



Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
přednesené dne 27. února 2014¹

Spojené věci C-39/13, C-40/13 a C-41/13

**Inspecteur van de Belastingdienst Noord/kantoor Groningen
proti**

**SCA Group Holding BV (C-39/13),
X AG, X1 Holding GmbH, X2 Holding GmbH,
X3 Holding BV, D1 BV, D2 BV, D3 BV, proti**

Inspecteur van de Belastingdienst Amsterdam (C-40/13)

a

**Inspecteur van de Belastingdienst Holland-Noord/kantoor Zaandam proti
MSA International Holdings BV,
MSA Nederland BV (C-41/13)**

[žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podané Gerechtshof te Amsterdam (Nizozemsko)]

„Daňové právní předpisy — Svoboda usazování — Vnitrostátní korporační daň — Právní úprava týkající se skupinového zdanění (fiscale eenheid) — Skupiny podniků, v nichž působí zahraniční společnosti“

I – Úvod

1. Soudní dvůr opět posuzuje zdanění skupin podniků členskými státy a jeho slučitelnost se svobodou usazování. Přestože skupiny podniků jsou tvořeny právně samostatnými společnostmi, členské státy mají sklon zacházet s nimi různými způsoby v oblasti daňového práva více či méně jako s jedinou společností. Pokud se však skupina podniků skládá ze společností usazených v různých členských státech, které tudíž podléhající několika daňovým pravomocem, pak je nakládání s touto skupinou jako s jedinou společností problematické.

2. Projednávané nizozemské žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce se pohybují v rámci protichůdných požadavků vyplývajících ze dvou rozhodnutí, resp. rozsudků ve věcech Papillon² a X Holding³. V rozsudku ve věci X Holding Soudní dvůr v souvislosti s nizozemskou právní úpravou „daňové jednotky“ skupiny podniků uznal, že tato úprava vylučuje společnosti usazené v jiných členských státech. V rozsudku ve věci Papillon Soudní dvůr naopak zpochybnil vyloučení tuzemské vnukovské společnosti z francouzské „daňové integrace“ v případě, že dceřiná společnost, která představuje mezičlánek mezi těmito společnostmi, je usazena v jiném členském státě.

1 — Původní jazyk: němčina.

2 — Rozsudek ze dne 27. listopadu 2008, Papillon (C-418/07, Sb. rozh. s. I-8947).

3 — Rozsudek ze dne 25. února 2010, X Holding (C-337/08, Sb. rozh. s. I-1215).

3. Předkládající soud nyní opět klade otázky týkající se nizozemské daňové jednotky. V těchto třech spojených věcech přitom jde o rozdílné struktury skupin, které však mají společné to, že některé společnosti patřící ke skupině jsou usazeny v jiném členském státě. Předkládající soud sice již nezpochybnuje přípustnost vyloučení těchto společností z daňové jednotky; nizozemské orgány daňové správy však navíc odmítají povolit takové spojení i společnostem patřícím ke skupině usazeným v Nizozemsku s odůvodněním, že v těchto případech neexistuje bez společností usazených v zahraničí vůbec žádná skupina.

4. Předkládající soud proto nyní od Soudního dvora očekává objasnění dvou otázek. Zaprvé se táže, s jakými vnitrostátními situacemi lze vůbec srovnávat takové neúplné skupiny podniků v souladu se systémem nizozemské právní úpravy. Zadruhé má být objasněno, zda by mohly různé problémy v oblasti daní, které by vznikly v důsledku uznání přeshraniční neúplné daňové jednotky, odůvodnit případné omezení svobody usazování.

II – Právní rámec

5. Nizozemské právní předpisy týkající se korporační daně stanoví za určitých podmínek možnost, aby skupiny podniků vytvářely daňovou jednotku. Článek 15 odst. 1 Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (dále jen „zákon o korporační dani“), ve znění rozhodném pro původní řízení, v této souvislosti stanoví:

„Disponuje-li daňový poplatník (mateřská společnost) vlastnictvím v právním a hospodářském smyslu minimálně 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 v tomto případě společně považováni za jednu daňovou jednotku. Součástí jedné daňové jednotky může být více dceřiných společností.“

6. Podmínkou však je, aby „oba daňoví poplatníci byli usazeni v Nizozemsku“ [čl. 15 odst. 3 písm. c) zákona o korporační dani]. Z této právní úpravy stanoví čl. 15 odst. 4 zákona o korporační dani následující výjimku:

„Kromě toho [...] může daňový poplatník, který [...] není usazen v Nizozemsku, ale provozuje podnik prostřednictvím stále provozovny nacházející se v Nizozemsku, za podmínek, které jsou stanoveny správním opatřením s obecnou působností, tvořit součást daňové jednotky [...]“

7. V souvislosti s touto výjimkou obsahují články 32 až 35 Besluit fiscale eenheid 2003 (dále jen „nařízení o daňové jednotce“) ustanovení, která v konečném důsledku umožňují zahrnutí tuzemské stále provozovny společnosti, která je usazena v zahraničí, do daňové jednotky. Tato ustanovení dále obsahují podrobnou právní úpravu týkající se vztahu daňové jednotky k nizozemské právní úpravě týkající se osvobození podílů od daně a zamezení dvojího zohlednění ztrát.

III – Původní řízení

8. Základem projednávaných věcí jsou tři původní řízení vycházející ze situací, které lze souhrnně popsat ve dvou skupinách.

A – Věci C-39/13 a C-41/13

9. V původních řízeních ve věcech C-39/13 a C-41/13 si společnosti SCA Group Holding BV, resp. MSA International Holdings BV usazené v Nizozemsku přejí vytvořit daňovou jednotku spolu s některými svými vnukovskými společnostmi, které jsou rovněž usazeny v Nizozemsku. Jejich dceřiné společnosti, které zprostředkovávají účast v těchto vnukovských společnostech a které nemají být zahrnuty do daňové jednotky, jsou naopak usazeny v Německu a ani nemají stálou provozovnu v Nizozemsku. V případě SCA Group Holding BV se zčásti jedná také o pravnukovské společnosti, což znamená, že uvedená společnost kontroluje svou účast v nich prostřednictvím dvou úrovní německých společností, které jsou jejich mezičlánkem, a nikoli pouze prostřednictvím jedné úrovně těchto německých společností.

10. Nizozemské orgány daňové správy tyto žádosti zamítly s odůvodněním, že dceřiné společnosti, které jsou mezičlánkem, nejsou usazeny v Nizozemsku. Rechtbank Haarlem, na který se uvedené společnosti obrátily, zamítnutí považoval za porušení svobody usazování. Proti tomuto rozhodnutí podaly nizozemské orgány daňové správy opravný prostředek k Gerechtshof te Amsterdam.

B – Věc C-40/13

11. V původním řízení ve věci C-40/13 požádaly o vytvoření daňové jednotky tři sesterské společnosti usazené v Nizozemsku, které přímo nebo nepřímo patří mateřské společnosti usazené v Německu, která nemá stálou provozovnu v Nizozemsku. Žádost, která je relevantní v řízení před Soudním dvorem, počítá pouze s jedním zahrnutím těchto sesterských společností do daňové jednotky.

12. Také v tomto případě nizozemské daňové orgány tuto žádost zamítly. Odůvodnily to tím, že mateřská společnost žadatelek není usazena v Nizozemsku. Rechtbank Haarlem v tomto případě zamítl žalobu uvedených společností jako neopodstatněnou. Dané společnosti proti tomuto rozhodnutí podaly opravný prostředek k Gerechtshof te Amsterdam.

IV – Řízení před Soudním dvorem

13. Gerechtshof te Amsterdam, který projednává věci v původních řízeních, Soudnímu dvoru předložil podle článku 267 SFEU tři žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce. Jeho předběžné otázky jsou převážně totožné a lze je shrnout následovně:

1. Dochází k omezení svobody usazování ve smyslu článku 43 ES ve spojení s článkem 48 ES, jestliže je daňovým dlužnicím odepřeno použití nizozemské právní úpravy daňové jednotky na činnosti a majetek (pra)vnukovských společností usazených v Nizozemsku (věci C-39/13 a C-41/13), resp. sesterských společností (věc C-40/13)?

Je v tomto rámci a z hlediska cílů, které nizozemská právní úprava daňové jednotky sleduje, postavení (pra)vnukovských, resp. sesterských společností v původním řízení objektivně srovnatelné

(věci C-39/13 a C-41/13:)

- (i) se situací společností usazených v Nizozemsku, které jsou dceřinými (vnukovskými) společnostmi holdingové společnosti, která je mezičlánkem, je usazena v Nizozemsku a nerozhodla se pro zahrnutí do daňové jednotky se svou mateřskou společností usazenou v Nizozemsku, a jakožto vnukovské společnosti tudíž stejně tak jako (pra)vnukovské společnosti v původním řízení nemají přístup k právní úpravě daňové jednotky s – výlučně – svou hlavní mateřskou společností, anebo

(ii) se situací vnukovských společností usazených v Nizozemsku, které se společně se svou holdingovou společností, která je mezičlánkem a je usazena v Nizozemsku, rozhodly vytvořit daňovou jednotku s jejich hlavní mateřskou společností, která je usazena v Nizozemsku, a jejichž činnosti a majetek jsou tudíž – na rozdíl od činností a majetku (pra)vnukovských společností v původním řízení – daňově konsolidovány?

(věc C-40/13:)

(i) se situací sesterských společností usazených v Nizozemsku, které se nerozhodly pro zahrnutí do daňové jednotky se svou společnou mateřskou společností usazenou v Nizozemsku, a jakožto sesterské společnosti společně tedy stejně tak jako sesterské společnosti v původním řízení nemají přístup k právní úpravě daňové jednotky, anebo

(ii) se situací sesterských společností usazených v Nizozemsku, které se společně se svou mateřskou společností usazenou v Nizozemsku rozhodly vytvořit daňovou jednotku se svou mateřskou společností, a jejichž činnosti a majetek jsou tudíž – na rozdíl od činností a majetku sesterských společností v původním řízení – daňově konsolidovány?

2. Má pro zodpovězení první věty první otázky navíc význam, zda

(věc C-39/13:)

jsou (pra)vnukovské společnosti drženy jedinou holdingovou společností, která je mezičlánkem (na nejbližší vyšší úrovni struktury skupiny podniků), v jiném členském státě nebo – jako v případě (pra)vnukovských společností v původním řízení – dvěma (nebo více) holdingovými společnostmi, které jsou mezičlánky (na dvou nebo více vyšších úrovních struktury skupiny podniků), v tomto jiném členském státě?

(věc C-41/13:)

by se dotčená zahraniční holdingová společnost, která je mezičlánkem, za předpokladu, že by v Nizozemsku nevykonávala svou činnost prostřednictvím dceřiné společnosti, nýbrž prostřednictvím stále provozovny, mohla ve vztahu k majetku a činnosti této nizozemské stále provozovny rozhodnout, že vytvoří daňovou jednotku se svou mateřskou společností usazenou v Nizozemsku?

(věc C-40/13:)

mají sesterské společnosti společnou (přímou) mateřskou společnost v jiném členském státě nebo různé (přímé) mateřské společnosti v jiném členském státě, takže o společnou (nepřímou) mateřskou společnost těchto různých společností jde až na vyšší úrovni struktury skupiny podniků, která se však nachází v tomto jiném členském státě?

3. Pouze pokud a v rozsahu, v němž je odpověď na první větu první otázky kladná: lze takové omezení v tomto případě odůvodnit naléhavými důvody obecného zájmu, zejména nutností zachování daňové soudržnosti, včetně zamezení jednostrannému a dvojstrannému dvojímu zohlednění ztrát?

4. Pouze pokud a v rozsahu, v němž je odpověď na třetí otázku kladná: je třeba takové omezení v tomto případě považovat za přiměřené?

14. V řízení před Soudním dvorem předložily písemná vyjádření žalobkyně v původním řízení, Spolková republika Německo, Nizozemské království a Komise. Jednání se zúčastnila navíc i Francouzská republika.

V – Právní posouzení

15. Tyto komplexní předběžné otázky se týkají dvou vcelku přehledných situací. Ve věcech C-39/13 a C-41/13 jde o strukturu skupiny podniků, kdy dceřiné společnosti, které tvoří mezičlánek, nejsou usazeny v tuzemsku, nýbrž v jiném členském státě. Ve věci C-40/13 je naopak mateřská společnost skupiny podniků usazena v jiném členském státě.

16. Podstatou otázek předkládajícího soudu je to, zda nizozemské právní předpisy, které v obou případech brání vytvoření daňové jednotky mezi nizozemskou mateřskou společností a jejími nizozemskými vnukovskými společnostmi, resp. mezi nizozemskými sesterskými společnostmi, jsou v rozporu se svobodou usazování. Otázka, zda se na původní řízení v tomto ohledu vztahuje *ratione temporis* pouze článek 43 ES ve spojení s článkem 48 ES, které uvedl předkládající soud, anebo zda se na ně navíc vztahuje i článek 49 SFEU ve spojení s článkem 54 SFEU, může vzhledem k totožnému obsahu uvedených ustanovení zůstat nezodpovězena.

17. Předtím, než přistoupím k oddělenému přezkumu obou druhů struktur skupiny podniků, lze úvodem konstatovat, že příslušnou základní svobodou je v projednávané věci svoboda usazování, jelikož nizozemské právní předpisy se na základě požadavku 95% účasti, který je v nich zakotven, vztahují pouze na účasti, které umožňují vykonávat rozhodující vliv na rozhodnutí společnosti a určovat její činnosti⁴.

A – Daňová jednotka tvořená mateřskou a vnukovskými společnostmi (věci C-39/13 a C-41/13)

18. Ve věcech C-39/13 a C-41/13 je třeba přezkoumat, zda je svobodu usazování třeba vykládat v tom smyslu, že brání nizozemské právní úpravě, podle které se mohou mateřská a vnukovské společnosti usazené v Nizozemsku sloučit do daňové jednotky pouze za předpokladu, že dceřiná společnost, která je jejich mezičlánkem, je usazena rovněž v Nizozemsku nebo zde alespoň má stálou provozovnu. Tak by tomu bylo v případě, kdyby tato právní úprava představovala neodůvodnitelné omezení svobody usazování.

19. Přitom je třeba zkoumat dvě různá myslitelná omezení svobody usazování. V projednávané věci totiž může být narušena jak svoboda usazování mateřské společnosti (k tomu viz část 1), tak i svoboda usazování zahraničních dceřiných společností, které tvoří mezičlánek v rámci skupiny podniků (k tomu viz část 2).

1. Omezení svobody usazování mateřské společnosti

20. Podle článku 43 ES ve spojení s článkem 48 ES, resp. podle článku 49 SFEU ve spojení s článkem 54 SFEU svoboda usazování přiznává společnosti založené podle právních předpisů některého členského státu, jež má své statutární sídlo, ústřední správu nebo hlavní provozovnu v Unii, mimo jiné právo vykonávat činnost v ostatních členských státech prostřednictvím dceřiné společnosti⁵.

21. Podle ustálené judikatury musí být za omezení svobody usazování považována všechna opatření, která výkon této svobody znemožňují, jsou tomuto výkonu na překážku nebo jej činí méně atraktivním⁶. Z ustálené judikatury rovněž vyplývá, že svoboda usazování přitom má nejen zajistit tuzemské zacházení v hostitelském členském státě, ale také zakazuje, aby členský stát původu bránil

4 — Viz pouze rozsudek ze dne 13. listopadu 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, bod 91).

5 — Viz pouze rozsudek ze dne 20. června 2013, Impacto Azul (C-186/12, bod 32 a citovaná judikatura).

6 — Viz pouze rozsudek ze dne 6. září 2012, DI. Vi. Finanziaria di Diego della Valle & C. (C-380/11, bod 33 a citovaná judikatura).

některé společnosti založené podle jeho právních předpisů v usazení v jiném členském státě⁷. V oblasti daňového práva Soudní dvůr v takových případech vychází z existence omezení, pokud dochází ke znevýhodňujícímu nerovnému zacházení s usazením v jiném členském státě ve srovnání s čistě vnitrostátním usazením⁸.

a) Znevýhodňující nerovné zacházení

22. Nejprve je tak třeba přezkoumat, zda nizozemský stát jakožto členský stát původu zachází s mateřskou společností v důsledku právní úpravy daňové jednotky v případě usazení dceřině společnosti v jiném členském státě hůře než s mateřskou a tuzemskou dceřinou společností.

23. Předkládající soud v této souvislosti navíc pokládá otázku, jaké situace je v projednávané věci třeba srovnávat. V přeshraniční situaci jde o vytvoření daňové jednotky s vnukovskými společnostmi, aniž by byla zahrnuta zahraniční dceřiná společnost. Při srovnání této situace s čistě vnitrostátní situací, kdy dceřiná společnost není zahrnuta do daňové jednotky, nedochází k nerovnému zacházení, neboť nizozemská mateřská společnost nemůže vytvořit daňovou jednotku odděleně se svými vnukovskými společnostmi. Jinak je tomu naopak při srovnání této přeshraniční situace s čistě vnitrostátní situací, kdy je dceřiná společnost zahrnuta do daňové jednotky.

24. Za těchto okolností popírají jak Spolková republika Německo, tak i Nizozemské království existenci nerovného zacházení s tuzemskými a zahraničními usazeními, jelikož podle nizozemské právní úpravy nemůže nikdo vytvořit daňovou jednotku s vnukovskými společnostmi, aniž by byla zahrnuta dceřiná společnost, která tvoří mezičlánek.

25. Je ovšem rozhodující, že podle nizozemských právních předpisů mateřská společnost se zahraničními dceřinými společnostmi, které tvoří mezičlánek, nemá žádnou možnost vytvořit se svými tuzemskými vnukovskými společnostmi daňovou jednotku, jelikož zahraniční dceřiná společnost nemůže být součástí této daňové jednotky. Tato možnost však existuje pro mateřskou společnost s tuzemskou dceřinou společností. Tyto rozdílné možnosti Soudní dvůr pokládal za rozhodující již v rozsudku Papillon⁹. Představují znevýhodňující nerovné zacházení s mateřskou společností, která využije své svobody usazování, když založí dceřinou společnost v jiném členském státě.

26. Proti tomuto pojetí Nizozemské království ale namítá, že nevýhoda spočívající v nemožnosti vytvořit daňovou jednotku s nizozemskými vnukovskými společnostmi je v souladu se systémem nizozemské právní úpravy pouhým důsledkem nedovoleného zahrnutí zahraniční dceřině společnosti, která je mezičlánkem. Toto vyloučení zahraničních dceřiných společností z daňové jednotky je ale slučitelné se svobodou usazování, jak již Soudní dvůr rozhodl v rozsudku X Holding¹⁰.

27. S tímto pojetím mohu souhlasit potud, že nizozemská právní úprava zjevně neobsahuje žádné ustanovení, které výslovně stanoví, že tuzemské mateřské společnosti nemohou vytvořit daňovou jednotku se svými tuzemskými vnukovskými společnostmi, *pokud* je dceřiná společnost, která je jejich mezičlánkem, usazena v zahraničí. Znevýhodnění plyne naopak jednoduše z toho, že nizozemská právní úprava obecně nepřipouští možnost vytvoření daňové jednotky pouze mezi mateřskou a vnukovskými společnostmi a současně brání tuzemské mateřské společnosti ve vytvoření daňové jednotky se zahraniční dceřinou společností.

7 — Viz pouze rozsudek DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C. (citovaný v poznámce pod čarou 6, bod 32 a citovaná judikatura).

8 — Viz pouze rozsudek Papillon (citovaný v poznámce pod čarou 2, body 16 až 23).

9 — Viz rozsudek Papillon (citovaný v poznámce pod čarou 2, bod 21).

10 — Rozsudek X Holding (citovaný v poznámce pod čarou 3).

28. S ohledem na rozsudek X Holding je ovšem třeba rozlišovat mezi rozdílnými nevýhodami, které jsou důsledkem vyloučení zahraničních společností¹¹. Toto vyloučení totiž nevede pouze k tomu, že se zahraniční dceřiná společnost nemůže účastnit daňové jednotky. Navíc má za následek, že se daňové jednotky nemohou účastnit ani tuzemské vnukovské společnosti. V rozsudku X Holding však šlo pouze o přezkum toho, zda má být vytýkána nevýhoda spočívající v tom, že se dceřiné společnosti usazené v zahraničí nemohou účastnit daňové jednotky. Nebyla v něm naopak přezkoumávána otázka, zda jsou se svobodou usazování slučitelné také ostatní důsledky vyloučení, a to zejména nevýhoda, která vyvstala v projednávané věci a spočívá v nemožnosti začlenit do daňové jednotky tuzemské vnukovské společnosti.

29. Je proto třeba konstatovat, že dochází ke znevýhodňujícímu nerovnému zacházení s tuzemskou mateřskou společností s dceřinou společností usazenou v jiném členském státě ve srovnání s tuzemskou mateřskou společností s tuzemskými dceřinými společnostmi v rozsahu, v němž je jí na základě nemožnosti zahrnutí zahraniční dceřiné společnosti do daňové jednotky bráněno v tom, aby do ní zahrnula také své tuzemské vnukovské společnosti.

30. Tato nevýhoda tuzemské mateřské společnosti ostatně vznikne stejně, pokud – jak to předkládající soud nastínil ve své druhé předběžné otázce předložené ve věci C-39/13 – jde o tuzemské právnické společnosti, které tuzemská mateřská společnost nemůže zahrnout do daňové jednotky, jelikož jak dceřiná, tak i vnukovská společnost, které tvoří mezičlánky, jsou usazeny v jiném členském státě.

b) Objektivní srovnatelnost situací

31. O omezení svobody usazování na základě tohoto znevýhodňujícího nerovného zacházení však může jít pouze za předpokladu, že tyto situace, s nimiž nebylo zacházeno stejně, jsou též objektivně srovnatelné¹².

32. Stále sice zůstává nejasné, co vlastně Soudní dvůr v této souvislosti zkoumá¹³. Na základě rozsudků X Holding a Papillon ale lze v každém případě potvrdit, že zde posuzované situace jsou objektivně srovnatelné.

33. V rozsudku X Holding, který se rovněž zabýval nizozemskou právní úpravou daňové jednotky, totiž Soudní dvůr pokládal za dostačující, že v obou situacích chtěly mateřské společnosti využít výhod vyplývajících z této právní úpravy¹⁴, což odpovídá skutkovým okolnostem projednávané věci.

34. V rozsudku Papillon se Soudní dvůr naopak zaměřil na dosažení cílů sledovaných francouzským skupinovým zdaněním, a sice aby byla skupina podniků z daňového hlediska ve velkém rozsahu postavena na roveň jedinému podniku. Tohoto cíle, který sleduje rovněž posuzovaná nizozemská právní úprava¹⁵, lze podle Soudního dvora dosáhnout i tehdy, pokud jsou v tuzemsku usazeny pouze mateřská a vnukovské společnosti¹⁶.

35. Situace tuzemské mateřské společnosti s tuzemskými vnukovskými společnostmi a dceřinou společností, která tvoří jejich mezičlánek a je usazena v zahraničí, je tudíž objektivně srovnatelná se situací takové tuzemské mateřské společnosti, jejíž dceřiná společnost je usazena v tuzemsku.

11 — Viz v tomto ohledu také rozsudek Papillon (citovaný v poznámce pod čarou 2, bod 17).

12 — Viz v této souvislosti rozsudky Papillon (citovaný v poznámce pod čarou 2, bod 27) a X Holding (citovaný v poznámce pod čarou 3, bod 20).

13 — K tomu viz mé stanovisko ze dne 19. července 2012, A (C-123/11, bod 40).

14 — Viz rozsudek X Holding (citovaný v poznámce pod čarou 3, bod 24).

15 — Viz rozsudek X Holding (citovaný v poznámce pod čarou 3, bod 18).

16 — Viz rozsudek Papillon (citovaný v poznámce pod čarou 3, bod 29).

c) Dílčí závěr

36. Svoboda usazování nizozemské mateřské společnosti, jejíž dceřiná společnost je usazena v jiném členském státě, je tak omezena tím, že nizozemská právní úprava jí brání ve vytvoření daňové jednotky s jejími nizozemskými vnukovskými společnostmi.

2. Omezení svobody usazování dceřiné společnosti

37. SCA Group Holding BV kromě toho správně poukázala na to, že nizozemskou právní úpravou může být omezena také svoboda usazování její německé dceřiné společnosti, která je mezičlánkem.

38. Podle čl. 43 odst. 1 druhé věty ES, resp. čl. 49 odst. 1 druhé věty SFEU totiž svoboda usazování poskytuje také právo svobodně zvolit právní formu vhodnou k výkonu činností v jiném členském státě¹⁷. Společnostem má být umožněn zejména výkon jejich činnosti v hostitelském členském státě za stejných podmínek buď prostřednictvím pobočky, nebo dceřiné společnosti¹⁸.

39. Toto právo je ale zpochybněno nizozemskou právní úpravou daňové jednotky. Pokud by totiž zahraniční dceřiné společnosti vykonávaly svou svobodu usazování v Nizozemsku v projednávané věci prostřednictvím poboček namísto vlastních dceřiných společností, pak by tyto pobočky mohly být jakožto stále provozovny zahraniční dceřiné společnosti podle čl. 15 odst. 4 korporálního zákona v zásadě zahrnuty do daňové jednotky s nizozemskou mateřskou společností. Na tuto skutečnost výslovně poukazuje i předkládající soud v rámci své druhé otázky ve věci C-41/13.

40. Výkon svobody usazování zahraniční dceřiné společnosti v Nizozemsku založením vlastní dceřiné společnosti je tak znevýhodněn ve srovnání s pobočkou, neboť zahraniční dceřiná společnost v tomto případě nemůže využít výhod, které vyplývají ze skutečnosti, že její dceřiné společnosti mohou jako vnukovské společnosti vytvořit daňovou jednotku se svou mateřskou společností. Tím je omezena svobodná volba právní formy v případě usazení zahraniční dceřiné společnosti v Nizozemsku.

41. Soudní dvůr kromě toho v rozsudku Philips Electronics již konstatoval, že situace stále provozovny existující v hostitelském členském státě a situace dceřiné společnosti, která v něm byla založena, jsou objektivně srovnatelné, pokud jde o využití výhod odpočtu ztrát v rámci skupiny podniků¹⁹. Není zjevné, proč by k tomu mělo být přistupováno jinak v případě nizozemské daňové jednotky, která umožňuje mimo jiné i převod ztrát v rámci koncernu.

42. Nizozemská právní úprava tak odepřením možnosti vytvořit daňovou jednotku mezi nizozemskou mateřskou společností a jejími nizozemskými vnukovskými společnostmi omezuje také svobodu usazování dceřiné společnosti, která je jejich mezičlánkem a je usazena v jiném členském státě.

3. Odůvodnění

43. Tato omezení svobody usazování jak tuzemské mateřské společnosti, tak i zahraniční dceřiné společnosti, která je mezičlánkem, však mohou být odůvodněna naléhavým důvodem obecného zájmu.

17 — Viz zejména rozsudky ze dne 28. ledna 1986, Komise v. Francie (270/83, Recueil, s. 273, bod 22), a ze dne 18. července 2007, Oy AA (C-231/05, Sb. rozh. s. I-6373, bod 40), jakož i usnesení ze dne 4. června 2009, KBC Bank a Beleggen, Risicokapitaal, Beheer (C-439/07 a C-499/07, Sb. rozh. s. I-4409, bod 77).

18 — Viz rozsudky ze dne 23. února 2006, CLT-UFA (C-253/03, Sb. rozh. s. I-1831, bod 15), a ze dne 6. září 2012, Philips Electronics (C-18/11, bod 14).

19 — Viz rozsudek Philips Electronics (citovaný v poznámce pod čarou 18, bod 19).

44. V rozsudku X Holding bylo ještě konstatováno, že vyloučení dceřiných společností-nerezidentů z nizozemské daňové jednotky je odůvodněno snahou zachovat rozdělení daňové pravomoci mezi členskými státy²⁰.

45. V projednávané věci však toto odůvodnění nelze přijmout. V tomto případě má být totiž vytvořena daňová jednotka pouze mezi daňovými poplatníky, kteří podléhají zdanění v Nizozemsku. Daňová pravomoc Nizozemského království tedy nemůže být narušena zohledněním zahraničních situací, které nespádají do jeho daňové pravomoci.

46. Podstatou třetí předběžné otázky, kterou předkládací soud položil ve všech projednávaných věcech, ovšem je, zda omezení nyní zjištěné svobody usazování mohou být odůvodněna nezbytností zachování daňové soudržnosti, včetně zamezení jednostrannému a dvojstrannému dvojímu zohlednění ztrát. Nizozemské orgány daňové správy totiž v původním řízení uvedly, že přípuštění daňové jednotky pouze mezi tuzemskou mateřskou společností a tuzemskými vnukovskými společnostmi patřícími k téže skupině podniků s sebou přináší nebezpečí dvojího zohlednění ztrát v tuzemsku, jakož i ve dvou různých členských státech.

a) Dvojí zohlednění ztrát

47. Pokud jde o pokus odůvodnit omezení cílem zamezení dvojímu zohlednění ztrát, je nejprve třeba konstatovat, že takové odůvodnění v samostatné formě neexistuje, jak jsem již uvedla na jiném místě²¹. Omezení základní svobody tak nemůže být odůvodněno poukazem na tento cíl.

48. Toto posouzení platí bez ohledu na otázku, zda jde o zamezení jednostrannému nebo dvojstrannému dvojímu zohlednění ztrát.

49. V jednostranném případě je v zájmu členského státu vyloučit v rámci svého vlastního daňového systému dvojí zohlednění ztrát. Této situaci však může zabránit samotný členský stát vytvořením daňového systému bez omezení, například tím, že přijme zvláštní právní předpisy k zamezení dvojímu zohlednění ztrát.

50. V dvojstranném případě je naopak v zájmu členského státu zabránit tomu, aby byla ztráta zohledněna jak v rámci vlastního daňového systému, tak i na základě daňových předpisů jiného členského státu rovněž v rámci tohoto jiného daňového systému. Pouhý poukaz na cíl zamezení dvojímu zohlednění ztrát ve dvou různých členských státech však Soudní dvůr již jednou v rozsudku Philips Electronics neuznal za samostatné odůvodnění²². Přirovnání o dvou stranách téže mince ostatně odpovídá situaci, kdy členský stát původu na straně jedné bezesporu není povinen uvádět do souladu své daňové předpisy s daňovými předpisy jiného členského státu s cílem zamezit v každém případě nerovnému zacházení s přeshraničními usazeními²³, a na straně druhé ani nemůže použít daňové předpisy jiného členského státu za účelem odůvodnění nerovného zacházení, kterého se sám dopustil.

51. Pokud tedy cíl zamezení dvojímu zohlednění ztrát jako takový vůbec nemůže odůvodnit omezující vnitrostátní daňovou právní úpravu, přesto dále zaujmu věcné stanovisko také ke konkrétním možnostem dvojího zohlednění ztrát v projednávané věci vzhledem k tomu, že zúčastněné strany se jimi intenzivně zabývaly.

20 — Viz rozsudek X Holding (citovaný v poznámce pod čarou 3, body 25 a násl.).

21 — Viz mé stanovisko ze dne 19. dubna 2012, Philips Electronics (C-18/11, body 58 a násl.).

22 — Viz rozsudek Philips Electronics (citovaný v poznámce pod čarou 18, body 31 a násl.).

23 — Viz rozsudky ze dne 28. února 2008, Deutsche Shell (C-293/06, Sb. rozh. s. I-1129, bod 43), a ze dne 29. listopadu 2011, National Grid Indus (C-371/10, Sb. rozh. s. I-12273, bod 62).

52. Nizozemské království nejprve uvedlo, že nebezpečí dvojího dvojstranného zohlednění ztrát vzniká v důsledku toho, že v případě ztráty nizozemské vnukovské společnosti může být tato ztráta zohledněna jak u nizozemské mateřské společnosti v rámci daňové jednotky, tak i u zahraniční dceřiné společnosti, která je jejích mezičlánkem, a sice v důsledku některých snížení hodnoty způsobených ztrátou týkající se účasti ve vnukovské společnosti nebo pohledávkou, která vůči ní existuje. V rámci daňové jednotky, která zahrnuje dceřinou společnost, se toho ale není třeba obávat, jelikož mezi těmito společnostmi nemusí být zohledňovány žádné transakce.

53. Nejprve není třeba odpovídat na otázku, zda se přitom vůbec jedná o tutéž ztrátu. Zdá se, že Soudní dvůr zastával v této souvislosti ohledně otázky snížení hodnoty účasti v různých rozsudcích různý názor²⁴.

54. Případná možnost dvojího zohlednění ztrát ale v každém případě nemůže odůvodnit předmětné omezení již proto, že zákaz vytvoření daňové jednotky nizozemské mateřské společnosti s jejími nizozemskými vnukovskými společnostmi vůbec nemůže zabránit jejímu vzniku. MSA International Holdings BV totiž správně poukázala na to, že zákaz daňové jednotky nezabrání možnosti dalšího využití ztráty vnukovské společnosti v Nizozemsku – například převedením ztráty u této společnosti – zatímco současně přetrvává snížení hodnoty majetku zahraniční dceřiné společnosti, která je mezičlánkem.

55. Nizozemské orgány daňové správy kromě toho v původním řízení uvedly, že k dvojímu zohlednění ztrát může dojít také jednostranně v rámci Nizozemska, a proto je třeba mu zamezit. I zde totiž může ztráta, která vznikla u vnukovské společnosti, zhoršením stavu majetku zahraniční dceřiné společnosti, které je se ztrátou spjato, vést u tuzemské mateřské společnosti ke snížení hodnoty pohledávek existujících vůči zahraniční dceřiné společnosti nebo ke ztrátě při její likvidaci. To je naopak vyloučeno tehdy, pokud je dceřiná společnost zahrnuta do daňové jednotky.

56. Ani zde však není zákaz vytvoření daňové jednotky mezi tuzemskou mateřskou společností a tuzemskými vnukovskými společnostmi vhodný ani nezbytný k dosažení cíle zamezení dvojímu zohlednění ztrát v Nizozemsku. Ztráta, kterou je případně třeba pokládat za totožnou, by i za předpokladu neexistence daňové jednotky sice nebyla zohledněna u jediného daňového poplatníka, ale podléhala by dvojímu zohlednění v rozdělené podobě mezi mateřskou a vnukovskými společnostmi. Kromě toho nizozemský zákonodárce může takovému dvojímu zohlednění ztrát v Nizozemsku zabránit. Rechtbank Haarlem tak již jakožto soud projednávající původní spor v nižším stupni poukázal na to, že nařízení o daňové jednotce již obsahuje příslušnou právní úpravu pro případ zahraniční dceřiné společnosti, která je mezičlánkem a má stálou provozovnu v tuzemsku.

57. Závěrem lze konstatovat, že zamezení dvojstrannému nebo jednostrannému dvojímu zohlednění ztrát v žádném případě nemůže odůvodnit předmětné omezení.

24 — Viz rozsudek Papillon (citovaný v poznámce pod čarou 2, bod 47), na straně jedné a rozsudek ze dne 29. března 2007, Rewe Zentralfinanz (C-347/04, Sb. rozh. s. I-2647, bod 47), na straně druhé.

b) Soudržnost vnitrostátní daňové právní úpravy

58. Podle ustálené judikatury může být ale omezení základních svobod odůvodněno také nezbytností zachovat soudržnost vnitrostátní daňové právní úpravy. Za tímto účelem je třeba konstatovat existenci bezprostřední souvislosti mezi daňovou výhodou a kompenzací této výhody určitou daňovou zátěží²⁵. V takové situaci lze nositeli základní svobody odepřít daňovou výhodu proto, že nepodléhá ani daňové zátěži, která bezprostředně souvisí s příslušnou daňovou výhodou. Bezprostřední povaha této souvislosti přitom musí být posuzována vzhledem k cíli sledovanému dotčenou daňovou právní úpravou²⁶.

59. V projednávané věci tak vyvstává otázka, zda je odepření vytvoření daňové jednotky mezi nizozemskou mateřskou společností a jejími nizozemskými vnukovskými společnostmi odůvodněno tím, že si tak mateřská společnost ušetří daňovou zátěž, která bezprostředně souvisí s příslušnou daňovou výhodou.

60. Soudní dvůr sice v rozsudku Papillon s ohledem francouzskou právní úpravu „daňové integrace“ v zásadě uznal, že existuje bezprostřední souvislost mezi možností převodu ztrát mezi zúčastněnými společnostmi a daňovou neutralizací určitých transakcí mezi nimi, čímž je zamezeno dvojímu zohlednění ztrát²⁷. Odepření „daňové integrace“ tuzemské mateřské a vnukovské společnosti v případě zahraniční dceřiné společnosti, která je jejich mezičlánkem, je proto v zásadě třeba odůvodnit zachováním soudržnosti vnitrostátní daňové právní úpravy.

61. Totéž by mohlo být nyní předpokládáno i v souvislosti s nizozemskou právní úpravou daňové jednotky, jelikož zacházení se zúčastněnými společnostmi jako s jedinou společností má za následek jak to, že ztráty jednotlivých společností mohou být využity pro skupinu podniků jako celek, tak i úplnou daňovou neutralizaci transakcí mezi všemi společnostmi zahrnutými do daňové jednotky. K takové neutralizaci by ale nedošlo v případě, že by do daňové jednotky byla zahrnuta pouze tuzemská mateřská společnost a tuzemské vnukovské společnosti, mezi tuzemskou mateřskou společností a zahraniční dceřinou společností, takže mateřská společnost by si v tomto ohledu mohla ušetřit nevýhody daňové jednotky.

62. Sporná je však již otázka, zda lze v projednávané věci s ohledem na daňovou neutralizaci transakcí mezi tuzemskou mateřskou a zahraniční dceřinou společností vůbec ve smyslu daňové soudržnosti hovořit o daňové zátěži, která vede ke kompenzaci daňové výhody spočívající ve využití ztrát v rámci skupiny podniků jako celku. Úplná daňová neutralizace těchto transakcí totiž může být v nizozemském systému daňové jednotky jak zátěží, tak i výhodou v závislosti na tom, zda ve vztahu k dceřiné společnosti bez této neutralizace vznikne v důsledku transakcí ztráta nebo zisk. Nezahrnutím zahraniční dceřiné společnosti, která je mezičlánkem, do daňové jednotky si tedy mateřská společnost nutně neušetří daňovou zátěž.

63. Soudní dvůr však s ohledem na omezení svobody usazování tuzemské mateřské společnosti v rozsudku Papillon v každém případě zdůraznil, že cíl daňové soudržnosti nesmí být dosažen ani opatřeními, která svobodu usazování omezují v menší míře²⁸. Nizozemská právní úprava však poskytuje výhody daňové jednotky rovněž zahraniční společnosti, která má v tuzemsku stálou provozovnu. Zde nizozemská právní úprava kompenzuje chybějící daňovou neutralizaci mezi tuzemskou mateřskou společností a zahraniční dceřinou společností ustanoveními nařízení o daňové jednotce. Připouští-li tedy nizozemský daňový systém daňovou jednotku také v případě, kdy k daňové neutralizaci mezi mateřskou a dceřinou společností nedochází automaticky jejich zahrnutím do daňové jednotky, nýbrž teprve na základě následných oprav, pak se jedná o mírnější prostředek k dosažení cíle

25 — Viz pouze rozsudky Papillon (citovaný v poznámce pod čarou 2, body 43 a násl.), a ze dne 17. října 2013, Welte (C-181/12, bod 59).

26 — Rozsudek Papillon (citovaný v poznámce pod čarou 2, bod 44).

27 — Rozsudek Papillon (citovaný v poznámce pod čarou 2, body 45 a násl.).

28 — Rozsudek Papillon (citovaný v poznámce pod čarou 2, body 52 a násl.).

zachování daňové soudržnosti. Jak již konstatoval Rechtbank Haarlem jakožto soud projednávající původní spor v nižším stupni, za účelem zamezení eventuálním nesoudržnostem v nizozemském daňovém systému proto může být s vnukovskými společnostmi zacházeno jako se stálými provozovny zahraniční dceřiné společnosti, která je mezičlánkem.

64. Nerovné zacházení s tuzemskými dceřinými společnostmi zahraničních společností a jejich tuzemskými stálými provozovny, které omezuje svobodu usazování zahraniční dceřiné společnosti, která je mezičlánkem, nelze odůvodnit ani cílem zachování daňové soudržnosti. Ani na dotaz položený při jednání nebylo Nizozemské království schopné vysvětlit, proč musí být s oběma formami usazování v nizozemském daňovém systému s ohledem na vytvoření daňové jednotky zacházeno rozdílně.

65. Neobstojí ostatně ani námitka, kterou zúčastněné členské státy uplatňují vůči orientaci na rozsudek Papillon a která spočívá v tom, že nizozemskou daňovou jednotku je třeba s ohledem na její způsob fungování odlišovat od francouzské „daňové integrace“, která byla předmětem rozsudku Papillon. Nizozemské království sice při jednání správně uvedlo, že zásadní rozdíl spočívá v tom, že v rámci francouzského systému každá společnost nejprve zjistí svůj vlastní výsledek a teprve poté nastávají účinky „daňové integrace“ v podobě převodů ztrát a daňové neutralizace jednotlivých transakcí, zatímco nizozemský systém těchto účinků dosahuje zacházením se společnostmi jako s jediným daňovým poplatníkem. Nebylo však uvedeno, ani není jakkoli zřejmé, jak má tento rozdíl vést k tomu, aby bylo odůvodnění omezení svobody usazování posouzeno jinak.

66. V důsledku toho nelze ani omezení svobody usazování tuzemské mateřské společnosti, ani omezení svobody usazování zahraniční dceřiné společnosti, která je mezičlánkem, odůvodnit cílem zachování daňové soudržnosti.

4. Závěry ve věcech C-39/13 a C-41/13

67. Ve věcech C-39/13 a C-41/13 je tudíž třeba konstatovat, že nizozemská právní úprava, podle níž se mateřská společnost a vnukovské společnosti, které jsou usazeny v Nizozemsku, mohou spojit do daňové jednotky pouze, pokud je dceřiná společnost, která tvoří jejich mezičlánek, rovněž usazena v Nizozemsku, anebo tam provozuje alespoň stálou provozovnu, je v rozporu se svobodou usazování.

B – Daňová jednotka ze sesterských společností (věc C-40/13)

68. V rámci věci C-40/13 je nyní třeba zkoumat, zda svoboda usazování brání nizozemské právní úpravě také v rozsahu, v němž se podle ní sesterské společnosti, které jsou usazeny v Nizozemsku, mohou spojit do daňové jednotky pouze, pokud je mateřská společnost rovněž usazena v Nizozemsku, anebo tam provozuje alespoň stálou provozovnu.

1. Omezení svobody usazování mateřské společnosti

69. Tato nizozemská právní úprava daňové jednotky by mohla omezovat svobodu usazování mateřské společnosti usazené v jiném členském státě.

70. Svoboda usazování zakazuje v hostitelském členském státě rozdílné daňové zacházení se společnostmi-nerezidenty a společnostmi-rezidenty, pokud se s ohledem na dotčené vnitrostátní opatření dotyčné společnosti nacházejí v objektivně srovnatelné situaci²⁹.

29 — V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 12. prosince 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, Sb. rozh. s. I-11673, bod 46), a ze dne 22. prosince 2008, Truck Center (C-282/07, Sb. rozh. s. I-10767, bod 36).

71. Proto je nejprve třeba konstatovat, že se zahraniční mateřskou společností je zacházeno rozdílně a méně příznivě než s tuzemskou mateřskou společností.

72. Spolková republika Německo a Nizozemské království popírají existenci takového nerovného zacházení, jelikož podle nizozemské právní úpravy nemůže nikdo vytvořit daňovou jednotku bez mateřské společnosti.

73. I v tomto případě je však opět třeba konstatovat³⁰, že znevýhodňující nerovné zacházení spočívá v tom, že zahraniční mateřská společnost nemá na rozdíl od tuzemské mateřské společnosti možnost vytvořit daňovou jednotku se svými dceřinými společnostmi. To je důsledkem chybějící možnosti nizozemské právní úpravy zahrnout do daňové jednotky zahraniční společnosti. V důsledku odepření zahrnutí do daňové jednotky však pro zahraniční mateřskou společnost vzniká nevýhoda také v tom ohledu, že nemůže využít toho, že by mohly být do daňové jednotky sloučeny alespoň její nizozemské dceřiné společnosti. Dochází tak ke znevýhodňujícímu nerovnému zacházení se zahraniční mateřskou společností.

74. Tuzemská a zahraniční mateřská společnost by se navíc musely s ohledem na právní úpravu daňové jednotky nacházet také v objektivně srovnatelné situaci.

75. Opět s odkazem na příslušný přezkum, který Soudní dvůr provedl v rozsudku Papillon³¹, lze na tomto místě pouze konstatovat, že cíle nizozemské právní úpravy daňové jednotky, kterým je zacházení se skupinou podniků jako s jediným podnikem, lze v případě zahraniční mateřské společnosti částečně dosáhnout také tak, že se konsolidují pouze její dceřiné společnosti usazené v Nizozemsku.

76. Zejména Spolková republika Německo však proti tomuto pojetí namítala, že podle nizozemské právní úpravy není konsolidace na úrovni dceřiné společnosti vůbec možná, jelikož k ní dochází u mateřské společnosti. Daňová jednotka se navíc zakládá na myšlence, že mateřská společnost ovládá své dceřiné společnosti. Mezi dceřinými společnostmi však právě takový vztah ovládnutí neexistuje.

77. Jak nejprve správně uvedla Komise při jednání, je otázka, u které společnosti daňové jednotky dochází ke konsolidaci, čistě technická a irelevantní pro dosažení cíle dané právní úpravy. Je-li zásadně možné připustit účinky daňové jednotky mezi dceřinými společnostmi, pak je druhořadé, komu se nakonec přičte výsledek jako daňového poplatníka.

78. Argumentace Spolkové republiky Německo kromě toho nezohledňuje to, že mezi zahraniční mateřskou společností a jejími tuzemskými dceřinými společnostmi existuje vztah ovládnutí. Jinými slovy, v projednávané věci nemají být do daňové jednotky spojeny libovolné tuzemské společnosti. Jde naopak právě o konsolidaci dceřiných společností, které jsou ovládány společnou mateřskou společností. Jediný rozdíl v situacích, které mají být v projednávané věci porovnány, spočívá v tom, že tato mateřská společnost je usazena v jiném členském státě, a tudíž nemůže být zahrnuta do daňové jednotky.

79. Domněnka existence omezení svobody usazování, které je vyvoláno zákazem vytvoření daňové jednotky z dceřiných společností, není vyvrácena ani okolností, že – jak doplňuje předkládající soud v rámci své druhé předběžné otázky – společná mateřská společnost dceřiných společností, které mají být konsolidovány, se nachází na vyšší úrovni v rámci struktury skupiny podniků, až jakmile společnosti, které jsou mezičlánky, nemohou v důsledku jejich usazení v jiném členském státě samy tvořit součást daňové jednotky.

30 — Viz výše, bod 28.

31 — Viz výše, bod 34.

80. Je tedy třeba konstatovat, že nizozemská právní úprava, podle níž se sesterské společnosti usazené v Nizozemsku mohou spojit do daňové jednotky pouze, pokud je jejich mateřská společnost rovněž usazena v Nizozemsku anebo tam provozuje alespoň stálou provozovnu, představuje omezení svobody usazování zahraniční mateřské společnosti.

2. Odůvodnění

81. Pro toto omezení nelze nalézt žádné odůvodnění. V tomto ohledu byla všechna hlediska v zásadě přezkoumána již v rámci přezkumu věcí C-39/13 a C-41/13³².

82. Ani v případě vytvoření daňové jednotky mezi tuzemskými dceřinými společnostmi zahraniční mateřské společnosti není dotčen cíl zachování rozdělení daňové pravomoci mezi členskými státy, neboť sporná je pouze konsolidace tuzemských společností.

83. Zamezení dvojímu zohlednění ztrát u tuzemské dceřiné společnosti a zahraniční mateřské společnosti nelze uznat ani jako samostatné odůvodnění, a dvojímu zohlednění ztrát nelze zamezit ani odepřením daňové jednotky mezi dceřinými společnostmi.

84. Cíl zachování daňové soudržnosti v žádném případě nepředstavuje odůvodnění, které by mohlo obstát, ani v případě vytvoření daňové jednotky mezi tuzemskými dceřinými společnostmi zahraniční mateřské společnosti. Na rozdíl od případu vytvoření daňové jednotky mezi tuzemskou mateřskou společností a tuzemskými vnukovskými společnostmi totiž není v rámci daňové jednotky dceřiných společností zřejmá existence jakýchkoli transakcí, které by vyžadovaly daňovou neutralizaci.

85. V rozsahu, v němž Nizozemské království pro doplnění spatřuje nebezpečí zneužití daňové právní úpravy v tom, že převod majetku mezi dceřinými společnostmi, který není přiměřený jeho běžné tržní hodnotě, ale na základě daňové jednotky je daňově neutrální, může mít za následek z daňového hlediska relevantní snížení hodnoty pohledávky, kterou má zahraniční mateřská společnost vůči tuzemské sesterské společnosti, je třeba upozornit na to, že v tomto ohledu přísluší pouze státu sídla zahraniční mateřské společnosti, aby proti těmto zneužitím bojoval.

86. Domněnka existence zakázaného omezení svobody usazování dále nevede ani k výsledku, že by Nizozemské království nakonec mělo skupinám podniků se zahraniční účastí vyhradit zvláštní právo, tak jak tvrdí Spolková republika Německo. I v případě skupiny podniků zahrnující tuzemskou mateřskou společnost se totiž předpokládá konsolidace tuzemských sesterských společností v rámci daňové jednotky. V případě zahraniční mateřské společnosti proto svoboda usazování zaručuje pouze to, že zahraniční mateřské společnosti přísluší výhody nizozemské daňové právní úpravy alespoň s ohledem na tuzemské sesterské společnosti, pokud již nemůže sama být součástí daňové jednotky.

3. Závěry k věci C-40/13

87. Ve věci C-40/13 je tudíž třeba konstatovat, že nizozemská právní úprava, podle níž se sesterské společnosti, které jsou usazené v Nizozemsku, mohou spojit do daňové jednotky pouze, pokud je mateřská společnost rovněž usazena v Nizozemsku anebo tam provozuje alespoň stálou provozovnu, je v rozporu se svobodou usazování.

32 — Viz výše, body 43 a násl.

VI – Závěry

88. S ohledem na výše uvedené je třeba na položené otázky odpovědět následovně:

„Článek 43 ES ve spojení s článkem 48 ES a článek 49 SFEU ve spojení s článkem 54 SFEU musí být vykládány v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, jaká se použije v původním řízení a která v rámci zdaňování výnosů společností

- tuzemské mateřské společnosti poskytuje možnost vytvoření daňové jednotky s jejími tuzemskými vnukovskými společnostmi pouze, pokud je dceřiná společnost, která tvoří jejich mezičlánek, rovněž usazena v tuzemsku, anebo je sice usazena v jiném členském státě, ale v tuzemsku má stálou provozovnu;
- tuzemským dceřiným společnostem poskytuje možnost, aby mezi sebou vytvořily daňovou jednotku, pouze, pokud je jejich mateřská společnost rovněž usazena v tuzemsku, anebo je sice usazena v jiném členském státě, ale v tuzemsku má stálou provozovnu.“