladu s unijním právem.

58 Společnosti B, C a D v tomto ohledu namítají, že důvodem opožděného podání jejich žádosti o horizontální daňovou integraci pro zdaňovací období 2013 byla skutečnost, že lucemburské správní a soudní orgány takové žádosti až do vyhlášení rozsudku ze dne 12. června 2014, SCA Group Holding a další (C-39/13 až C-41/13, EU:C:2014:1758), odmítaly. Po vyhlášení tohoto rozsudku nicméně společnosti žádost urychleně podaly – stalo se tak v okamžiku, kdy měly reálnou šanci, že této žádosti bude vyhověno, a zároveň před uplynutím obecné pětileté promlčecí lhůty, kterou stanoví lucemburské právo.

59 Z odpovědí na první a druhou otázku v tomto ohledu vyplývá, že články 49 a 54 SFEU musí být vykládány v tom smyslu, že brání právní úpravě členského státu, která používá vertikální daňovou integraci mezi rezidentní mateřskou společností nebo stálou provozovnou nerezidentní mateřské společnosti, která se nachází v tomto členském státě, a jejich rezidentními dceřinými společnostmi, ale zároveň nepoužívá horizontální daňovou integraci mezi samotnými rezidentními dceřinými společnostmi nerezidentní mateřské společnosti.

60 Podle ustálené judikatury Soudního dvora platí, že výklad pravidla unijního práva, který provede Soudní dvůr při výkonu pravomoci, kterou mu přiznává článek 267 SFEU, objasňuje a upřesňuje význam a dosah tohoto pravidla tak, jak musí být nebo mělo být chápáno a používáno od okamžiku jeho vstupu v platnost. Z toho vyplývá, že takto vykládané pravidlo může a musí být soudem uplatňováno na právní vztahy vzniklé a založené před vydáním rozsudku, kterým se rozhoduje o žádosti o výklad, pokud jsou splněny podmínky umožňující předložit spor ohledně použití uvedeného pravidla příslušným soudem (viz zejména rozsudek ze dne 6. března 2007, Meilicke a další, C-292/04, EU:C:2007:132, bod 34 a citovaná judikatura).

61 Co se týče sporu v původním řízení, formální podmínka týkající se povinnosti podat žádost o přepuštění do režimu daňové integrace před koncem prvního zdaňovacího období, pro které se o uplatnění tohoto režimu žádá, nebyla splněna pro zdaňovací období 2013.

62 I když předkládající soud v tomto ohledu nepovažuje tuto lhůtu za pevnou promlčecí lhůtu, ze spisu předloženého Soudnímu dvoru vyplývá, že tribunal administratif (správní soud) na základě nedodržení uvedené lhůty zamítl žalobu směřující proti rozhodnutí o zamítnutí žádosti o integraci pro zdaňovací období 2013.

63 Otázka, zda nedodržení lhůty pro podání žádosti o daňovou integraci může být žalobkyním v původním řízení vytýkáno za takových okolností, jaké nastaly ve věci v původním řízení, musí být posouzena *per analogiam* s přihlédnutím k zásadám rovnocennosti a efektivity, které se uplatňují na žádosti, jež mají zajistit výkon práva, které jednotlivci vyplývá z unijního práva (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. prosince 2016, TDC, C-327/15, EU:C:2016:974, body 89 až 91), a na soudní žaloby, které mají zajistit ochranu takového práva (v tomto smyslu viz zejména rozsudek ze dne 24. října 2018, XC a další, C-234/17, EU:C:2018:853, bod 22 a citovaná judikatura).

64 Co se týče zásady rovnocennosti, ze spisu předloženého Soudnímu dvoru nevyplývá, že by lhůta pro podání žádosti o daňovou integraci uvedená v čl. 164a odst. 4 ZDP s touto zásadou nebyla v souladu.

65 Pokud jde o zásadu efektivity, je třeba připomenout, že členské státy odpovídají za to, aby v každém případě zajistily účinnou ochranu práv přiznaných unijním právem, a že tato zásada zejména vyžaduje, aby daňové orgány těchto států v praxi neznemožovaly nebo nadměrně neztěžovaly výkon práv přiznaných unijním právním řádem (rozsudek ze dne 20. prosince 2017, Caterpillar Financial Services, C-500/16, EU:C:2017:996, bod 41).

66 Podle ustálené judikatury Soudního dvora platí, že každý případ, ve kterém vystává otázka, zda vnitrostátní procesní ustanovení znemožňuje nebo nadměrně ztěžuje uplatnění unijního práva, musí být posuzována s přihlédnutím k úloze tohoto ustanovení v celém řízení, přičemž řízení a zvláštnostem řízení před různými vnitrostátními orgány. Z tohoto hlediska je zejména třeba zohlednit ochranu práva na obhajobu, zásadu právní jistoty a řádný průběh řízení (rozsudky ze dne 22. února 2018, INEOS Köln, C-572/16, EU:C:2018:100, bod 44, a ze dne 24. října 2018, XC a další, C-234/17, EU:C:2018:853, bod 49).

67 Soudní dvůr kromě toho uznal slučitelnost stanovení právních pravidel pro podání žaloby s unijním právem, v zájmu právní jistoty, která chrání jak dotčeného daňového poplatníka, tak dotčený správní orgán. Povaha těchto lhůt totiž není taková, aby prakticky znemožňovala nebo nadměrně ztěžovala výkon práv priznaných unijním právním řádem, i když uplynutí těchto lhůt již z podstaty věci vede k úplnému nebo částečnému odmítnutí podané žaloby (rozsudek ze dne 8. září 2011, Q-Beef a Bosschaert, C-89/10 a C-96/10, EU:C:2011:555, bod 36 a citovaná judikatura). Podle ustálené judikatury Soudního dvora platí, že pokud Soudní dvůr připsal, že došlo k porušení unijního práva, v zásadě to nemá dopad na počátek věci promlčecí lhůty (rozsudek ze dne 8. září 2011, Q-Beef a Bosschaert, C-89/10 a C-96/10, EU:C:2011:555, bod 47 a citovaná judikatura).

68 Unijní právo brání tomu, aby vnitrostátní orgán namítal uplynutí právních pravidel pro podání žaloby, pouze tehdy, pokud jednání vnitrostátních orgánů spolu s existencí pevné promlčecí lhůty vede k tomu, že dotčený ztratí jakoukoli možnost uplatnit svá práva podle unijního práva před vnitrostátními soudy (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 15. dubna 2010, Barth, C-542/08, EU:C:2010:193, bod 33, a ze dne 8. září 2011, Q-Beef a Bosschaert, C-89/10 a C-96/10, EU:C:2011:555, bod 51).

69 Pokud jde o využití právních prostředků dostupných za účelem určení odpovědnosti členského státu za porušení unijního práva, Soudní dvůr rozhodl, že by bylo v rozporu se zásadou efektivity, kdyby poškozeným byla uložena povinnost systematicky využívat veškeré právní prostředky, které mají k dispozici, třebaže by tím byly vyvolány nadměrné obtíže nebo by to na nich nemohlo být spravedlivě požadováno (rozsudky ze dne 24. března 2009, Danske Slagterier, C-445/06, EU:C:2009:178, bod 62, a ze dne 25. listopadu 2010, Fuß, C-429/09, EU:C:2010:717, bod 77).

70 V této souvislosti Soudní dvůr v bodech 104 až 106 rozsudku ze dne 8. března 2001, Metallgesellschaft a další (C-397/98 a C-410/98, EU:C:2001:134), rozhodl, že výkon práv, která jednotlivci priznávají přímo použitelná ustanovení unijního práva, by byl znemožněn nebo nadměrně ztěžán, kdyby jejich návrhy na náhradu škody vycházející z porušení unijního práva musely být zamítnuty nebo částečně zamítnuty jen z toho důvodu, že se jednotlivci nedomáhali práva, které jim priznávají ustanovení unijního práva a které jim vnitrostátní právo upíralo, s cílem napadnout odmítavé rozhodnutí členského státu právními prostředky určenými k tomuto účelu s poukazem na předsnost a přímý účinek unijního práva. V takovém případě by nebylo možné spravedlivě po poškozených požadovat, aby využili právní prostředky, které mají k dispozici, neboť ti by měli v každém případě ve věcech, které vedly k přijetí uvedeného rozsudku, povinnost uhradit předsnost částku předem, a i kdyby vnitrostátní soud rozhodl, že předemná splatnost této částky je v rozporu s unijním právem, nemohly by se dotčené osoby domoci vrácení této částky a vystavovaly by se nebezpečí případné pokuty.

71 I když právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, lucemburská správní praxe a judikatura neumožňovaly, pokud jde o daňové období 2013, horizontální daňovou integraci mezi samotnými dceřinými společnostmi téže mateřské společnosti, podání žádosti o integraci nebylo pro žalobkyni v původním řízení spojeno s finančními a právními riziky obdobnými rizikům, o něž se jednalo zejména ve věcech, jež vedly k přijetí rozsudků ze dne 8. března 2001, Metallgesellschaft a další (C-397/98 a C-410/98, EU:C:2001:134, bod 104), a ze dne 25. listopadu 2010, Fuß (C-429/09, EU:C:2010:717, bod 81), ale naproti tomu bylo spravedlivé ho po nich požadovat.

72 Co se v projednávaném případě týče daňového období 2013, žalobkyni v původním řízení totiž měly možnost podat žádost o horizontální daňovou integraci kdykoliv v průběhu tohoto období s odvoláním na neslučitelnost lucemburské právní úpravy s unijním právem. Jak vyplývá

ze spisu předloženého Soudnímu dvoru, takovou žádost opírající se o unijní právo ostatně podaly v souvislosti se zdaňovacím obdobím 2014, a to před tím, než byl lucemburský zákon změněn v tom smyslu, že takovou integraci připouští.

73 Okolnost, že žalobkyně v původním řízení považovaly podání takové žádosti s ohledem na vnitrostátní právní úpravu a vnitrostátní správní praxi a judikaturu za zbytečnou, nelze považovat ani za objektivní nemožnost tuto žádost podat ve smyslu judikatury Soudního dvora připomenuté v bodě 68 tohoto rozsudku, ani za situaci, kdy by takový postup vyvolával nadměrné obtíže nebo by na nich nemohl být spravedlivě požadován, ve smyslu judikatury Soudního dvora připomenuté v bodě 69 tohoto rozsudku.

74 S ohledem na výše uvedené je třeba na této otázku odpovědět tak, že zásady rovnocennosti a efektivity musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání právní úpravě členského státu týkající se režimu daňové integrace, která stanoví, že každá žádost o uplatnění takového režimu musí být povinně podána příslušnému orgánu před koncem prvního zdaňovacího období, pro které se o uplatnění tohoto režimu žádá.

K nákladům řízení

75 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 (druhý senát) rozhodl takto:

- 1) **Články 49 a 54 SFEU musí být vykládány v tom smyslu, že brání právní úpravě členského státu, která připouští vertikální daňovou integraci mezi rezidentní mateřskou společností nebo stálou provozovnou nerezidentní mateřské společnosti, která se nachází v tomto členském státě, a jejich rezidentními dceřinými společnostmi, ale zároveň nepřipouští horizontální daňovou integraci mezi rezidentními dceřinými společnostmi nerezidentní mateřské společnosti.**
- 2) **Články 49 a 54 SFEU musí být vykládány v tom smyslu, že brání právní úpravě členského státu, která ukládá mateřské společnosti se sídlem v jiném členském státě povinnost zrušit existující vertikální daňovou integraci mezi některou z jejích dceřiných společností a některými jejími rezidentními vnukovskými společnostmi, aby této dceřiné společnosti umožnila provést horizontální daňovou integraci s dalšími rezidentními dceřinými společnostmi uvedené mateřské společnosti, i když se jedná o stejnou rezidentní integrující dceřinou společnost a zrušení vertikální daňové integrace před koncem minimální doby trvání integrace stanovené ve vnitrostátní právní úpravě vede k individuálnímu oprávněnému zdanění dotčených společností.**
- 3) **Zásady rovnocennosti a efektivity musí být vykládány v tom smyslu, že nebrání právní úpravě členského státu týkající se režimu daňové integrace, která stanoví, že každá žádost o uplatnění takového režimu musí být povinně podána příslušnému orgánu před koncem prvního zdaňovacího období, pro které se o uplatnění tohoto režimu žádá.**

Podpisy.

*— Jednací jazyk: francouzština.