

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

25. února 2010*

Ve věci C-337/08,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemsko) ze dne 11. července 2008, došlým Soudnímu dvoru dne 21. července 2008, v řízení

X Holding BV

proti

Staatssecretaris van Financiën,

SOUDNÍ DVŮR (druhý senát),

ve složení J.-C. Bonichot (zpravodaj), předseda čtvrtého senátu, zastupující předseda druhého senátu, C. W. A. Timmermans, K. Schiemann, P. Kūris a L. Bay Larsen, soudci,

* Jednací jazyk: nizozemština.

generální advokátka: J. Kokott,
vedoucí soudní kanceláře: M. Ferreira, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 25. června 2009,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za X Holding BV F. A. Engelenem a S. C. W. Doumou, belastingadviseurs,
- za nizozemskou vládu C. M. Wissels, M. Noort a D. J. M. de Gravem, jako zmocněnci,
- za německou vládu M. Lummu, C. Blaschkem a B. Kleinem, jako zmocněnci,
- za španělskou vládu M. Muñoz Pérezem a B. Plaza Cruz, jako zmocněnci,
- za francouzskou vládu G. de Berguesem a J.-C. Graciou, jako zmocněnci,
- za portugalskou vládu L. Inez Fernandesem a J. Menezes Leitãem, jako zmocněnci,

- za švédskou vládu A. Falk, S. Johannesson a K. Petkovskou, jako zmocněnkyněmi,

- za vládu Spojeného království H. Walker, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s M. Grayem, barrister,

- za Komisi Evropských společenství R. Lyalem a W. Roelsem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 19. listopadu 2009,

vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 43 ES a 48 ES.

- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společnostmi X Holding BV (dále jen „X Holding“), kapitálovou společností se sídlem v Nizozemsku, a nizozemskou finanční správou ohledně jejího odmítnutí přiznat uvedené společnosti možnost vytvoření jedné daňové jednotky s dceřinou společností-nerezidentem.

Právní rámec

Dohoda o zamezení dvojího zdanění uzavřená mezi Belgickým královstvím a Nizozemským královstvím

- 3 Dohoda ze dne 5. června 2001 mezi Belgickým královstvím a Nizozemským královstvím o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oblasti daní z příjmu a z majetku (dále jen „dohoda o zamezení dvojího zdanění“) ve svém čl. 7 odst. 1 v souladu se vzorovou smlouvou vypracovanou Organizací pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD) stanoví:

„Zisky podniku smluvního státu mohou být zdaněny pouze v tomto státě, ledaže tento podnik vykonává činnost v jiném smluvním státě prostřednictvím stálé provozovny, která se zde nachází. Vykonává-li podnik svou činnost tímto způsobem, pak lze zisky tohoto podniku zdanit v jiném státě, ale pouze pokud je lze připsat této provozovně.“

- 4 Pobírá-li daňový poplatník usazený v Nizozemsku příjmy, které musí být podle článku 7 dohody o zamezení dvojího zdanění zdaněny v Belgii, Nizozemské království přizná snížení daně podle čl. 23 odst. 2 téže dohody, které je v nizozemských právních předpisech stanoveno za účelem zamezení dvojího zdanění.

Nizozemská právní úprava

- 5 Článek 15 zákona z roku 1969 o dani z příjmů právnických osob stanoví:

„1. Disponuje-li daňový poplatník (mateřská společnost) vlastnictvím v právním a hospodářském smyslu minimálně k 95 % podílů na splaceném základním kapitálu jiného daňového poplatníka (dceřiné společnosti), vybere se na žádost obou daňových poplatníků od nich daň takovým způsobem, jako by se jednalo o jednoho daňového poplatníka, a to tak, jako kdyby činnosti a majetek dceřiné společnosti byly součástí činností a majetku mateřské společnosti. Daň se vybere od mateřské společnosti. Poplatníci jsou tedy společně považováni za jednu daňovou jednotku. Součástí jedné daňové jednotky může být více dceřiných společností.

[...]

3. První odstavec se použije pouze tehdy, jestliže

[...]

- b. se pro výpočet výše zisku použijí pro oba daňové poplatníky stejná ustanovení;

- c. oba daňoví poplatníci mají sídlo v Nizozemsku a v případě, že se zákon o správě daní a poplatků [(Belastingregeling voor het Koninkrijk)] nebo dohoda o zamezení dvojího zdanění vztahuje na jednoho z daňových poplatníků, je uvedený poplatník podle této právní úpravy nebo této dohody rovněž považován za usazeného v Nizozemsku;

[...]

4. Správním opatřením s obecnou působností může být stanoveno, za jakých podmínek lze odchylně od odst. 3 písm. b) umožnit daňovým poplatníkům, na něž se tytéž právní předpisy nepoužijí za účelem zjištění výše zisku, aby přesto vytvořili daňovou jednotku. Krom toho daňový poplatník, který podle své vnitrostátní právní úpravy nebo podle zákona o správě daní a poplatků [Nizozemského] království, popřípadě též podle dohody o zamezení dvojího zdanění, není usazen v Nizozemsku, ale provozuje podnik prostřednictvím stále provozovny nacházející se v Nizozemsku, může odchylně od odst. 3 písm. c), za podmínek, které jsou stanoveny správním opatřením s obecnou působností, tvořit součást daňové jednotky, jestliže pravomoc zdaňovat zisk pocházející z tohoto podniku byla Nizozemsku přiznána na základě zákona o správě daní a poplatků tohoto království nebo dohody o zamezení dvojího zdanění a jestliže:

- a. se místo skutečného vedení tohoto daňového poplatníka nachází na Nizozemských Antilách, v Arubě, členském státě Evropské unie anebo státě, na nějž se vztahuje dohoda o zamezení dvojího zdanění uzavřená s Nizozemskem, která stanoví zákaz diskriminace stálých provozoven;
- b. daňovým poplatníkem podle písmene a) je akciová společnost nebo společnost s ručením omezeným anebo subjekt, který je s nimi srovnatelný svou povahou a způsobem svého založení, a

- c. účast v dceřině společnosti uváděné v odstavci 1 spadá do majetku stálé provozovny mateřské společnosti v Nizozemsku, pokud daňový poplatník uvedený v písmeni a) je součástí daňové jednotky jakožto mateřská společnost.

[...]“

Spor v původním řízení a předběžná otázka

- 6 X Holding usazená v Nizozemsku je jediným akcionářem společnosti F, jež byla založena podle belgického práva, je usazena v Belgii a nepodléhá dani z příjmu právnických osob v Nizozemsku.
- 7 Jak X Holding, tak i společnost F požadovaly, aby byly považovány za jednu daňovou jednotku ve smyslu čl. 15 odst. 1 nizozemského zákona z roku 1969 o dani z příjmů právnických osob. Jejich návrh byl nizozemskou finanční správou odmítnut z toho důvodu, že společnost F nemá oproti tomu, co vyžaduje čl. 15 odst. 3 písm. c) tohoto zákona, sídlo v Nizozemsku.
- 8 Rechtbank te Arnhem (soud v Arnhemu), k němuž byla podána žaloba proti tomuto odmítnutí, potvrdil jeho legalitu, přičemž odkázal zejména na rozsudek ze dne 13. prosince 2005, Marks & Spencer (C-446/03, Sb. rozh. s. I-10837).

- 9 Společnost X Holding podala proti tomuto rozhodnutí kasační opravný prostředek k Hoge Raad der Nederlanden (nizozemský nejvyšší soud). Tento soud se rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Má být článek 43 ES ve spojení s článkem 48 ES vykládán v tom smyslu, že brání tomu, aby prostřednictvím vnitrostátní právní úpravy členského státu [...], podle které si mateřská společnost a její dceřiná společnost mohou zvolit, že jimi dlužná daň bude vybrána od mateřské společnosti usazené v tomto členském státu tak, jako by se jednalo o jednoho daňového poplatníka, byla tato možnost volby vyhrazena společností, které, pokud jde o zdanění jejich zisků, podléhají daňové pravomoci dotčeného členského státu?“

K návrhu na znovuotevření ústní části řízení

- 10 Podáním došlým kanceláři Soudního dvora dne 2. prosince 2009 navrhla společnost X Holding Soudnímu dvoru, aby podle článku 61 jednacího řádu nařídil znovuotevření ústní části řízení. Podle této společnosti je stanovisko generální advokátky založeno na nesprávném výkladu nizozemského vnitrostátního i mezinárodního daňového práva.
- 11 Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že Soudní dvůr může podle článku 61 svého jednacího řádu bez návrhu nebo na návrh generálního advokáta nebo na návrh účastníků řízení nařídít znovuotevření ústní části řízení, pokud má za to, že věc není dostatečně objasněna nebo že musí být rozhodnuta na základě argumentu, který nebyl mezi účastníky řízení projednán (viz zejména rozsudek ze dne 16. prosince 2008, *Cartesio*, C-210/06, Sb. rozh. s. I-9641, bod 46).

- 12 Nizozemské právo použitelné v původním řízení však bylo uváděno a komentováno v písemných a ústních vyjádřeních předložených a přednesených Soudnímu dvoru. Za těchto podmínek má Soudní dvůr za to, že disponuje všemi poznatky potřebnými pro zodpovězení otázek položených předkládajícím soudem.
- 13 Krom toho se netvrdí, že by projednávaná věc měla být rozhodnuta na základě nějakého argumentu, který nebyl projednán před Soudním dvorem.
- 14 Návrh na znovuotevření ústní části řízení je tudíž po vyslechnutí generální advokátky nutno zamítnout.

K předběžné otázce

- 15 Podstatou předběžné otázky předkládajícího soudu je, zda články 43 ES a 48 ES brání právní úpravě členského státu, jež dovoluje mateřské společnosti vytvořit jednu daňovou jednotku se svou dceřinou společností-rezidentem, ale vytvoření takovéto jediné daňové jednotky s dceřinou společností-nerezidentem neumožňuje, jestliže se na zisky naposled zmíněné dceřiné společnosti nevztahují daňové předpisy tohoto členského státu.
- 16 Je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury sice přímé daně spadají do pravomoci členských států, avšak členské státy musí při jejím výkonu dodržovat právo Společenství (viz zejména výše uvedený rozsudek Marks & Spencer, bod 29; rozsudek ze

dne 12. prosince 2006, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, Sb. rozh. s. I-11673, bod 36, jakož i rozsudek ze dne 17. září 2009, *Glaxo Wellcome*, C-182/08, Sb. rozh. s. I-8591, bod 34).

- 17 Svoboda usazování, kterou článek 43 ES přiznává státním příslušníkům Společenství a která pro ně zahrnuje přístup k samostatně výdělečným činnostem a jejich výkon, jakož i zřizování a řízení podniků za stejných podmínek jako za podmínek stanovených právními předpisy členského státu usazení pro jeho vlastní státní příslušníky, zahrnuje v souladu s článkem 48 ES pro společnosti založené podle právních předpisů některého členského státu, jež mají své sídlo, ústřední správu nebo hlavní provozovnu uvnitř Evropského společenství, právo vykonávat jejich činnosti v dotyčném členském státě prostřednictvím dceřiné společnosti, pobočky nebo zastoupení (viz zejména rozsudek ze dne 21. září 1999, *Saint-Gobain ZN*, C-307/97, Recueil, s. I-6161, bod 35, jakož i výše uvedený rozsudek *Marks & Spencer*, bod 30).
- 18 V tomto ohledu možnost poskytovaná nizozemským právem mateřským společnostem-rezidentům a jejich dceřiným společnostem-rezidentům, aby byly zdaňovány tak, jako by tvořily jednu daňovou jednotku, tzn. podléhaly režimu daňové integrace, představuje pro dotčené společnosti výhodu. Tento režim zejména umožňuje konsolidovat na úrovni mateřské společnosti zisky a ztráty společností, které jsou součástí daňové jednotky, a zajistit, aby si transakce provedené uvnitř skupiny zachovaly daňově neutrální povahu.
- 19 Vyloučení takovéto výhody pro mateřskou společnost, která vlastní dceřinou společností usazenou v jiném členském státě, může činit výkon svobody usazování mateřskou společností méně atraktivním tím, že tuto mateřskou společnost odrazuje od zřizování dceřiných společností v jiných členských státech.

- 20 Aby takové rozdílné zacházení bylo slučitelné s ustanoveními Smlouvy o ES týkajícími se svobody usazování, je třeba, aby se týkalo situací, které nejsou objektivně srovnatelné, anebo bylo odůvodněno naléhavým důvodem obecného zájmu (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 12. prosince 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, Sb. rozh. s. I-11753, bod 167).
- 21 Nizozemská, německá a portugalská vláda uvádějí, že tyto dva případy nejsou objektivně srovnatelné, jelikož se dceřiné společnosti-rezidenti a dceřiné společnosti-nerezidenti nenacházejí ohledně daňového režimu, o který jde v původním řízení, ve srovnatelných daňových situacích. Zejména tvrdí, že dceřiná společnost, která má sídlo v jiném členském státě, nepodléhá daňové pravomoci státu, kde má sídlo mateřská společnost, takže nemůže být začleněna do daňové jednotky, která je zdaňována v naposled zmíněném členském státě.
- 22 V tomto ohledu z judikatury Soudního dvora vyplývá, že se srovnatelnost situace Společenství s vnitrostátní situací musí zkoumat s ohledem na cíl sledovaný dotčenými vnitrostátními ustanoveními (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 18. července 2007, *Oy AA*, C-231/05, Sb. rozh. s. I-6373, bod 38).
- 23 Je třeba konstatovat, že v daňovém právu sice může bydliště, sídlo či místo podnikání poplatníků představovat faktor, který může odůvodnit vnitrostátní pravidla, jež zakládají rozdílné zacházení mezi poplatníky-rezidenty a poplatníky-nerezidenty, avšak není tomu tak vždy. Přípuštění toho, že by členský stát sídla mohl volně uplatňovat rozdílné zacházení pouze z toho důvodu, že se sídlo společnosti nachází v jiném členském státě, by totiž zbavilo článek 43 ES jeho smyslu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 28. ledna 1986, *Komise v. Francie*, 270/83, *Recueil*, s. 273, bod 18, jakož i výše uvedený rozsudek *Marks & Spencer*, bod 37).

- 24 Situace mateřské společnosti-rezidenta, která si přeje vytvořit jednu daňovou jednotku s dceřinou společností-rezidentem, a situace mateřské společnosti-rezidenta, která si přeje vytvořit jednu daňovou jednotku s dceřinou společností-nerezidentem, však jsou vzhledem k cíli daňového režimu, o jaký se jedná v původním řízení, objektivně srovnatelné, jelikož se obě snaží využít výhody, které jim tento režim skýtá, zejména konsolidovat na úrovni mateřské společnosti zisky a ztráty společností začleněných do jedné daňové jednotky a zachovat daňově neutrální povahu transakcí provedených uvnitř skupiny.
- 25 Je třeba zkoumat, zda takové rozdílné zacházení, o jaké se jedná v původním řízení, je odůvodněno naléhavým důvodem obecného zájmu.
- 26 Má-li být takovýto rozdíl odůvodněný, musí být způsobilý zaručit uskutečnění dotčeného cíle a nepřekračovat meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 15. května 1997, Futura Participations a Singer, C-250/95, Recueil, s. I-2471, bod 26; ze dne 11. března 2004, de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, Recueil, s. I-2409, bod 49, jakož i výše uvedený rozsudek Marks & Spencer, bod 35).
- 27 Vlády, které přednesly svá vyjádření před Soudním dvorem, uvádějí, že dotčené rozdílné zacházení, o které jde v původním řízení, je odůvodněno zejména cílem zajistit ochranu rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členské státy.
- 28 V tomto ohledu je třeba připomenout, že ochrana dělby zdaňovací pravomoci mezi členské státy může způsobit, že na hospodářské činnosti společností usazených

v jednom z těchto států bude nezbytné použít pouze daňová pravidla tohoto členského státu, a to jak na zisky, tak i na ztráty (viz výše uvedený rozsudek Marks & Spencer, bod 45, jakož i rozsudek ze dne 15. května 2008, Lidl Belgium, C-414/06, Sb. rozh. s. I-3601, bod 31).

- 29 Kdyby byla společností poskytnuta možnost volby ohledně zohledňování jejich ztrát v členském státě jejich usazení nebo v jiném členském státě, narušila by se tím ve značné míře vyvážená dělba zdaňovací pravomoci mezi členské státy, neboť základ daně by byl v prvním státě zvýšen a ve druhém státě snížen ve výši převedených ztrát (viz výše uvedené rozsudky Marks & Spencer, bod 46; Oy AA, bod 55, jakož i Lidl Belgium, bod 32).
- 30 Stejně tomu je i v případě takového režimu daňové integrace, o jaký jde v původním řízení.
- 31 Jelikož mateřská společnost se může sama libovolně rozhodnout, že vytvoří daňovou jednotku se svou dceřinou společností a z roku na rok ji opět rozpustí, možnost zahrnout do jedné daňové jednotky dceřinou společnost-nerezidenta by znamenala, že jí bude ponechána volba daňového režimu použitelného na ztráty této dceřiné společnosti, jakož i volba místa, kde budou tyto ztráty zohledněny.
- 32 Jelikož rozsah daňové jednotky může být takto měněn, mělo by přiznání možnosti začlenit do ní dceřinou společnost-nerezidenta za následek, že by bylo mateřské společnosti umožněno, aby si libovolně zvolila členský stát, kde uplatní ztráty této dceřiné společnosti (viz v tomto smyslu výše uvedené rozsudky Oy AA, bod 56, a Lidl Belgium, bod 34).

- 33 Takový daňový režim, o jaký jde v původním řízení, je tudíž odůvodněn nutností zachovat rozdělení daňové pravomoci mezi členské státy.
- 34 Jelikož je takovýto režim způsobilý zaručit dosažení tohoto cíle, je dále třeba zkoumat, zda nepřekračuje meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné (viz v tomto smyslu zejména výše uvedený rozsudek Marks & Spencer, bod 53).
- 35 X Holding a Komise Evropských společenství v tomto ohledu tvrdí, že vytvoření daňové jednotky v tuzemsku vede k tomu, že dceřiné společnosti-rezidenti jsou z daňového hlediska postaveny na roveň stálým provozovnám. Tvrdí, že *per analogiam* by s dceřinými společnostmi-nerezidenty mohlo být v rámci přeshraniční daňové jednotky zacházeno jako se stálými provozovnami v zahraničí. Podle nich však ztráty stálé provozovny v zahraničí mohou být dočasně připsány k ziskům hlavní společnosti podle přechodné právní úpravy týkající se ztrát ve spojení s právní úpravou o dodatečném zdanění. Použití těchto pravidel na dceřiné společnosti-nerezidenty by mohlo představovat mírnější prostředek k dosažení zamýšleného cíle než zákaz, aby mateřská společnost-rezident vytvořila daňovou jednotku s dceřinou společností-nerezidentem.
- 36 Tato argumentace však musí být odmítnuta.
- 37 Jak totiž uvedla generální advokátka v bodě 51 svého stanoviska, skutečnost, že se členský stát rozhodne připustit předběžné započtení ztrát zahraniční stálé provozovny v místě hlavního sídla podniku, neznamená, že se toto zvýhodnění musí použít i na dceřiné společnosti-nerezidenty mateřské společnosti-rezidenta.

38 Stálé provozovny nacházející se v jiném členském státě a dceřiné společnosti-nerezidenti se totiž nenacházejí ve srovnatelném postavení co do rozdělení daňové pravomoci, jako je to, které vyplývá z dohody, jako je dohoda o zamezení dvojího zdanění, zejména z jejich čl. 7 odst. 1 a čl. 23 odst. 2. Zatímco dceřiná společnost jakožto samostatná právnická osoba plně podléhá dani ve státě, který je smluvní stranou takovéto dohody, v němž má tato společnost své sídlo, není tomu tak v případě stálé provozovny nacházející se v jiném členském státě, která zčásti zásadně podléhá daňové pravomoci členského státu původu.

39 Je zajisté pravda, že Soudní dvůr v jiných případech rozhodl, že možnost svobodně zvolit právní formu, která se nejlépe hodí k výkonu činností v druhém členském státě, kterou čl. 43 první pododstavec druhá věta Smlouvy o ES ponechává hospodářským subjektům, nesmí být omezena diskriminačními daňovými ustanoveními (viz v tomto smyslu výše citované rozsudky Komise v. Francie, bod 22, a Oy AA, bod 40, a rozsudek ze dne 23. února 2006, CLT-UFA, C-253/03, Sb. rozh. s. I-1831, bod 14).

40 Členský stát původu má však volnost ohledně stanovení podmínek a výše zdanění různých organizačních forem, které pro své usazení v zahraničí využívají tuzemské společnosti vykonávající činnost v zahraničí, pokud s nimi nezachází diskriminačně oproti srovnatelným tuzemským organizačním formám (rozsudek ze dne 6. prosince 2007, Columbus Container Services, C-298/05, Sb. rozh. s. I-10451, body 51 a 53). Jelikož se provozovny umístěné v jiném členském státě a dceřiné společnosti-nerezidenti nenacházejí, jak bylo uvedeno v bodě 38 tohoto rozsudku, ve srovnatelné situaci co se týče rozdělení daňové pravomoci, není členský stát původu povinen uplatňovat na dceřiné společnosti-nerezidenty též daňový režim jako na zahraniční stálé provozovny.

41 V takové situaci, o jakou jde v původním řízení, kdy dotčená daňová výhoda spočívá v možnosti přiznané mateřským společnostem-rezidentům a jejich dceřiným společnostem-rezidentům, aby byly zdaňovány tak, jako by tvořily jedinou daňovou jednotku, by každé rozšíření této výhody na přeshraniční situace mělo za následek, jak bylo uvedeno v bodě 32 tohoto rozsudku, že by bylo mateřským společnostem

umožněno svobodně si zvolit členský stát, kde uplatní ztráty své dceřiné společnosti-nerezidenta (viz obdobně výše uvedený rozsudek Oy AA, bod 64).

42 S ohledem na výše uvedené musí být takový daňový režim, o jaký jde v původním řízení, považován za přiměřený cílům, jež sleduje.

43 Na položenou otázku je tedy nutno odpovědět, že články 43 ES a 48 ES nebrání právní úpravě členského státu, jež umožňuje mateřské společnosti vytvořit jednu daňovou jednotku se svou dceřinou společností-rezidentem, ale brání vytvoření takovéto jedné daňové jednotky s dceřinou společností-nerezidentem, jestliže zisky této dceřiné společnosti nepodléhají daňovým zákonům tohoto členského státu.

K nákladům řízení

44 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:

Články 43 ES a 48 ES nebrání právní úpravě členského státu, jež umožňuje mateřské společnosti vytvořit jednu daňovou jednotku se svou dceřinou

společností, ale brání vytvoření takovéto jedné daňové jednotky s dceřinou společností usazenou v zahraničí, jestliže zisky této dceřiné společnosti nepodléhají daňovým zákonům tohoto členského státu.

Podpisy.