

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA

M. POIARES MADURO

prednesené 7. apríla 2005¹

1. V tejto veci má Súdny dvor spresniť vplyv ustanovení Zmluvy ES týkajúcich sa slobody usadiť sa na daňový režim skupín spoločností členského štátu. Ide o to, či právu Spoločenstva odporujú právne predpisy, akými sú britské právne predpisy o „daňovej úľave pre skupinu“, ktoré podmieňujú prenos strát v rámci skupiny spoločností tým, aby boli tieto spoločnosti rezidentmi Spojeného kráľovstva alebo v ňom vykonávali hospodársku činnosť.

2. Súdny dvor bude musieť hľadať základ pre odpoveď na túto otázku v ustanoveniach Zmluvy a riešeníach vyvođených v jeho judikatúre v daňovej oblasti, ktorá je už do hĺbky rozvinutá. Právo odvodené zo Zmluvy poskytuje v tejto oblasti len málo orientačných prostriedkov. Je pravdou, že existuje smernica Rady z 23. júla 1990 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskejších spoločností v rozličných členských štátoch². Tento text jasne prejavuje vôľu Spoločenstva odstrániť postihovanie vyplývajúce zo skutočnosti, že daňové ustanovenia upravujúce vzťahy medzi materskými a dcérskými spo-

ločnosťami rôznych členských štátov sú vo všeobecnosti menej výhodné ako ustanovenia uplatniteľné na vzťahy medzi materskými a dcérskými spoločnosťami toho istého členského štátu³. Neupravuje ale osobitnú otázku zaobchádzania s cezhraničnými stratami v rámci skupiny spoločností⁴.

3. Táto otázka však nie je inštitúciám Spoločenstva neznáma. Dňa 6. decembra 1990 Komisia predstavila návrh smernice Rady o režime, v ktorom podniky zohľadňujú straty, ktoré vznikli ich stálym prevádzkarniam a dcérskejšým spoločnostiam nachádzajúcim sa v iných členských štátoch.⁵ Keďže tento návrh nemal úspech, Komisia sa rozhodla vziať ho späť a začať nové rokovania

3 — Ako to Súdny dvor pripomenul vo svojom rozsudku z 18. septembra 2003, Bosal (C-168/01, Zb. s. I-9409, bod 22).

4 — Je vhodné pripomenúť, že Komisia Európskych spoločenstiev už v roku 1969 navrhla režim konsolidovaného zisku zohľadňujúceho straty dcérskejších spoločností v rôznych členských štátoch (návrh smernice Rady o spoločnom daňovom režime vzťahujúcom sa na materské spoločnosti a dcérske spoločnosti v rôznych členských štátoch, Ú. v. ES C 39, 1969, s. 7).

5 — 91/C 53/03 (Ú. v. ES C 53, 1991, s. 30). Podľa tohto návrhu sú odporúčané dve metódy tak pre dcérske spoločnosti, ako aj pre stále prevádzkare: metóda odpočtu strát s neskoršou reintegráciou, umožňujúca odpočítať od zdaniiteľných príjmov podniku straty, ktoré vznikli vedľajším miestam podnikateľskej činnosti v iných členských štátoch, s podmienkou, že príjmy týchto miest podnikateľskej činnosti budú neskôr zahrnuté do výsledkov podniku vo výške odpočítaných strát, alebo metóda zápočtu, ktorá spočíva v zahrnutí všetkých výsledkov zahraničných miest podnikateľskej činnosti do výsledkov podniku.

1 — Jazyk prednesu: portugalčina.

2 — Smernica 90/435/EHS (Ú. v. ES L 225, s. 6; Mlm. vyd. 09/001, s. 147).

s členskými štátmi. V súčasnosti usudzuje, že neexistencia ustanovení Spoločenstva týkajúcich sa cezhraničnej kompenzácie strát skupín spoločností v Spoločenstve predstavuje jednu z hlavných prekážok dobrého fungovania vnútorného trhu.⁶

4. Rada má pravdepodobne silné dôvody na to, aby vôbec nesledovala smer vytýčený Komisiou. Za týchto podmienok Súdnemu dvoru neprináleží nahrádzať zákonodarcu Spoločenstva. Táto neexistencia harmonizácie právnych predpisov členských štátov mu však nemôže zabrániť plniť jeho funkciu, ktorou je dohľad nad dodržiavaním a uplatňovaním základných zásad a cieľov Zmluvy.

5. A tak ako protiklad myšlienky obhajovanej najmä holandskou vládou, ktorá podala pripomienky v tomto konaní, že jediným vhodným rámcom pre túto otázku je aproximácia právnych predpisov, je vhodné dôrazne pripomenúť nasledujúce dva body: na jednej strane z judikatúry Súdneho dvora možno ľahko vyvodiť, že harmonizácia daňových právnych predpisov členských štátov

nemôže predstavovať predchádzajúcu podmienku uplatnenia slobody usadiť sa zakotvenej v článku 43 ES⁷. Na druhej strane účinné vykonanie základných slobôd súbežné so zavedením vnútorného trhu nemôže zbaviť aproximáciu vnútroštátnych predpisov opodstatnenia a relevantnosti. Cieľom harmonizácie právnych predpisov totiž môže byť uľahčenie výkonu slobôd pohybu, no môže slúžiť aj na nápravu nezhôd vyplývajúcich z výkonu týchto slobôd.

6. Napokon Súdny dvor už mal príležitosť vysloviť sa s k príbuzným veciam, ako je táto, či už pri prejednávaní zaobchádzania so zahraničnými stratami podnikov Spoločenstva⁸, alebo pri spresňovaní daňového režimu podnikov Spoločenstva, ktoré majú vedľajšie miesta podnikateľskej činnosti v iných členských štátoch.⁹ Je pravdou, že táto vec sa vyznačuje nepopierateľnými osobitosťami. S predchádzajúcimi vecami má však spoločný problém v tom, že sú v nej postavené do protikladu *právomoc* vyberať dane z príjmov lokalizovateľných na území členských štátov, priznaná týmto štátom, a *sloboda* usadiť sa v Spoločenstve

7 — Pozri analogicky v súvislosti s článkom 39 ES rozsudok z 28. januára 1992, Bachmann, C-204/90, Zb. s. I-249, bod 11. Pozri tiež rozsudky z 28. januára 1986, Komisia/Francúzsko, 270/83, Zb. s. 273, bod 24, a z 9. decembra 1981, Komisia/Taliansko, 193/80, Zb. s. 3019, bod 17.

8 — Pozri napríklad rozsudky z 15. mája 1997, Futura Participations a Singer, C-250/95, Zb. s. I-2471; zo 16. júla 1998, ICI, C-264/96, Zb. s. I-4695; z 18. novembra 1999, X a Y, C-200/98, Zb. s. I-8261, a zo 14. decembra 2000, AMID, C-141/99, Zb. s. I-11619.

9 — Pozri rozsudky z 13. júla 1993, Commerzbank, C-330/91, Zb. s. I-4017; z 29. apríla 1999, Royal Bank of Scotland, C-311/97, Zb. s. I-2651; z 21. septembra 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Zb. s. I-6161; z 8. marca 2001, Metallgesellschaft a i., C-397/98 a C-410/98, Zb. s. I-1727, a Bosal, už citovaný v poznámke pod čiarou 3.

6 — Oznámenie Komisie Rade, Európskemu parlamentu a Európskemu hospodárskemu a sociálnemu výboru — Vnútorný trh bez prekážok spojených so zdaňovaním podnikov: čo sa dosiaholo, prebiehajúce iniciatívy a zostávajúce výzvy [KOM(2003) 726, konečné znenie].

zverená príslušníkom Spoločenstva. Vyplýva z toho konflikt medzi dvoma protikladnými logikami a potreba definovať rovnováhu v rozdelení právomocí medzi členskými štátmi a Spoločenstvom.

I — Vec sama a prejudiciálne otázky

7. Pred tým, ako sa začnem zaoberať týmito náročnými právnymi otázkami, pripomeniem skutkový stav, ktorý je jednoduchý.

8. Spoločnosť Marks & Spencer plc (ďalej len „M&S“), rezident Spojeného kráľovstva, je hlavnou spoločnosťou skupiny špecializovanej vo veľkej distribúcii v oblasti konfekcie, potravín, elektrospotrebičov a finančných služieb. Okrem iného vlastní dcérske spoločnosti usadené v Nemecku, Belgicku a vo Francúzsku, a to prostredníctvom holdingovej spoločnosti usadenej v Holandsku. Od polovice deväťdesiatych rokov tieto dcérske spoločnosti začali trvalo zaznamenávať straty. Dňa 29. marca 2001 M&S oznámil ukončenie svojich činností na európskom kontinente. Dňa 31. decembra toho istého roku bola francúzska dcérska spoločnosť postúpená tretej osobe, nemecká a belgická dcérska spoločnosť ukončili všetku obchodnú činnosť.

9. V rokoch 2000 a 2001 M&S požiadal pána Halsey (HM Inspector of Taxes) (daňový inšpektor) o daňovú úľavu pre skupinu vo vzťahu k stratám, ktoré vznikli jeho nemeckej, belgickej a francúzskej dcérskej spoločnosti v priebehu období ukončených v rokoch 1998, 1999, 2000 a 2001. Britské daňové právne predpisy totiž materskej spoločnosti skupiny umožňujú za určitých podmienok vykonať kompenzáciu medzi svojimi ziskami a stratami, ktoré vznikli jej dcérskym spoločnostiam. Tieto žiadosti však boli zamietnuté rozhodnutiami z 13. augusta 2001 a 2. novembra 2001 z dôvodu, že právny režim daňových úľav pre skupinu sa nevzťahuje na dcérske spoločnosti, ktoré nemajú ani sídlo, ani hospodársku činnosť v Spojenom kráľovstve.

10. M&S bezodkladne toto zamietnutie napadol na Special Commissioners of Income Tax (daňový súdny orgán prvého stupňa). Žalobca žiadal o určenie toho, že uplatniteľné britské daňové právne predpisy sú nezlučiteľné s právom Spoločenstva, najmä s článkami 43 ES a 48 ES. Táto žaloba bola zamietnutá rozhodnutím zo 17. decembra 2002. Special Commissioners of Income Tax v tomto rozhodnutí na jednej strane vysvetľujú, že vzhľadom na to, že zásady vyplývajúce z judikatúry Súdneho dvora sú v danej oblasti jasné, nie je potrebné obrátiť sa naň s návrhom na začatie prejudiciálneho konania, a na druhej strane, že vzhľadom na to, že britský daňový režim nie je v rozpore s právom Spoločenstva, je potrebné potvrdiť stanovisko daňového inšpektora.

11. Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca odvolanie na High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division. Tento súd usúdil, že je potrebné prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

členskom štáte a pri určení uvedených zdaniteľných príjmov zohľadňuje straty týchto organizačných zložiek,

„1. Za okolností, keď:

- také právne predpisy členského štátu, akými sú predpisy Spojeného kráľovstva vzťahujúce sa na daňovú úľavu pre skupinu, zakazujú materskej spoločnosti daňovému rezidentovi tohto členského štátu, aby znížila svoje príjmy zdaniteľné v tomto štáte odpočtom strát, ktoré v iných štátoch vznikli dcérskym spoločnostiam, daňovým rezidentom týchto členských štátov, kým takýto odpočet by bol možný, ak by straty vznikli dcérskym spoločnostiam, ktoré by boli daňovými rezidentmi rovnakého štátu ako materská spoločnosť,
- členský štát materskej spoločnosti:
 - ukladá spoločnostiam usadeným na jeho území daň z príjmov právnických osôb z ich celkových príjmov vrátane príjmov organizačných zložiek v iných členských štátoch, pričom zabezpečuje možnosť zabránenia dvojitého zdanenia vo vzťahu k daniam zaplateným v inom
- neukladá daň z príjmov právnických osôb z nerozdeleného zisku dcérskych spoločností, rezidentov iných členských štátov,
- ukladá materskej spoločnosti daň z príjmov právnických osôb z akéhokoľvek zisku, ktorý prostredníctvom dividend rozdeľujú dcérske spoločnosti, rezidenti iných členských štátov, kým zo zisku, ktorý prostredníctvom dividend rozdeľujú dcérske spoločnosti, rezidenti rovnakého členského štátu ako materská spoločnosť, materskej spoločnosti daň z príjmov právnických osôb neukladá,
- priznáva materskej spoločnosti daňovú úľavu vo forme daňového úveru za zrážkovú daň z dividend a za zahraničné dane zo zisku, z ktorého platia dividendy dcérske spoločnosti, rezidenti iných členských štátov,

ide o obmedzenie v zmysle článku 43 ES v spojení s článkom 48 ES? Ak je odpoveď kladná, je toto obmedzenie podľa práva Spoločenstva odôvodnené?

osobe nadobúdateľovi uplatniť straty, nie je jasné, či si ich za daných okolností uplatnil,

2. a) Aký vplyv — ak nejaký — má na odpoveď na otázku č. 1 skutočnosť, že v závislosti od právnych predpisov členského štátu dcérskej spoločnosti je alebo môže byť za určitých okolností možné odpočítať časť straty alebo celkovú stratu dcérskej spoločnosti zo zdaniteľných príjmov tejto dcérskej spoločnosti v jej členskom štáte?

— ustanovenia, na základe ktorých členský štát materskej spoločnosti zohľadňuje straty spoločností rezidentov Spojeného kráľovstva, sa uplatňujú bez ohľadu na to, či bola vo vzťahu k stratám poskytnutá daňová úľava v inom členskom štáte?

b) Ak je odpoveď kladná, akú dôležitosť treba pripísať týmto skutočnostiam:

c) Bola by situácia iná, ak by bol podaný dôkaz, že v členskom štáte, ktorého bola dcérska spoločnosť rezidentom, bola poskytnutá daňová úľava vo vzťahu k stratám, a ak áno, mala by význam skutočnosť, že daňovú úľavu následne získala iná skupina spoločností, ktorej bola dcérska spoločnosť postúpená?"

— dcérska spoločnosť, rezident iného členského štátu, ukončila obchodnú činnosť, a hoci v tomto členskom štáte existuje ustanovenie umožňujúce za určitých podmienok získať daňovú úľavu za straty, nebol podaný žiaden dôkaz, že za daných okolností bola takáto daňová úľava poskytnutá,

— dcérska spoločnosť, rezident iného členského štátu, bola postúpená tretím osobám, a hoci podľa práva tohto štátu existuje ustanovenie umožňujúce za určitých podmienok tretej

II — O dotknutej vnútroštátnej právnej úprave

12. Táto oblasť je upravená zákonom z roku 1988 týkajúcim sa daní z príjmov fyzických osôb a daní z príjmov právnických osôb (Income and Corporation Tax Act 1988, ďalej len „ICTA“). V krátkosti treba pripomenúť ustanovenia tohto zákona, ktoré sú relevantné na účely požadovaného výkladu.

13. Spojené kráľovstvo prijalo režim celosvetového zdaňovania príjmov spoločností. Podľa článku 8 ICTA sa spoločnosti rezidenti Spojeného kráľovstva zdaňujú z ich celosvetových príjmov. Z toho vyplýva, že výsledky ich zahraničných organizačných zložiek a stálych prevádzkarní priamo vstupujú do základu dane týchto spoločností. Na účely zabránenia dvojitého zdanenia sa im udeľuje daňový úver vo výške daní zaplatených v súvislosti s príjmom dosiahnutým v zahraničí. Na druhej strane spoločnosti nerezidenti podliehajú dani z príjmov právnických osôb v Spojenom kráľovstve len v súvislosti s ich vnútroštátnymi príjmami zodpovedajúcimi príjmom, ktoré dosiahli ich miesta podnikateľskej činnosti usadené v Spojenom kráľovstve.

14. Zdaňovanie skupín spoločností podlieha osobitnému režimu. Každá spoločnosť skupiny je zdaňovaná samostatne z jej vlastných príjmov na základe zásady personality uplatňovanej v daňovej oblasti. V britskom daňovom práve sa výsledky spoločností skupiny v zásade nekonsolidujú.

15. Tento režim má však dva zmiernujúce aspekty¹⁰. V prvom rade sa zahraničným dcérskym spoločnostiam umožňuje, aby materskej spoločnosti usadenej v Spojenom kráľovstve rozdeľovali svoj zisk vo forme

dividend. V tomto prípade sa na všetok zisk rozdelený dcérskymi spoločnosťami hľadí tak, že ho dosiahla spoločnosť usadená v Spojenom kráľovstve. Dvojitému zdaneniu sa zabráni udelením daňového úveru. V druhom rade bol zavedený osobitný režim zaobchádzania so stratami skupín. Tento režim nazývaný „daňová úľava pre skupinu“ („group relief“) povoľuje každej skupine spoločnosti („postupujúca spoločnosť“) postúpiť svoje straty spoločnosti tej istej skupiny („žiadajúca spoločnosť“), v dôsledku čoho si môže žiadajúca spoločnosť odpočítať uvedené straty zo svojho zdaniteľného príjmu. Tým však postupujúca spoločnosť v celom rozsahu stráca právo použiť postúpené straty na daňové účely vrátane práva preniesť ich na príjmy z nasledujúcich zdaňovacích období. V prejednávanej veci bol napadnutý tento režim.

16. Aký je účely tohto režimu daňovej úľavy? Je ním obmedziť negatívne dôsledky založenia skupiny spoločností z daňového hľadiska. Ide o to, aby sa zabránilo postihovaniu podnikov, ktoré sa namiesto vytvárania organizačných zložiek rozhodnú rozvinúť svoju činnosť založením dcérskych spoločností. Mechanizmus prenosu strát sleduje práve čo najväčšie možné zneutrálenie zdaňovania spoločností tým, že v danom zdaňovacom období umožní preniesť negatívne výsledky jednej spoločnosti skupiny na druhú spoločnosť tej istej skupiny.

10 — Treba vylúčiť prípad režimu „CFC“ („controlled foreign companies“), ktorý výnimočne a za určitých podmienok umožňuje zahrnúť príjmy zahraničných dcérskych spoločností do príjmov materskej spoločnosti, ktorá je rezidentom Spojeného kráľovstva, mimo rámca rozdeľovania dividend. Uplatňovanie týchto pravidiel je sporné v zatiaľ neukončenom konaní pred Súdny dvorom (Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04).

17. Tento režim teda *neutralizuje* určité účinky právneho oddelenia spoločností v rámci skupiny, *nezrovnoprávňuje* však podmienky zdaňovania medzi rôznymi for-

mami spoločností. Režim skupín spoločností na rozdiel od režimu vzťahujúceho sa na spoločnosti so stálymi miestami podnikateľskej činnosti neposkytuje právo na daňovú konsolidáciu. Režim daňovej konsolidácie znamená, že všetky výsledky hospodárenia skupiny, tak straty, ako aj zisky, sú na účely zdanenia absorbované výsledkami materskej spoločnosti. Na skupinu teda možno hľadieť ako na úplnú daňovú jednotku. V rámci režimu daňovej úľavy pre skupinu tomu tak nie je. Tento režim spočíva len v odpočítaní strát dcérskych spoločností od výsledkov materskej spoločnosti v priebehu daného zdaňovacieho obdobia. Tieto dcérske spoločnosti musia dať súhlas s prenosom strát a okrem iného prevziať povinnosť nepreniesť postúpené straty na iné zdaňovacie obdobia. Preto hoci možno usúdiť, že režim daňovej úľavy hľadí na skupinu spoločností ako na reálny hospodársky subjekt, tento režim nevytvára daňovú jednotku. V rámci tohto režimu si dcérske spoločnosti zachovávajú nielen právnu samostatnosť, ale aj určitú daňovú samostatnosť.

18. Podmienky uplatnenia tohto režimu prešli vývojom. V systéme vyplývajúcom z ICTA uplatnenie daňovej úľavy pre skupinu podliehalo podmienke, že dotknuté spoločnosti musia byť rezidentmi Spojeného kráľovstva. Táto podmienka však bola spochybnená rozsudkom ICI, keďže je v rozpore v článku 43 ES zaručujúcim slobodu usadiť sa pre spoločnosti usadené v Spoločenstve¹¹. V nadväznosti na tento rozsudok boli britské

právne predpisy novelizované tak, aby sa rovnaká daňová úľava mohla poskytnúť aj spoločnostiam nerezidentom, ktoré vykonávajú hospodársku činnosť v Spojenom kráľovstve prostredníctvom organizačnej zložky alebo obchodného zastúpenia¹². Podľa nového článku 402 ICTA možno daňovú úľavu poskytnúť len vtedy, ak postupujúca spoločnosť a žiadajúca spoločnosť spĺňajú podmienku toho, že sú „spoločnosťou... rezidentom Spojeného kráľovstva alebo spoločnosťou nerezidentom vykonávajúcou hospodársku činnosť v Spojenom kráľovstve prostredníctvom organizačnej zložky alebo obchodného zastúpenia“. Spoločnosti nerezidenti, ktoré v Spojenom kráľovstve nevykonávajú hospodársku činnosť, teda nemôžu využiť tento režim. To je prípad dcérskych spoločností M & S.

III — Posúdenie

19. V tejto veci vnútroštátny súd kladie Súdnemu dvoru v podstate tri otázky: Predstavuje vylúčenie spoločnosti, ktorá má dcérske spoločnosti v iných členských štátoch, z možnosti využitia režimu daňovej konsolidácie uplatniteľnej na spoločnosť, ktorá má organizačné zložky v iných členských štátoch, obmedzenie slobody usadiť sa? Predstavuje vylúčenie spoločnosti, ktorá má dcérske spoločnosti v iných členských štátoch, z možnosti využitia režimu daňovej úľavy pre skupinu uplatniteľnej na spoloč-

11 — Rozsudok už citovaný v poznámke pod čiarou 8.

12 — K detailom reformy pozri Hickley, J. J. B.: „Worldwide Groups and UK Taxation after the Finance Act 2000“, *European Taxation*, 2000, s. 466.

nosť, ktorá má dcérske spoločnosti v tom istom členskom štáte, obmedzenie slobody usadiť sa? Za predpokladu, že britské právne predpisy vytvárajú obmedzenie zakázané Zmluvou, možno ho odôvodniť legitímnymi dôvodmi uznanými právom Spoločenstva?

neho dvora vyjadrená v jeho rozsudku zo 14. februára 1995, Schumacker¹³.

20. Pripomienky predložené Súdnemu dvoru svedčia o určitom váhaní v súvislosti s postupom, aký by sa pri posudzovaní týchto otázok mal sledovať. Je pravdou, že prístup Súdneho dvora v tejto oblasti sa postupne vyvíjal. Zdá sa teda užitočné v krátkosti pripomenúť zásady, ktoré Súdny dvor vyvodil s cieľom vyložiť základné ustanovenia Zmluvy v daňovej oblasti. Tri otázky položené vnútroštátnym súdom budú jedna po druhej posudzované so zreteľom na túto analýzu.

22. Touto formuláciou Súdny dvor potvrdzuje, že právomoc vyhradená členským štátom nie je neobmedzená. Musia ju vykonávať tak, aby dodržiavali záväzky prijaté pri pristúpení k Zmluve ES, medzi ktoré patrí okrem iného zákaz obmedziť slobodu príslušníkov jedného členského štátu usadiť sa na území iného členského štátu. Táto sloboda je zakotvená v článku 43 ES, ktorý podľa Súdneho dvora predstavuje „jedno zo základných ustanovení práva Spoločenstva“¹⁴. Sloboda usadiť sa zaručuje príslušníkom Spoločenstva prístup k samostatným zárobkovým činnostiam a ich výkonu, ako aj právo založiť a viesť podniky za rovnakých podmienok ako podmienky stanovené pre vlastných štátnych príslušníkov štátu, v ktorom dochádza k usadeniu sa, a podľa článku 48 ES zabezpečuje právo spoločností, ktoré sú založené podľa zákonov členského štátu a ktoré majú svoje sídlo, ústredie alebo hlavné miesto podnikateľskej činnosti vo vnútri Spoločenstva, vykonávať ich činnosť v dotknutom členskom štáte prostredníctvom dcérskej spoločnosti, organizačnej zložky alebo obchodného zastúpenia¹⁵.

A — *Výkladové zásady*

1. Predpoklady

21. „Hoci za súčasného stavu práva Spoločenstva sa na priame dane ako také nevzťahuje oblasť právomoci Spoločenstva, členské štáty musia vykonávať svoje uznané právomoci tak, aby dodržiavali právo Spoločenstva“. Toto je už klasická formulácia Súd-

13 — C-279/93, Zb. s. I-225, bod 21. Pozri ako posledný rozsudok zo 7. septembra 2004, Manninen, C-319/02, Zb. s. I-7477, bod 19).

14 — Rozsudok z 11. marca 2004, De Lasteyrie du Saillant, C-9/02, Zb. s. I-2409, bod 40.

15 — Rozsudok Saint-Gobain ZN, už citovaný v poznámke pod čiarou 9, bod 35.

23. Tou istou formuláciou Súdny dvor okrem iného spresňuje rozsah obmedzení, ktoré sa takto kladú členskými štátmi. Na jednej strane z toho vyplýva, že obmedzenia vyplývajúce z práva Spoločenstva sa uplatňujú len na právomoci *vykonávané* členskými štátmi. Členské štáty teda majú naďalej voľnosť pre definovanie organizácie a koncepcie svojho daňového systému¹⁶ a určenie potreby rozdeliť si medzi sebou svoju zdaňovaciu právomoc¹⁷. Vzhľadom na to sa na druhej strane v situácii, keď neexistuje harmonizácia vnútroštátnych právnych predpisov v tejto oblasti, pôsobnosť Zmluvy nevzťahuje na ťažkosti vyplývajúce hospodárskym subjektom zo samotných rozdielov medzi daňovými režimami členských štátov¹⁸. Najmä je už dobre zavedená zásada, že rozdielne zaobchádzanie vyplývajúce z rozdielností právnych predpisov členských štátov nepredstavuje diskrimináciu zakázanú Zmluvou¹⁹.

24. Niet teda pochybností o tom, že členské štáty si v daňovej oblasti v zásade zachovávajú široké právomoci²⁰. Musia však brať ohľad na povinnosti, ktoré sa vzťahujú na ich činnosť. Musia starostlivo preverovať, že ich voľba v daňovej oblasti správne zohľadňuje dôsledky pre riadne fungovanie vnútorného trhu, ktoré z nej môžu vyplývať. Za týchto podmienok je úlohou Súdneho dvora ubez-

pečiť sa, že „nadštátne situácie“, ktoré sú spojené s výkonom slobôd pohybu medzi členskými štátmi, nie sú znevýhodnené z dôvodu voľby, ktorú vykonal vnútroštátny zákonodarca²¹.

2. Stav judikatúry Súdneho dvora v oblasti priamych daní

25. Snaha o zachovanie rovnováhy medzi rešpektovaním vnútroštátnych právomocí a požiadavkami vnútorného trhu v tejto oblasti najprv viedla Súdny dvor k výberu prístupu, v ktorom sa sústredil na zásadu nediskriminácie z dôvodu štátnej príslušnosti. Pri tomto prístupe sa sloboda usadiť sa obmedzuje v podstate na pravidlo vnútroštátneho zaobchádzania, podľa ktorej musia členské štáty priznať štátnym príslušníkom iných členských štátov rovnaké daňové zaobchádzanie ako svojim vlastným štátnym príslušníkom²².

16 — Rozsudok Bachmann, už citovaný v poznámke pod čiarou 7, bod 23.

17 — Rozsudok Saint-Gobain ZN, už citovaný v poznámke pod čiarou 9, bod 57. Pozri tiež rozsudok z 21. marca 2002, Cura Anlagen, C-451/99, Zb. s. I-3193, bod 40.

18 — Pozri analogicky v súvislosti s technickými pravidlami rozsudok zo 14. júla 1994, Peralta (C-379/92, Zb. s. I-3453, bod 34). Tiež v daňovej oblasti rozsudok z 12. mája 1998, Gilly (C-336/96, Zb. s. I-2793, bod 47).

19 — V tomto zmysle rozsudok z 28. júna 1978, Kenny, 1/78, Zb. s. 1489, bod 18. V novom kontexte práv európskeho občianstva pozri v rovnakom zmysle rozsudok z 15. júla 2001, Lindfors (C-365/02, Zb. s. I-7183, bod 34).

20 — Vo všeobecnosti rozsudok z 27. februára 1985, Taliansko/Komisia, 55/83, Zb. s. 683, bod 11.

21 — Pojem nadštátnych situácií je tu uprednostnený pred pojmom cezhraničných situácií alebo činností z dôvodov vyložených v bodoch 46 a nasl. mojich návrhov vo veci Carbonati Apunani (rozsudok z 9. septembra 2004, C-72/03, Zb. s. I-8027).

22 — Podľa Súdneho dvora článok 43 ES „v podstate sleduje vykonanie zásady rovnosti zaobchádzania zakotvenej v článku [12 ES] v oblasti samostatných zárobkových činností“ (rozsudok Royal Bank of Scotland, už citovaný v poznámke pod čiarou 9, bod 21).

26. Tento prístup dlho zodpovedal všeobecnému prístupu, ktorý mal Súdny dvor v oblasti slobody usadiť sa²³. Dôsledkom tohto prístupu bolo, že akákoľvek diskriminácia, či už priamo, alebo nepriamo spojená so štátnou príslušnosťou, musela byť zakázaná²⁴. Súdny dvor však v roku 1993 tento prístup zanechal. Svojím rozsudkom Kraus z 31. marca 1993 prestal vykladať článok 43 ES tak, že ukladá len povinnosť nijako nediskriminovať medzi štátnymi príslušníkmi členských štátov. Pripúšťa totiž, že „článkom 48 a 52 odporuje každé vnútroštátne opatrenie..., ktoré napriek tomu, že je uplatniteľné bez diskriminácie súvisiacej so štátnou príslušnosťou, je spôsobilé prekážať výkonu základných slobôd zaručených Zmluvou príslušníkmi Spoločenstva vrátane príslušníkov členského štátu, ktorý je pôvodcom daného opatrenia, alebo robí tento výkon menej prítlačlivým“²⁵. Stojí však za povšimnutie, že Súdny dvor sa oneskoril s rozšírením tejto judikatúry na oblasť priamych daní²⁶.

27. V súčasnosti pripúšťa, že k daňovým obmedzeniam slobody usadiť sa môže dochádzať nezávisle od akejkoľvek diskriminácie založenej na štátnej príslušnosti. Vo svojom rozsudku ICI tak rozhodol, že „hoci ustanovenia týkajúce sa slobody usadiť sa podľa ich znenia sledujú najmä to, aby sa v hostiteľ-

skom členskom štáte zabezpečilo vnútroštátne zaobchádzanie, odporuje im aj zasahovanie štátu pôvodu do toho, aby sa jeho štátny príslušník alebo spoločnosť založená v súlade s jeho právnymi predpismi usadili v inom členskom štáte“²⁷.

28. Vo všetkých nasledujúcich rozsudkoch, v ktorých Súdny dvor považoval za potrebné zísť nad rámec pravidla vnútroštátneho zaobchádzania, nechýba pravidlo nediskriminácie²⁸. Nie je však už spojené s kritériom štátnej príslušnosti. Spochívá skôr na využívaní práva na slobodu pohybu²⁹. V dotknutom vnútroštátnom opatrení je spochybené to, že ukladá osobitnú nevýhodu subjektom, ktoré sa chcú pohybovať alebo usadiť v Spoločenstve. Ide teda o sledovanie *diskriminácií proti príslušníkom Spoločenstva, ktorí si chcú uplatniť svoje práva vychádzajúce zo slobôd pohybu*.

29. Hoci je pochopiteľné, aby sa v tejto oblasti uprednostňoval prístup založený na nediskriminácii z dôvodu štátnej príslušnosti, nemožno ho považovať za výlučný. Iste,

23 — Pozri napríklad rozsudky z 21. júna 1974, Reyners, 2/74, Zb. s. 631, bod 16, a z 18. júna 1985, Steinhäuser, 197/84, Zb. s. 1819, bod 14. Generálny advokát Tesouro vo svojich návrhoch vo veci Collectieve Antennevoorziening Gouda (rozsudok z 25. júla 1991, C-288/89, Zb. s. I-4007) ešte vyzdvihuje judikatúru Súdneho dvora, podľa ktorej zákaz diskriminácie z dôvodu štátnej príslušnosti zohráva „absolútnu a rozhodujúcu úlohu“ v oblasti práva usadiť sa (bod 13).

24 — V tomto zmysle najmä rozsudok Schumacker, už citovaný v poznámke pod čiarou 13, bod 26.

25 — C-19/92, Zb. s. I-1663, bod 32.

26 — V tomto zmysle bod 17 návrhov, ktoré predniesol generálny advokát Léger vo veci Wielockx (rozsudok z 11. augusta 1995, C-80/94, Zb. s. I-2493).

27 — Rozsudok ICI, už citovaný v poznámke pod čiarou 8, bod 21. Pozri rozsudok zo 27. septembra 1988, Daily Mail and General Trust, 81/87, Zb. s. 5483, bod 16.

28 — Pozri medzi inými rozsudky X a Y, už citovaný v poznámke pod čiarou 8, bod 27; Bosal, už citovaný v poznámke pod čiarou 3, bod 27; AMID, už citovaný v poznámke pod čiarou 8, bod 23; De Lasteyrie du Saillant, už citovaný v poznámke pod čiarou 14, bod 45; a v oblasti voľného pohybu kapitálu rozsudky zo 6. júna 2000, Verkooyen, C-35/98, Zb. s. I-4071, bod 34; Manninen, už citovaný v poznámke pod čiarou 13, bod 22, a z 15. júla 2004, Lenz, C-315/02, Zb. s. I-7063, bod 20.

29 — Pozri v tomto zmysle bod 21 návrhov, ktoré predniesol generálny advokát Fennelly vo veci Graf (rozsudok z 27. januára 2000, C-190/98, Zb. s. I-493).

mohlo sa zdať, že takýto prístup lepšie rešpektuje integritu vnútroštátnych daňových systémov. Údajne im neprináša viac obmedzení ako tie, ktoré už vyplývajú z obmedzení, ktoré pripúšťa medzinárodné daňové právo³⁰. Zdanlivo sa totiž približuje k doložke nediskriminácie obsiahnutej vo všetkých medzinárodných daňových dohovoroch³¹. V každom prípade by bol menej prísnejší ako pojem samotného obmedzenia slobody usadiť sa.

Spoločenstva v porovnaní s požiadavkami, ktoré sú vo všeobecnosti obsiahnuté v daňových dohovoroch, javí ako omnoho obmedzujúcejšia³³.

31. Dodám, že zúženie slobody usadiť sa len na pravidlo nediskriminácie z dôvodu štátnej príslušnosti v praxi zahŕňa dva hlavné nedostatky.

30. Táto analýza je však mylná. Takáto aproximácia je viac formálna ako reálna. Reštriktívny prístup k nediskriminácii obsiahnutý v medzinárodných dohovoroch je v skutočnosti vzdialený od jeho extenzívneho uplatňovania Súdny dvorom v jeho daňovej judikatúre. Svedčí o tom najmä judikatúra Schumacker, podľa ktorej sa treba upriamiť na „objektívne rozdiely“ medzi posudzovanými situáciami³². Súdny dvor sa zďaleka neuspokojuje s formálnym rozlišovaním medzi rezidentmi a nerezidentmi a vyžaduje od členských štátov, aby zohľadňovali skutočnú situáciu dotknutých osôb. Takto sa zásada nediskriminácie v práve

32. V prvom rade sa kontrola tohto pravidla nevykonáva ľahko. Predpokladá preukázanie porovnateľnosti predmetných situácií. Zásadou pritom zostáva, že „v oblasti priamych daní situácia rezidentov a situácia nerezidentov v jednom štáte nie sú vo všeobecnosti porovnateľné“³⁴. Za predpokladu, že porovnanie je opodstatnené, treba ďalej skúmať účel sporného opatrenia a potom preveriť, či je rozdiel zavedený uvedeným opatrením potrebný pre cieľ, ktorý sleduje, a či sa uplatnil pomerne k zistenému rozdielu medzi predmetnými situáciami. Takáto operácia si vyžaduje delikátne posúdenia a odôvodnenia opatrenia si v nej nachádzajú uplatnenie už v samotnom štádiu preukazovania diskriminácie. Obzvlášť náročnou sa stáva v prípade obmedzenia, ktoré členský štát ukladá niektorému zo svojich príslušníkov, ktorý vykonával alebo chce využiť svoje práva vychádzajúce zo základných slobôd. V tomto prípade treba porovnávať rôznych

30 — Pozri k tomuto bodu kritickú analýzu Wattel, P. J.: „The EC Court's Attempts to Reconcile the Treaty Freedoms with International Tax Law“, *Common Market Law Review*, 1996, s. 223.

31 — Model daňového dohovoru OECD o príjme a majetku podľa svojho znenia uverejneného 29. apríla 2000 tak vo svojom článku 24 ods. 1 stanovuje, že „štátni príslušníci zmluvného štátu nepodliehajú v inom zmluvnom štáte žiadnemu zdaneniu alebo s ním súvisiacej povinnosti, ktorá je iná alebo ťažšia ako tie, ktorým sú alebo môžu byť vystavení vlastní štátni príslušníci tohto iného štátu, ktorí sa nachádzajú v rovnakej situácii najmä vo vzťahu k bydlisku alebo sídlu“.

32 — Rozsudok Schumacker, už citovaný v poznámke pod čiarou 13, bod 37. V rovnakom zmysle rozsudok Wielockx, už citovaný v poznámke pod čiarou 26, a rozsudok z 27. júna 1996, Asscher, C-107/94, Zb. s. I-3089.

33 — V tomto zmysle pozri Terra, B. J. M., a Wattel, P. J.: *European Tax Law*, Deventer, 3. vydanie, 2001, s. 46.

34 — Pozri ako posledný rozsudok z 1. júla 2004, Wallentin, C-169/03, Zb. s. I-6443, bod 15.

príslušníkov toho istého členského štátu podľa toho, či sa zdržiavajú v tomto štáte alebo či sa pohybujú v Spoločenstve. O takýto prípad ide v tejto veci, keď sa údajná diskriminácia týka situácie dvoch materských spoločností, ktoré sú rezidentmi Spojeného kráľovstva a ich situácia sa líši len v závislosti od miesta usadenia ich dcérskych spoločností.

v Zmluve³⁷. Bolo by užitočné, aby Súdny dvor ukončil tieto nejasnosti³⁸.

33. V druhom rade tento prístup vedie k určitej zmätočnosti v systéme dôvodov odôvodňujúcich právne predpisy spôsobilé zasahovať do slobody pohybu. Generálny advokát Léger mal už príležitosť pripomenúť, že Súdny dvor v daňovej oblasti pripúšťa, že „diskriminačné vnútroštátne právne predpisy možno odôvodniť naliehavými dôvodmi inými ako tie, ktoré sú uvedené v Zmluve, najmä daňovou koherenciou“³⁵. Tieto rozsudky protirečia všeobecnejšej línii judikatúry, ktorá sa tiež uplatňuje v daňovej oblasti,³⁶ a tvrdí, že diskriminačné opatrenie možno odôvodniť len na základe derogáčnych ustanovení výslovne upravených

34. Nezávisle od praktických úvah usudzujem, že zásada nediskriminácie na základe štátnej príslušnosti nie je dostatočná pre ochranu všetkých cieľov, ktoré zahŕňa zavedenie vnútorného trhu. Tento cieľ sleduje, aby sa občanom Únie zaručili všetky výhody, ktoré sú vlastné účinnému výkonu slobôd pohybu. Predstavuje teda jeden z rozmerov európskeho občianstva, a to nadštátny rozmer.

35. Všetky tieto dôvody vysvetľujú potrebu toho, aby sa v daňovej oblasti uplatňoval ten istý pojem obmedzenia slobody usadiť sa ako v ostatných oblastiach. Za obmedzenia tak treba považovať „všetky opatrenia, ktoré zakazujú výkon tejto slobody, prekážajú mu alebo ho robia menej prístupným“³⁹. Zostáva

35 — Návrhy prednesené vo veci Wielockx, už citované v poznámke pod čiarou 26, bod 31 (pozri tam citovanú judikatúru). V rovnakom zmysle bod 49 návrhov, ktoré predniesol generálny advokát Tesoro vo veci Decker (rozsudok z 28. apríla 1998, C-120/95, Zb. s. I-1831).

36 — Pozri napríklad rozsudok Royal Bank of Scotland, už citovaný v poznámke pod čiarou 9, bod 32. Generálny advokát Alber však vo svojich návrhoch v tejto veci vysvetľuje judikatúru, na ktorú sa odkazuje v predchádzajúcej poznámke, skutočnosťou, že sporné opatrenia predstavovali nepriamu diskrimináciu. Priame diskriminácie zásadne nemožno odôvodniť naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu (bod 39).

37 — Pozri ako prvý rozsudok v oblasti voľného pohybu tovarov zo 17. júna 1981, Komisia/Irsko, 113/80, Zb. s. 1625, bod 11. Je však pravdou, že v tejto oblasti judikatúra Súdneho dvora poskyla príklady úvah, ktoré sa od tejto zásady vzdalujú; pozri v oblasti odpadov rozsudok z 9. júla 1992, Komisia/Belgicko (C-2/90, Zb. s. I-4431).

38 — Pozri v tejto súvislosti riešenia, ktoré navrhol generálny advokát Jacobs vo svojich návrhoch vo veci Danner (rozsudok z 3. októbra 2002, C-136/00, Zb. s. I-8147).

39 — Pozri ako posledný rozsudok z 5. októbra 2004, CaixaBank France, C-442/02, Zb. s. I-8961, bod 11, a uznesenie zo 17. februára 2005, Mauri, C-250/03, Zb. s. I-1267, bod 40.

však potrebné skonkretizovať tento pojem v rámci rôznych slobôd pohybu⁴⁰, a to pri zohľadnení osobitnej povahy oblastí, v ktorých sa tieto slobody majú uplatniť.

36. V tejto veci je tak potrebné zohľadniť nutný osobitný rešpekt voči daňovým právomociam členských štátov. Zdá sa mi však, že judikatúra Súdneho dvora už na tento účel poskytuje primerané nástroje pre posúdenie: na jednej strane vyvážené kritériá obmedzení a na druhej strane pojem odôvodnenia založeného na koherencii daňových režimov členských štátov⁴¹.

3. Kritériá obmedzenia slobody usadiť sa

37. Vo vnútornom trhu „charakterizovan [om] zrušením prekážok pre voľný pohyb tovaru, osôb, služieb a kapitálu medzi členskými štátmi“⁴² si už členské štáty nemôžu nevšímať obmedzenia, ktoré z tohto vyplývajú vo vzťahu k definovaniu a uplatňovaniu ich vnútroštátnych politík. V tomto rámci nie je poslaním Súdneho dvora začať spochybňovať každé pravidlo

štátneho pôvodu, ktoré má nepriamy alebo len náhodný vplyv na výkon slobôd pohybu⁴³. Neprináleží mu kontrola volieb politických riešení, ktoré vykonali členské štáty. Súdna kontrola opatrení, ktoré sú spôsobilé zakázať výkon slobôd pohybu, brániť mu alebo ho robiť menej príťažlivým, sleduje skôr zaručenie toho, aby tieto riešenia zohľadňovali dosah na situácie nadštátnej povahy, ktorý môžu mať. Prijaté politiky nemôžu vyústiť do toho, aby zaobchádzali s nadštátnymi situáciami menej priaznivo ako s čisto vnútroštátnymi situáciami. Zdá sa mi, že toto by malo byť cieľom a rámcom kontroly. Len takýto výklad môže zosúladiť zásadu rešpektovania štátnych právomocí a zachovanie cieľa zavedenia vnútorného trhu, v ktorom sú chránené práva európskych občanov.

38. Tento výkladový rámec sám osebe neposkytuje konkrétne kritérium uplatniteľné na analýzu obmedzení slobôd pohybu. Musí však umožniť viesť tvorbu a výklad kritérií prijatých Súdny dvorom.

39. Napokon sa zdá, že do tohto výkladového rámca môžu vstúpiť rôzne kritériá vyvedené judikatúrou Súdneho dvora. Ide

40 — Pozri v prospech osobitného prístupu v oblasti slobody usadiť sa, Mischio, J.: „Les restrictions à la liberté d'établissement: la nécessité d'une clarification“, *Mélanges en hommage à F. Schockweiler*, Nomos, Baden-Baden, 1999, s. 445.

41 — Pozri body 65 a nasl. týchto návrhov.

42 — Článok 3 ods. 1 písm. c) ES.

43 — Pozri v rovnakom zmysle návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Tizzano vo veci *CaixaBank France*, už citovanej v poznámke pod čiarou 39.

o kritérium nediskriminácie z dôvodu štátnej príslušnosti⁴⁴, kritérium dodatočných nákladov uložených príslušníkom Spoločenstva⁴⁵ alebo kritérium prístupu na trh⁴⁶. Tieto rôzne kritériá sú uplatniteľné za rôznych okolností. Svoju inšpiráciu však nachádzajú v rovnakom zdroji, ktorým je podľa mňa zamedziť tomu, aby členské štáty vytvárali alebo zachovávali opatrenia zvyhodňujúce vnútroštátny obchod v neprospech obchodu v rámci Spoločenstva. Takéto obmedzenie môže mať viacero foriem. Môže to byť účinok diskriminácie zvyhodňujúcej vnútroštátnych štátnych príslušníkov. Môže to byť dôsledok opatrenia, ktoré ochraňuje pozície nadobudnuté hospodárskymi subjektmi usadenými na vnútroštátnom trhu, obmedzujúc tak vstup nových subjektov. Takéto obmedzenie môže vyplývať aj z právnych predpisov, ktoré sťažujú obchod medzi členskými štátmi v porovnaní s vnútroštátnym obchodom v členskom štáte⁴⁷.

menej prítlačlivým“. V tejto súvislosti pripomeniem, že akékoľvek obmedzenie hospodárskej alebo obchodnej slobody nie je obmedzením výkonu slobôd pohybu⁴⁸. Toto obmedzenie totiž vždy zahŕňa určitý druh „diskriminácie“, ktorá vyplýva z toho, že členské štáty pripravujú svoje opatrenia bez zohľadňovania účinkov na nadštátne situácie, ktoré z nich vyplývajú. Zmluva zakazuje len tieto posledné uvedené obmedzenia.

B — Uplatnenie kritérií obmedzenia slobody usadiť sa

40. Zdá sa mi, že práve na takéto obmedzenie obchodu v rámci Spoločenstva odkazuje Súdny dvor, keď má v úmysle sledovať „všetky opatrenia, ktoré zakazujú *výkon slobôd pohybu*, bránia mu alebo ho robia

41. V tejto veci sú britské daňové predpisy spochybnené z dvoch dôvodov: na jednej strane z dôvodu, že nepriznávajú rovnaké výhody materským spoločnostiam v závislosti od toho, či majú zahraničné dcérske spoločnosti alebo organizačné zložky, a na druhej strane z dôvodu, že znevýhodňujú skupiny spoločností, ktoré sa chcú usadiť v zahraničí, v porovnaní so skupinami, ktoré sú rezidentmi Spojeného kráľovstva. Na správne uplatnenie kritérií prijatých Súdny dvorom je vhodné riadne odlíšiť tieto dve otázky.

44 — Pozri napríklad rozsudok Komisia/Francúzsko, už citovaný v poznámke pod čiarou 7.

45 — Pozri napríklad rozsudok zo 6. júla 1995, Mars, C-470/93, Zb. s. I-1923.

46 — Pozri napríklad rozsudok CaixaBank France, už citovaný v poznámke pod čiarou 39.

47 — Pozri napríklad v oblasti slobodného poskytovania služieb rozsudok z 26. júna 2001, Komisia/Portugalsko (C-70/99, Zb. s. I-4845, body 25 až 27).

48 — V tomto zmysle pozri rozsudok z 24. novembra 1993, Keck a Mithouard, C-267/91 a C-268/91, Zb. s. I-6097; návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Tesouro vo veci Hünermund a i. (rozsudok z 15. decembra 1993, C-292/92, Zb. s. I-6787), ako aj návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Tizzano vo veci CaixaBank France, už citovanej v poznámke pod čiarou 39, body 62 a 63.

1. O nevýhode spojenej s voľbou právnej formy zahraničného miesta podnikateľskej činnosti

42. Časť prvej otázky, ktorú položil High Court of Justice v tejto veci, sa týka nevýhody vyplývajúcej z toho, M&S sa rozhodol usadiť sa v iných členských štátoch skôr prostredníctvom dcérskych spoločností ako prostredníctvom organizačných zložiek.

43. Pripomeniem, že Súdny dvor už pripustil, že sloboda usadiť sa môže zahŕňať povinnosť nediskriminovať medzi rôznymi formami podnikateľskej činnosti, ktoré si hospodárske subjekty môžu zvoliť. Zdá sa, že to vyplýva najmä z vecí Komisia/Francúzsko⁴⁹, Royal Bank of Scotland⁵⁰ a Saint-Gobain ZN⁵¹. Treba však poznamenať, že v týchto veciach sporná vnútroštátna právna úprava kládla na účely zdaňovania na roveň rôzne formy dotknutých foriem podnikateľskej činnosti.

44. V prvej z týchto vecí sa sporná francúzska právna úprava týkala podmienok poskytnutia daňového úveru nazvaného „daňová záloha“ príjmom dividend rozdeľovaných francúzskymi spoločnosťami. Je preukázané, že francúzsky systém z hľadiska podmienok a spôsobu zdaňovania príjmov žiadnym spôsobom nerozlišuje medzi francúzskymi

spoločnosťami a francúzskymi organizačnými zložkami a obchodnými zastúpeniami zahraničných spoločností. Za takýchto podmienok, riadiacich sa zásadou teritoriality daní, je na účely poskytnutia daňového úveru vhodné tiež zaobchádzať rovnakým spôsobom s oboma formami usadenia sa. V tomto kontexte Súdny dvor tvrdí, že „slobodný výber [vhodnej právnej formy pre výkon ich hospodárskych činností v inom členskom štáte] nesmie byť obmedzovaný diskriminačnými daňovými ustanoveniami“⁵².

45. Vo veci Royal Bank of Scotland, v ktorej bola sporná grécka právna úprava týkajúca sa dane z príjmov spoločností, Súdny dvor na začiatku pripomenul, že „pokiaľ ide o spôsob určenia základu dane, grécke daňové právne predpisy nevytvárajú medzi spoločnosťami, ktoré majú svoje sídlo v Grécku, a spoločnosťami, ktoré majú sídlo v inom členskom štáte a v Grécku stálu prevádzka-reň, taký rozdiel, ktorý by bol spôsobilý zakladať rozdielne zaobchádzanie medzi týmito dvoma kategóriami spoločností“. Hoci tieto spoločnosti v Grécku podliehajú odlišným daňovým povinnostiam, je preukázané, že spôsob určenia základu dane je rovnaký. Preto je akýkoľvek rozdiel v daňovej sadzbe zakázaný a tvrdenie vychádzajúce z odlišností právnej formy treba zamietnuť⁵³.

49 — Už citovaný v poznámke pod čiarou 7.

50 — Už citovaný v poznámke pod čiarou 9.

51 — Už citovaný v poznámke pod čiarou 9.

52 — Bod 22 rozsudku Komisia/Francúzsko, už citovaného v poznámke pod čiarou 7.

53 — Body 29 a 30 rozsudku Royal Bank of Scotland, už citovaného v poznámke pod čiarou 9.

46. V tretej veci, Saint-Gobain ZN, Súdny dvor v rovnakom zmysle rozhodol, že „rozdielne zaobchádzanie s organizačnými zložkami spoločností nerezidentov v porovnaní so spoločnosťami rezidentmi, ako aj obmedzenie slobody voľby formy vedľajšieho miesta podnikateľskej činnosti sa musia považovať za to isté porušenie článkov 52 a 58 Zmluvy“⁵⁴. Nemecká právna úprava vyhradila priznanie určitých daňových výhod týkajúcich sa zdaňovania podielov alebo rozdeľovania dividend len spoločnostiam, ktoré boli rezidentmi Nemecka, s vylúčením spoločností nerezidentov prevádzkujúcich nemecké organizačné zložky. Takéto rozdielne zaobchádzanie je však diskriminačné, pokiaľ sa spoločnosti rezidenti a spoločnosti nerezidenti v súvislosti so zdaniteľnosťou prijímania dividend v Nemecku nachádzajú v objektívne porovnateľných situáciách⁵⁵.

47. Je zjavné, že vo všetkých týchto hypotézach je diskriminácia týkajúca sa voľby formy usadenia sa neoddeliteľná od diskriminácie v závislosti od voľby miesta sídla. Táto diskriminácia vyplýva z toho, že dotknutý štát sa rozhodol na účely zdaňovania na svojom území považovať rôzne formy usadenia sa za rovnocenné. Ak sa v takomto prípade predsa zistí rozdielne zaobchádzanie, je to preto, že v skutočnosti skrýva diskrimináciu z dôvodu štátnej príslušnosti spoločností prevádzkujúcich tieto vedľajšie formy podnikateľskej činnosti.

48. V tejto veci sú zahraničné organizačné zložky a dcérske spoločnosti upravené odlišnými daňovými režimami. Toto rozdielne zaobchádzanie však nevychádza len z toho, že podliehajú odlišným daňovým povinnostiam. Týka sa samotnej organizácie britského systému zdaňovania spoločností. V tomto systéme je rozdielne daňové zaobchádzanie priamo spojené s voľbou právnej formy vedľajšieho miesta podnikateľskej činnosti. Skupiny spoločností nemajú právo na režim daňovej konsolidácie, ktorý sa vzťahuje na príjmy stálych prevádzkarní. Z tohto hľadiska režim daňovej úľavy pre skupinu nevedie k tomu, aby postavil na roveň situáciu dcérskych spoločností a situáciu organizačných zložiek, a to napriek tomu, že predstavuje zmiernenie zo zásady oddeľného zdaňovania spoločností skupiny. V tomto režime sa totiž s presunom strát zaobchádza osobitne; nedochádza ku konsolidovanému spojenému zdaňovaniu. Vyplýva to zo skutočnosti, že s dcérskymi spoločnosťami sa vždy zaobchádza ako so samostatnými právnymi a daňovými jednotkami. Vzhľadom na to rozdiel, ktorý je charakteristický pre zaobchádzanie s týmito dvoma kategóriami foriem podnikateľských činností, nespočíva len v zbavení osobitnej výhody vyplývajúcej z voľby usadiť sa v zahraničí vo forme dcérskych spoločností. Pochádza z rozdielu daňových režimov uplatniteľných na rôzne formy podnikateľských činností.

49. Ustanovenia o slobode usadiť sa nebránia rozdielnemu daňovému zaobchádzaniu medzi fyzickými osobami alebo právnickými osobami nachádzajúcimi sa v odlišných právnych situáciách. Cieľom týchto ustanovení nie je ukladať jednotnosť režimov uplatniteľných na rôzne formy podnikateľských činností. V tomto kontexte chcú len zabezpečiť daňovú neutralitu výkonu práva usadiť sa

54 — Bod 44 rozsudku Saint-Gobain, už citovaného v poznámke pod čiarou 9.

55 — Bod 48.

v Spoločenstve. Akékoľvek iné riešenie by viedlo k spochybneniu najprísnejších daňových režimov v členských štátoch, hoci by sa osobitne nevzťahovali na žiadnu nadštátnu situáciu. Toto nemôže byť účelom pravidiel Zmluvy týkajúcich sa voľného pohybu.

50. Napokon sa mi zdá preukázané, že britská daňová právna úprava nezakazuje britskej spoločnosti usadiť sa v iných členských štátoch pomocou dcérskej spoločnosti. Jedinou relevantnou otázkou v tejto veci je teda to, či usadenie sa v inom členskom štáte vo forme dcérskej spoločnosti spôsobuje pre skupinu a pre jej materskú spoločnosť, ktorá je rezidentom Spojeného kráľovstva, osobitnú nevýhodu, ktorú by nemala, ak by si zvolila usadiť svoje dcérske spoločnosti v krajine svojho sídla.

2. O nevýhode spojenjej s miestom usadenia dcérskej spoločnosti

51. Judikatúra Súdneho dvora učí, že na odmietnutie daňovej výhody možno hľadieť ako na obmedzenie v rozpore so Zmluvou, ak sa javí, že je zásadne spojené s výkonom práva usadiť sa⁵⁶.

52. Hoci otázky položené vnútroštátnym súdom odkazujú len na situáciu materskej spoločnosti, žalobkyne vo veci samej, treba na účely vyjadrenia sa k zlučiteľnosti takej právnej úpravy, aká je sporná vo veci samej, so slobodou usadiť sa, skúmať situáciu skupiny. V tejto súvislosti je nepochybné, že uplatnenie britského režimu daňovej úľavy pre skupinu predstavuje daňovú výhodu pre skupinu, ktorá má z nej prospech. Výhoda, ktorá z nej vyplýva pre žiadajúcu spoločnosť, adresáta presunu strát, je len dôsledkom výhody udelenej skupine. Tejto skupine sa znižuje zdaniteľný príjem jej spoločností v priebehu daného zdaňovacieho obdobia. Na základe spornej vnútroštátnej úpravy však skupina, ktorá má hlavné miesto podnikateľskej činnosti v Spojenom kráľovstve a ktorá chce usadiť svoje dcérske spoločnosti v inom členskom štáte, nemá nárok na túto výhodu. Odmietnutie tejto výhody za okolností danej veci vyplýva len zo samotnej skutočnosti, že M & S využil právo na slobodu usadiť sa.

53. V tomto prípade možno dané obmedzenie ľahko kvalifikovať. V judikatúre Súdneho dvora je tento typ obmedzenia známy. Zaraduje sa do reťazca rozsudkov, ktoré odporujú akémukoľvek opatreniu členského štátu, ktoré obmedzuje využívanie možností voľne sa pohybovať v Spoločenstve príslušníkmi tohto štátu⁵⁷. Odmietnutie sporné v tejto veci predstavuje „obmedzenie na

⁵⁶ — Pozri v tomto zmysle rozsudky z 13. apríla 2000, Baars, C-251/98, Zb. s. I-2787, body 30 a 31, a Asscher, už citovaný v poznámke pod čiarou 32, bod 42.

⁵⁷ — Pozri v tomto zmysle rozsudky z 31. januára 1984, Luisi a Carbone, 286/82 a 26/83, Zb. s. 377; zo 7. júla 1988, Stanton, 143/87, Zb. s. 3877; Daily Mail and General Trust, už citovaný v poznámke pod čiarou 27; zo 7. júla 1992, Singh, C-370/90, Zb. s. I-4265; z 26. januára 1999, Terhoeve, C-18/95, Zb. s. I-345, a z 11. júla 2002, D'Hoop, C-224/98, Zb. s. I-6191.

výstupe“ charakteristické nevýhodným zaobchádzaním, nanúteným spoločnostiam, ktoré si chcú vytvoriť dcérske spoločnosti v iných členských štátoch⁵⁸. V tomto štádiu nie je dôležité vedieť, či majú dcérske spoločnosti M&S iné výhody zo svojho usadenia sa v dotknutých hostiteľských členských štátoch. Stačí konštatovať, že britská právna úprava sama osebe vytvára zásah spôsobilý odradiť spoločnosti usadené v Spojenom kráľovstve od vytvárania dcérskych spoločností v iných členských štátoch.

54. Preto nie je potrebné ani skúmať otázku, či táto právna úprava predstavuje nepriamu formu diskriminácie z dôvodu štátnej príslušnosti. Keďže je dobre preukázané, že sporné opatrenie má charakter zásahu, je zbytočné klásť si otázku — ako to robia rôzne sporové strany —, či sa dcérske spoločnosti nerezidenti pri rozdeľovaní časti svojich ziskov materskej spoločnosti nachádzajú v porovnateľnej situácii voči materskej spoločnosti ako dcérske spoločnosti usadené v Spojenom kráľovstve.

55. Naproti tomu zostáva preveriť, či možno z hľadiska práva Spoločenstva toto obmedzenie odôvodniť. Z ustálenej judikatúry totiž vyplýva, že článok 43 ES nezakazuje obmedzujúce opatrenie, pokiaľ toto opatrenie sleduje legitímny cieľ zlučiteľný so Zmluvou a je odôvodnené naliehavými

dôvodmi všeobecného záujmu. Za tohto predpokladu treba ešte preukázať, že toto opatrenie je spôsobilé zaručiť uskutočnenie predmetného cieľa a nepresahuje rámec toho, čo je na dosiahnutie tohto cieľa potrebné⁵⁹.

C — Hľadanie odôvodnenia obmedzujúceho opatrenia

56. Hneď na začiatku je vhodné vylúčiť tvrdenie nemeckej vlády, podľa ktorého nemožno pripustiť zohľadnenie strát dotknutým štátom, pretože by viedlo k zníženiu príjmov z daní a vzhľadom na to k veľkým rozpočtovým ťažkostiam tohto štátu. Súdny dvor opakovane tvrdí, že „zníženie príjmov z daní sa nemôže považovať za naliehavý dôvod všeobecného záujmu, na ktorý by sa bolo možné odvolávať pri odôvodnení opatrenia, ktoré by bolo v zásade v protiklade so základnou slobodou“⁶⁰.

57. Naproti tomu je potrebné vážnejšie sa zaoberať tvrdeniami založenými na nebezpečenstve straty právomoci alebo ovládania daňového systému dotknutého štátu. Týkajú sa ich dve odôvodnenia: jedno vychádza z uplatňovania daňovej zásady teritoriality a druhé z potreby zabezpečiť koherenciu britského daňového systému.

58 — Pozri návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Tesouro vo veci ICI, už citovanej v poznámke pod čiarou 8, bod 18.

59 — Rozsudok Futura Participations a Singer, už citovaný v poznámke pod čiarou 8, bod 26.

60 — Pozri najmä rozsudok Manninen, už citovaný v poznámke pod čiarou 13, bod 49.

1. Odôvodnenie založené na daňovej zásade teritoriality

nemožno hľadiť tak, že zahŕňa Zmluvou zakázanú diskrimináciu.

58. Vláda Spojeného kráľovstva tvrdí, že odmietnutie priznania predmetnej daňovej výhody je v súlade so zásadou teritoriality, ktorú pripúšťa medzinárodná daňová prax a uznáva judikatúra Súdneho dvora. Podľa tejto vlády uvedená zásada znamená, že nemôže ponúknuť daňovú výhodu tam, kde nemá zdaňovaciu právomoc. Keďže nemá žiadnu právomoc pre zdaňovanie príjmov dcérskych spoločností, ktoré nie sú rezidentmi Spojeného kráľovstva, nemôže zohľadňovať straty týchto spoločností pre poskytnutie výhody skupine, do ktorej patria. Z toho vyvodzuje, že daňová úľava sa môže týkať len spoločností, ktoré sú usadené na jej území alebo ktoré tam vykonávajú hospodársku činnosť.

59. Takáto úvaha vychádza z nesprávneho chápania zásady teritoriality v práve Spoločenstva. Je pravdou, že Súdny dvor v svojom rozsudku Futura Participations a Singer⁶¹ uznal, že v práve Spoločenstva sa daňová zásada teritoriality uplatňuje. Na tomto základe Súdny dvor usudzuje, že na luxemburský režim — spočívajúci v požiadavke, aby presun strát požadovaný daňovníkom, ktorý má svoju organizačnú zložku v tomto štáte, pričom nie je jeho rezidentom, podliehal podmienke, že presunuté straty sú v ekonomickom vzťahu s príjmami, ktoré dosiahol tento daňovník v tomto štáte, —

60. Nemal by sa však nesprávne chápať presný význam, ktorý chcel Súdny dvor prideliť tejto zásade. Súdny dvor tam len uznal potrebu zohľadniť obmedzenia vyplývajúce zo súbežnej existencie daňových suverénit členských štátov⁶². Tieto obmedzenia ukládajú každému členskému štátu, aby sa vyrovnal s konkurenčnými daňovými suverenitami⁶³. Výkon daňovej právomoci každého členského štátu si v súlade s požiadavkami medzinárodného práva vyžaduje naviazanie buď na štátnu príslušnosť daňovníka, alebo na lokalizáciu príjmov zdaniteľných na území tohto štátu. Z toho vyplýva, že hoci má štát právo vystaviť daňovníkov, ktorí sú rezidentmi jeho územia, neobmedzenej daňovej povinnosti, zahraničných daňovníkov môže zdaňovať len z príjmov lokalizovaných na jeho území. Takto Súdny dvor v rozsudku Royal Bank of Scotland spresňuje, že skutočnosť, že spoločnosti, ktoré sú rezidentmi Grécka, a spoločnosti, ktoré v Grécku vykonávajú hospodársku činnosť, no rezidentmi nie sú, nepodliehajú rovnakej daňovej povinnosti, jednoducho vyplýva z „obmedzenej daňovej

62 — K medziam daňovej suverenity členských štátov pozri tiež rozsudok Gilly, už citovaný v poznámke pod čiarou 18, bod 48.

63 — „Politicky a daňovo suverénny štát teda môže vykonávať absolútnu daňovú právomoc vo vnútri svojho územia, ktoré predstavuje určitý druh strážneho poľovného územia; môže sa najmä rozhodnúť, že na tomto území budú súbežne existovať dva alebo viaceré daňové systémy požívajúce viac či menej rozšírenú autonómiu a udržiavajúce medzi sebou vzájomné vzťahy, ktoré sú v prípade potreby definované prostredníctvom dohôv alebo čisto vnútroštátnych dohôd. Naproti tomu štát nemôže vykonávať žiadnu daňovú právomoc mimo svojho územia. To je pozitívny a negatívny aspekt pojmu daňovej suverenity“ (Gest, G., a Texier, G.: *Droit fiscal international*, PUF, Paríž, 2. vydanie, 1990, s. 17).

61 — Už citovaný v poznámke pod čiarou 8.

suverenity štátu zdroja príjmu vo vzťahu k daňovej suverenite štátu sídla spoločnosti“⁶⁴. Spochybnenie limitov vlastných každej daňovej právomoci alebo narušenie systému rozdelenia daňových právomocí medzi členskými štátmi nie je ani zámerom, ani poslaním práva Spoločenstva. Pripomením, že vzhľadom na neexistenciu harmonizácie na úrovni Spoločenstva Súdny dvor nemá právomoc zasahovať do koncepcie a organizácie daňových systémov členských štátov⁶⁵.

aby sa členské štáty vyhýbali svojim povinnostiam voči Spoločenstvu. Rešpekt daňovej suverenity nemožno v práve Spoločenstva chápať ako vyjadrenie zásady „daňovej sebestačnosti“. Členské štáty podpisom Zmluvy súhlasili s tým, že sa podriadia režimu voľného pohybu osôb v Spoločenstve, pričom tento režim vytvára špecifické obmedzenia. Okrem iného ukladá členským štátom povinnosť zohľadňovať nadštátne situácie pri uplatňovaní ich daňových režimov a v dôsledku toho tieto režimy prispôbiť.

61. V už citovanej veci Futura Participations et Singer išlo o organizáciu daní z príjmov v Luxemburgu. V luxemburskom systéme možno preniesť straty na neskoršie príjmy daňovníkov. Na základe ustálených pravidiel medzinárodného práva nemá žiadny členský štát právomoc zdaňovať príjmy daňovníkov nerezidentov pochádzajúce zo zahraničného zdroja. Preto tento členský štát odmietal preniesť straty týchto daňovníkov pochádzajúce zo zahraničného zdroja. Ukladal teda podmienku preukázania ekonomického vzťahu medzi presunutými stratami a príjmami dosiahnutými v zdaňujúcom štáte. Táto podmienka bola úplne odôvodnená. Vyplývala z potreby koordinácie daňovej právomoci zdaňujúceho štátu a daňovej právomoci štátu usadenia toho istého daňovníka.

63. Za týchto podmienok Spojené kráľovstvo nemôže tvrdiť, že udelenie daňovej výhody je podmienené existenciou zodpovedajúcej zdaňovacej právomoci a možnosťou mať z nej prospech. Takýto výklad je v rozpore so základnou zásadou slobody usadiť sa. V tomto štádiu je len dôležité položiť si otázku, či je udelenie tejto výhody spôsobilé ohroziť súbežnú existenciu daňových suverenít členských štátov. V tomto prípade však nič nebráni tomu, aby Spojené kráľovstvo rozšírilo výhody daňovej úľavy na materské spoločnosti, ktoré majú dcérske spoločnosti nerezidentov. Návrh na začatie prejudiciálneho konania bol podaný v kontexte režimu skupín prijatého Spojeným kráľovstvom. Netýka sa zdaňovania jediného daňovníka, ktorý je zahraničným rezidentom a tam vykonáva svoju hlavnú činnosť, ale presunu strát medzi spoločnosťami patriacimi do tej istej skupiny⁶⁶. V rámci skupiny podala návrh materská spoločnosť, ktorá je reziden-

62. Daňová zásada teritoriality predchádza konfliktom daňových právomocí medzi členskými štátmi. Nemožno ju používať na to,

64 — Už citovaný v poznámke pod čiarou 9, bod 29.

65 — Pozri rozsudok Bachmann, už citovaný v poznámke pod čiarou 7, bod 23.

66 — Pozri v rovnakom zmysle rozsudok Bosal, už citovaný v poznámke pod čiarou 3, body 38 až 40.

tom Spojeného kráľovstva a z tohto dôvodu podlieha v tomto štáte neobmedzenej daňovej povinnosti⁶⁷. Daňová právomoc tohto členského štátu voči nej nie je obmedzená. Za týchto podmienok Spojené kráľovstvo nemá právo opierať sa o zásadu teritoriality, aby tak spoločnosti, ktorá je rezidentom jeho územia a patrí do skupiny, odmietlo výhodu spojenú s presunom strát.

64. V skutočnosti sa skôr zdá, že Spojené kráľovstvo týmto tvrdením sleduje pripustenie toho, že predmetnú výhodu nemožno žiadajúcej materskej spoločnosti priznať, pokiaľ nie je kompenzovaná možnosťou zdaníť postupujúcu dcérsku spoločnosť. Podľa názoru samotnej vlády Spojeného kráľovstva sa toto tvrdenie založené na zásade teritoriality v skutočnosti viaže na zásadu daňovej koherencie, ktorú uznal Súdny dvor v už citovanom rozsudku Bachmann. Preto je vhodné zaoberať sa touto otázkou v rámci druhého predloženého odôvodnenia.

2. Odôvodnenie založené na potrebe zabezpečiť koherenciu daňového systému

65. Judikatúra Súdneho dvora pripúšťa, že potreba zabezpečiť koherenciu daňového

režimu môže odôvodniť právnu úpravu spôsobilú obmedziť slobody Spoločenstva⁶⁸.

66. Pojem daňovej koherencie má v práve Spoločenstva dôležitú nápravnú funkciu. Musí slúžiť na nápravu účinkov rozšírenia slobôd Spoločenstva na daňové systémy, ktorých organizácia v zásade patrí do výlučnej právomoci členských štátov. Treba sa totiž vyhnúť tomu, že by uplatnenie slobôd pohybu mohlo viesť k neodôvodneným zásahom podľa vnútornej logiky vnútroštátnych daňových systémov. Podľa slov Súdneho dvora koncepcia daňového systému „prináleží každému členskému štátu“⁶⁹. Za týchto podmienok je zjavné, že zaručenie celistvosti a spravodlivosti vlastných daňových systémov je v legitímnom záujme členských štátov. Z toho však nevyplýva, že tento pojem možno používať ako argument na bránenie cieľom, ktoré sa sledujú v rámci vnútorného trhu. Nemožno pripustiť, aby bol daňový režim organizovaný tak, že uprednostňuje vnútroštátne situácie alebo subjekty. Funkciou daňovej koherencie je teda chrániť celistvosť vnútroštátnych daňových systémov za podmienky, že nekladie prekážku integrácii týchto systémov do rámca vnútorného trhu.

67. Túto krehkú rovnováhu možno vyjadriť pravidlom „dvojitaj neutrality“. Na jednej strane musia byť vnútroštátne daňové pra-

68 — Rozsudok Bachmann, už citovaný v poznámke pod čiarou 7, a rozsudok z 28. januára 1992, Komisia/Belgicko, C-300/90, Zb. s. I-305.

69 — Rozsudok Bachmann, už citovaný v poznámke pod čiarou 7, bod 23.

67 — Pozri v rovnakom zmysle rozsudok Maninien, už citovaný v poznámke pod čiarou 13, bod 38.

vidlá neutrálne vo vzťahu k výkonu slobôd pohybu. V tejto súvislosti je vhodné pripomenúť, že článok 43 ES ukladá daňovú neutralitu usadzovania podnikov v Spoločenstve. Na druhej strane však musí byť výkon slobôd pohybu tak neutrálny, ako je to len možné, vo vzťahu k daňovým predpisom prijatým členskými štátmi. Hospodárske subjekty nesmú využívať právo usadiť sa len s cieľom ohroziť rovnováhu a koherenciu vnútroštátnych daňových systémov. O taký prípad by šlo, ak by sa toto právo využívalo buď s cieľom zneužívajúco uniknúť vnútroštátnym právnym predpisom, alebo s cieľom umelo využívať rozdiely medzi týmito právnymi predpismi⁷⁰. Pojem daňovej koherencie sleduje zaručenie toho, aby príslušníci Spoločenstva nevyužívali ustanovenia Spoločenstva s cieľom nadobudnúť z nich výhody, ktoré nie sú spojené s výkonom slobôd pohybu⁷¹.

68. Za týchto podmienok Súdny dvor pripomína, že „tvrdenie založené na potrebe chrániť daňovú koherenciu treba preveriť z pohľadu účelu, ktorý sleduje sporná daňová právna úprava“⁷². Ak sa podľa logiky tejto právnej úpravy ukáže, že existuje priama a potrebná súvislosť medzi udelením daňovej výhody a kompenzáciou tejto výhody stanoveným daňovým odvodom, možno výhodu odmietnuť s odôvodnením, že nemožno odvieť uvedenú kompenzáciu. Takto mohol

Súdny dvor v už citovanom rozsudku Bachmann skonštatovať, že v belgickej právnej úprave existuje priame spojenie medzi odpočtom príspevkov na poistenie a zdaňovaním súm, ktoré boli povinné zaplatiť poisťovatelia pri plnení týchto poistných zmlúv. Keďže pán Bachmann uzavrel poistné zmluvy v Nemecku a ich plnenie nemohlo byť v Belgicku zdanené, postup belgických orgánov, ktoré odmietli uznať príspevky na poistenie uhradené na základe týchto zmlúv ako odpočítateľnú položku, bol odôvodnený.

69. Ako je tomu v tejto veci? Vlády, ktoré sú v tejto veci vedľajšími účastníkmi, jednomyseľne tvrdia, že by bolo koherentné priznať daňovú úľavu pre skupinu len vtedy, ak existuje možnosť zdaňovať príjmy spoločností, ktoré sa zúčastňujú na tejto daňovej úľave. V predmetnom režime je údajne preukázaná súvislosť medzi daňovou úľavou priznanou žiadajúcej spoločnosti a možnosťou zdaňovať príjmy postupujúcej spoločnosti.

70. Žalobca vo veci samej takúto argumentáciu popiera. Odvoláva sa na ustálenú judikatúru Súdneho dvora, podľa ktorej môže priama súvislosť existovať len v rámci toho istého zdaňovania a voči tomu istému daňovníkovi⁷³. Súvislosť takejto povahy však

70 — Pozri najmä návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Fennelly vo veci *Metallgesellschaft a I.*, už citovanej v poznámke pod čiarou 9.

71 — Inak povedané, ide o zabránenie tomu, aby sa „*free movers*“ vďaka slobodám zvereným cieľom vnútorného trhu premenili na „*free riders*“ (podľa Cordewener, A., Dahlberg, M., Pistone, P., Reimer, E., Romano, C.: „*The Tax Treatment of Foreign Losses: Ritter, M & S, and the Way Ahead*“, *European Taxation*, 2004, s. 221).

72 — Rozsudok *Lenz*, už citovaný v poznámke pod čiarou 28, bod 37.

73 — Pozri najmä rozsudok *Bosal*, už citovaný v poznámke pod čiarou 3, bod 30 a tam citovanú judikatúru.

v tejto veci podľa neho neexistuje. Výhoda priznávaná materským spoločnostiam a odvod, ktorý by mohol byť uložený dcérskym spoločnostiam, sa týkajú odlišných daňovníkov v rámci odlišných daňových systémov⁷⁴.

71. Hoci toto sú medze, v ktorých argument daňovej koherencie možno použiť, je nepochybné, že v tejto veci ho treba zamietnuť. Treba si pritom ale položiť otázku o tomto použití pojmu daňovej koherencie. Ako uviedla generálna advokátka Kokott vo svojich návrhoch v už citovanej veci Manninen, táto oneskorená koncepcia daňovej koherencie vychádza z príliš prísnych kritérií, ktoré nie sú vždy relevantné vzhľadom na cieľ sledovaný spornými právnymi predpismi⁷⁵. Z toho vyplýva, že manévrovací priestor priznaný členským štátom pre odôvodnenie ich daňových režimov je príliš obmedzený. Preto sa mi zdá potrebné zmierniť tieto kritériá, ako to odporučila generálna advokátka Kokott. Na tento účel navrhujem vrátiť sa ku kritériu účelu spornej právnej úpravy. Koherenciu treba najprv posúdiť vzhľadom na účel a logiku sporného daňového režimu.

72. Pripomeniem, že cieľom britského režimu daňovej úľavy pre skupinu je *daňovo neutralizovať účinky vytvorenia skupiny spoločností*. Vytvorenie takejto skupiny nesmie spôsobiť osobitnú nevýhodu vo vzťahu k všeobecným pravidlám zdaňovania spoločností. Spôsob, ako sa to dá dosiahnuť, spočíva v povolení presúvania strát v rámci skupiny. To ale tiež znamená, že z toho nemôže vyplývať pre skupinu dodatočná výhoda. Takto sa vysvetľuje zákaz po druhýkrát využiť postúpené straty. Tento režim teda vytvára na úrovni skupiny vzájomný vzťah medzi presunom strát v rámci skupiny a nemožnosťou využiť tie isté straty na daňové účely. Straty sú presunuté z jednej spoločnosti v prospech inej spoločnosti, kvôli čomu postupujúca spoločnosť stráca právo znovu použiť tieto straty v rámci systému zdaňovania príjmov spoločností. Na výhodu udelenú žiadajúcej spoločnosti sa hľadí ako na neutralizovaný prostredníctvom odvodu, ktorý bude musieť odvieť postupujúca spoločnosť.

73. Preto prináleží Spojenému kráľovstvu, aby preukázalo, že systematické odmietanie zohľadniť straty zahraničných dcérskych spoločností v rámci jeho režimu skupín je spôsobilé zachovať túto logiku.

74. V tejto súvislosti je zjavné, že ak je možné straty zahraničných dcérskych spoločností presunúť alebo preniesť na neskoršie obdobia v štáte usadenia, priznanie daňovej úľavy v Spojenom kráľovstve vytvára riziko ohrozenia cieľa režimu skupiny. Presun alebo

74 — Pozri *mutatis mutandis* rozsudok Bosal, už citovaný v poznámke pod čiarou 3, bod 31.

75 — Generálna advokátka Kokott vo svojich návrhoch v tejto veci, už citovanej v poznámke pod čiarou 13, pripomína, že Súdny dvor obmedzil pojem daňovej koherencie v nadväznosti na rozsudok Bachmann, už citovaný v poznámke pod čiarou 7, bod 53. Z toho vyplýva, že „úzke pridržavanie sa požiadavky toho istého daňovníka môže viesť v určitých prípadoch k svojvoľným výsledkom“ (bod 57 a príklady citované v nasledujúcich bodoch).

prenos týchto strát v štáte usadenia je totiž spôsobilý vytvoriť obdobný prospech pre celú skupinu. Mohlo by z toho preto vzniknúť dvojité zohľadnenie týchto strát v prospech skupiny. Takáto výhoda je v rozpore s neutralitou, ktorú tento režim sleduje. V tomto prípade sa zákaz presunu zahraničných strát na výsledky materskej spoločnosti ukazuje ako odôvodnený.

75. Treba sa ešte ubezpečiť, že takéto riziko existuje. Dotknutý členský štát sa nemôže uspokojiť s tým, že zakáže akýkoľvek presun strát len z dôvodu, že nemôže zdaňovať zahraničné dcérske spoločnosti. Ak koná takto, predmetný zákaz zjavne presahuje rámec toho, čo je potrebné na ochranu koherencie jeho režimu skupín. Takýto zákaz v skutočnosti spôsobuje pridanie cieľov, ktoré nesúvisia logikou tohto systému, či už ide o ochranu príjmov dotknutého členského štátu, alebo o zvýhodňovanie skupín, ktoré vykonávajú všetku svoju hospodársku činnosť na jeho území. Takéto ciele by v každom prípade boli v rozpore s právom Spoločenstva.

76. Za okolností ako v tejto veci teda treba, aby dotknutý členský štát zohľadňoval zaobchádzanie uplatniteľné na straty dcérskych spoločností v štátoch ich sídla⁷⁶. Odôvodnenie vychádzajúce z koherencie režimu daňovej úľavy možno pripustiť len vtedy, ak

môžu byť zahraničné straty predmetom rovnocenného zaobchádzania v štáte, v ktorom vznikli.

77. Súdny dvor už rozvinul takéto riešenie založené na porovnávaní a rovnocennosti zaobchádzania poskytovaného v rôznych členských štátoch, a to v oblasti zdravotníckych služieb v rámci vnútroštátnych režimov sociálneho zabezpečenia⁷⁷. Zdá sa mi, že je úplne vhodné, aby sa uplatnilo v daňovej oblasti, v ktorej sa uplatňujú rovnaké predpoklady⁷⁸. Potrebný účinok článku 43 ES si teda vyžaduje, aby orgány príslušné pre udelenie daňovej výhody spornej v tejto veci zohľadnili výhody, ktoré môžu byť udelené právnymi predpismi štátu usadenia dcérskych spoločností skupiny⁷⁹. Ak je koherentné, aby bola daňová úľava pre skupinu v určitých prípadoch zamietnutá, je aspoň potrebné, aby bolo toto odmietnutie odôvodnené a založené na zohľadnení situácií dcérskych spoločností v štáte ich sídla.

78. Holandské kráľovstvo však proti takémuto riešeniu uvádza námietku. Usudzuje, že povolenie presunu zahraničných strát v rámci režimov skupín prijatých členskými

77 — Pozri v tomto zmysle rozsudky z 23. októbra 2003, Inizan, C-56/01, Zb. s. I-12403, a z 12. júla 2001, Smits a Peerbooms, C-157/99, Zb. s. I-5473.

78 — A to právomoci uznané členskými štátmi, neexistencia harmonizácie na úrovni Spoločenstva, požiadavky vyplývajúce zo základných slobôd práva Spoločenstva (pozri body 21 až 24 týchto návrhov).

79 — Pozri analogicky návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Lenz vo veci Halliburton Services (rozsudok z 12. apríla 1994, C-1/93, Zb. s. I-1137, bod 40).

76 — Pre analogickú úľavu pozri rozsudok Manninen, už citovaný v poznámke pod čiarou 13, bod 54, a návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Fennelly vo veci Metallgesellschaft a i., už citovanej v poznámke pod čiarou 9, bod 32.

štátmi môže spôsobiť všeobecné rozvrátenie vnútroštátnych systémov. Podľa neho sa možno domnievať, že v rámci skupín spoločností sa bude systematicky organizovať presun strát, pričom tieto straty budú smerovať výlučne do spoločností skupiny usadených v členských štátoch s najvyššími daňovými sadzbami. Dôvodom je to, že v týchto štátoch majú presunuté straty vyššiu hodnotu. Preto vznikajú odôvodnené obavy pred rozvinutím naozajstného „obchodu so stratami“ na úrovni Spoločenstva⁸⁰. Takéto riešenie by viedlo nielen k ohrozeniu spoľahlivosti týchto režimov daňových úľav pre skupinu, ale i k ohrozeniu rozpočtovej rovnováhy dotknutých štátov. Zruinovalo by základy ich ekonomických a sociálnych systémov.

79. Toto riziko určite nemožno zanedbať. Netreba ho však ani preceňovať. Jeho ľahké riešenie možno nájsť v požiadavke, aby právo na daňovú úľavu podliehalo podmienke, že straty zahraničných dcérskych spoločností *nemôžu byť* predmetom výhodného daňového zaobchádzania v štáte ich sídla. Pokiaľ štát usadenia zahraničných dcérskych spoločností umožňuje týmto spoločnostiam započítať tieto straty v prospech inej osoby alebo ich preniesť na iné zdaňovacie obdobia, Spojené kráľovstvo má právo brániť požiadavke cezhraničného presunu strát. Daňovú úľavu potom bude treba hľadať v štáte

usadenia. Spoločnosti si z tohto dôvodu nebudú môcť slobodne vybrať miesto započítania svojich strát.

80. Podobnú podmienku možno odôvodniť na základe článku 43 ES. Je totiž legitímne uprednostniť pravidlá štátu usadenia, pokiaľ ponúkajú rovnocenné zaobchádzanie so stratami skupiny. Na jednej strane je nepochybné, že usadenie sa, ktoré zahŕňa „stálu a kontinuálnu účasť na hospodárskom živote členského štátu“⁸¹, spôsobuje osobitné obmedzenia, ktorým hospodársky subjekt naďalej podlieha⁸². Pokiaľ je zaobchádzanie so stratami pre skupinu rovnocenné, tieto obmedzenia nemajú vplyv na slobodu usadiť sa. Za týchto podmienok majú rozdiely v zaobchádzaní, ktoré z toho môžu pre skupinu vyplynúť, pôvod len v existujúcich rozdieloch medzi vnútroštátnymi daňovými právnymi predpismi. Na druhej strane je takáto podmienka spôsobilá umožniť zachovanie koherencie a celistvosti vnútroštátnych daňových systémov udeľujúcich daňové úľavy pre skupinu.

81. Možno namietat, že pre Spojené kráľovstvo bude neprimerane ťažké preveriť, či v inom členskom štáte existuje možnosť daňovej úľavy. V tejto súvislosti je namieste pripomenúť, že členské štáty majú

80 — Výraz pochádza z Goldsmith, J.-C.: „Intégration a consolidation des résultats en droit fiscal comparé (v súvislosti so zdaňovaním skupín spoločností a spoločností s medzištátnym rozmerom)“, *La Semaine juridique (édition commerce et industrie)*, 1971, s. 456.

81 — Rozsudok z 30. novembra 1995, Gebhard, C-55/94, Zb. s. I-4165, bod 25.

82 — V tomto zmysle rozsudok Peralta, už citovaný v poznámke pod čiarou 18, bod 52.

k dispozícii nástroje pre posilnenú spoluprácu podľa smernice Rady z 19. decembra 1977 o vzájomnej pomoci príslušných úradov členských štátov v oblasti priamych daní⁸³. Na základe týchto ustanovení majú príslušné orgány členského štátu možnosť vyžiadať si od príslušných orgánov iného členského štátu všetky informácie spôsobilé umožniť im výpočet správnej výšky dane z príjmov právnických osôb. Tento nástroj administratívnej spolupráce fakticky „ponúka možnosti získať potrebné informácie porovnateľné s možnosťami existujúcimi v rámci daňových orgánov vo vnútroštátnom meradle“⁸⁴. Okrem toho sa mi nezdá byť vylúčené, že dotknutý členský štát môže uložiť spoločnosti, ktorá podá žiadosť o daňovú úľavu pre skupinu, informačnú povinnosť o daňovej situácii skupiny, do ktorej táto spoločnosť patrí, a najmä o možnosti zaobchádzania so stratami dcérskych spoločností v štáte ich usadenia. V tomto prípade sa však treba uistiť, že tieto požiadavky nepresahujú rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie sledovaného cieľa získať informácie⁸⁵.

členského štátu, aké sú sporné vo veci samej, zakazujúce materskej spoločnosti, ktorá má dcérske spoločnosti v iných členských štátoch, požívať výhody režimu uplatniteľného na spoločnosti, ktoré majú v zahraničí organizačné zložky. Naproti tomu týmto ustanoveniam odporujú také právne predpisy členského štátu, aké sú sporné vo veci samej, v časti, kde zbavujú spoločnosť usadenú v tomto členskom štáte práva na daňovú úľavu pre skupinu z dôvodu, že jej dcérske spoločnosti sú rezidentmi iných členských štátov, pričom by tomu bolo inak, ak by tieto dcérske spoločnosti boli rezidentmi Spojeného kráľovstva alebo v ňom vykonávali hospodársku činnosť. Tým istým ustanoveniam však neodporujú vnútroštátne právne predpisy, ktoré podmieňujú právo na takúto úľavu preukázaním toho, že straty dcérskych spoločností, ktoré sú rezidentmi iných členských štátov, nemôžu byť predmetom rovnocenného daňového zaobchádzania v týchto iných členských štátoch. Upresňujem, že toto zaobchádzanie môže mať buď formu presunu strát tretej osobe, alebo formu prenosu strát v prospech toho istého daňovníka na iné zdaňovacie obdobia.

IV — Výsledky analýzy

82. Z tejto analýzy vyplýva, že článkom 43 ES a 48 ES neodporujú také právne predpisy

83. Toto riešenie sa bezpochyby javí ako komplexné. Zaväzuje orgány dotknutého členského štátu zohľadňovať daňovú situáciu spoločností, ktoré nemajú sídlo na jeho území. Zdá sa mi však, že pri neexistencii harmonizácie na úrovni Spoločenstva len riešenie tohto druhu umožňuje zachovať rovnováhu medzi daňovými právomocami členských štátov a požiadavkami slobody vyplývajúcej z vnútorného trhu. Za týchto podmienok neprináleží Súdnemu dvoru defi-

83 — Ú. v. ES L 336, s. 15; Mim. vyd. 09/001, s. 63. Táto smernica bola nedávno zmenená a doplnená smernicou Rady 2004/56/ES z 21. apríla 2004 (Ú. v. ES L 127, s. 70; Mim. vyd. 09/002, s. 13).

84 — Rozsudok Schumacker, už citovaný v poznámke pod čiarou 13, bod 45.

85 — Rozsudok Futura Participations a Singer, už citovaný v poznámke pod čiarou 8, bod 36.

novat' pre všetky členské štáty jednotný režim, ktorý by slúžil ako model pre takéto vnútroštátne daňové systémy alebo pre prípadný návrh prijatý inštitúciami Spoločen-

stva. Úlohou Súdneho dvora je len ohraničiť povinnosti, ktoré dotknutému členskému štátu vyplývajú z jeho záväzku v rámci Spoločenstva.

V — Návrh

84. Vzhľadom na tieto úvahy navrhujem Súdnemu dvoru, aby na otázky, ktoré v tejto veci položil High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Spojené kráľovstvo), takto:

1. Článkom 43 ES a 48 ES odporujú také daňové právne predpisy členského štátu, aké sú sporné vo veci samej, zakazujúce materskej spoločnosti usadenej v členskom štáte požívať právo na daňovú úľavu pre skupinu z dôvodu, že jej dcérske spoločnosti sú usadené v iných členských štátoch, hoci táto daňová úľava by bola udelená, ak by boli uvedené dcérske spoločnosti rezidentmi toho istého členského štátu.
2. Tým istým článkom neodporujú vnútroštátne právne predpisy, ktoré podmieňujú právo na takú daňovú úľavu pre skupinu, akú upravuje predmetný členský štát, preukázaním toho, že straty dcérskych spoločností, ktoré sú rezidentmi iných členských štátov, nemôžu byť predmetom rovnocenného daňového zaobchádzania v týchto členských štátoch.