



## Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (druhá komora)

zo 14. mája 2020\*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Články 49 a 54 ZFEÚ – Sloboda usadiť sa –  
Daňová právna úprava – Daň z príjmov právnických osôb – Materské a dcérske spoločnosti –  
Vertikálna a horizontálna daňová integrácia“

Vo veci C-749/18,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Cour administrative (odvolací správny súd, Luxembursko) z 29. novembra 2018 a doručený Súdnemu dvoru 30. novembra 2018, ktorý súvisí s konaním:

**B a i.**

proti

**Administration des contributions directes,**

SÚDNY DVOR (druhá komora),

v zložení: predseda druhej komory A. Arabadžiev (spravodajca), predseda Súdneho dvora K. Lenaerts, vykonávajúci funkciu sudcu druhej komory, sudcovia P. G. Xuereb, T. von Danwitz a A. Kumin,

generálny advokát: P. Pikamäe,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- B a i., v zastúpení: G. Simon, avocat,
- luxemburská vláda, v zastúpení: D. Holderer, splnomocnená zástupkyňa,
- talianska vláda, v zastúpení: G. Palmieri, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci P. Gentili, avvocato dello Stato,
- Európska komisia, v zastúpení: W. Roels a A. Armenia, splnomocnení zástupcovia,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

\* Jazyk konania: francúzština.

vyhlásil tento

### Rozsudok

- 1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 49 a 54 ZFEÚ.
- 2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi tromi spoločnosťami, B, C a D, založenými podľa luxemburského práva a *administration des contributions directes* (správa priamych daní, Luxembursko) vo veci zamietnutia ich spoločnej žiadosti o uplatnenie režimu daňovej integrácie týkajúcej sa zdaňovacích období rokov 2013 a 2014.

### Právny rámec

- 3 Článok 164a loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (novelizovaný zákon zo 4. decembra 1967 o dani z príjmov) (*Mémorial A* 1967, s. 1228) v znení uplatniteľnom na zdaňovacie obdobia 2013 a 2014 (ďalej len „článok 164a ZDP“) stanovoval:

„(1) Kapitálové spoločnosti rezidenti podliehajúce v plnom rozsahu dani, ktorých aspoň 95 % základného imania vlastní priamo alebo nepriamo iná kapitálová spoločnosť rezident podliehajúca v plnom rozsahu dani alebo tuzemská stála prevádzkareň kapitálovej spoločnosti nerezidenta podliehajúca v plnom rozsahu dani zodpovedajúcej dani z príjmu právnických osôb, môžu byť na požiadanie daňovo integrované do materskej spoločnosti alebo tuzemskej stálej prevádzkarne tak, že sa ich príslušné daňové výsledky konsolidujú s daňovým výsledkom materskej spoločnosti alebo tuzemskej stálej prevádzkarne.

...

(4) Režim daňovej integrácie možno uplatniť len na základe spoločnej písomnej žiadosti materskej spoločnosti alebo tuzemskej stálej prevádzkarne a príslušných dcérskych spoločností. Žiadosť treba podať na správu priamych daní pred koncom prvého zdaňovacieho obdobia doby, pre ktorú sa žiada o uplatnenie režimu daňovej integrácie a ktorá musí trvať aspoň 5 zdaňovacích období. ...“

- 4 Článok 164a ZDP bol zmenený zákonom z 18. decembra 2015 (*Mémorial A* 2015, s. 5989) s účinnosťou od 1. januára 2015 (ďalej len „článok 164a ZDP v znení neskorších predpisov“). Toto ustanovenie znie takto:

„(1) Na účely tohto článku:

1. integrovaná spoločnosť znamená kapitálovú spoločnosť rezidenta, ktorá v plnom rozsahu podlieha dani, alebo tuzemskú stálu prevádzkareň kapitálovej spoločnosti nerezidenta, ktorá v plnom rozsahu podlieha dani zodpovedajúcej dani z príjmu právnických osôb;
2. integrujúca materská spoločnosť znamená kapitálovú spoločnosť rezidenta, ktorá v plnom rozsahu podlieha dani, alebo tuzemskú stálu prevádzkareň kapitálovej spoločnosti nerezidenta, ktorá v plnom rozsahu podlieha dani zodpovedajúcej dani z príjmu právnických osôb;
3. neintegrujúca materská spoločnosť znamená kapitálovú spoločnosť, ktorá v plnom rozsahu podlieha dani, alebo tuzemskú stálu prevádzkareň kapitálovej spoločnosti nerezidenta, ktorá v plnom rozsahu podlieha dani zodpovedajúcej dani z príjmu právnických osôb, alebo kapitálovú spoločnosť rezidenta iného štátu, ktorý je zmluvnou stranou Dohody o Európskom hospodárskom priestore (EHP), ktorá v plnom rozsahu podlieha dani zodpovedajúcej dani z príjmu právnických osôb alebo

stálej prevádzkarne kapitálovej spoločnosti, ktorá v celom rozsahu podlieha dani z príjmu právnických osôb nachádzajúcej sa v inom štáte, ktorý je zmluvnou stranou Dohody o [EHP], a ktorá v plnom rozsahu podlieha dani zodpovedajúcej dani z príjmu právnických osôb;

4. integrujúca dcérska spoločnosť znamená kapitálovú spoločnosť rezidenta, ktorá v plnom rozsahu podlieha dani, alebo tuzemskú stálu prevádzkareň kapitálovej spoločnosti nerezidenta, ktorá v plnom rozsahu podlieha dani zodpovedajúcej dani z príjmu právnických osôb;
5. integrovaná skupina znamená buď skupinu zloženú z integrujúcej materskej spoločnosti a integrovanej(ých) spoločností v zmysle pododseku 2, alebo skupinu zloženú z integrujúcej dcérskej spoločnosti a integrovanej(ých) spoločností v zmysle pododseku 3. Člen integrovanej skupiny nemôže súčasne patriť do inej integrovanej skupiny.

...

### **Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky**

- 5 Spoločnosť B je založená podľa luxemburského práva, ktorá je daňovým rezidentom v Luxembursku a ktorej materskou spoločnosťou je akciová spoločnosť A založená podľa francúzskeho práva, ktorá je daňovým rezidentom vo Francúzsku.
- 6 Od 1. januára 2008 spoločnosť B založila so svojou dcérskou spoločnosťou E daňovo vertikálne integrovanú skupinu v rámci režimu daňovej integrácie v zmysle článku 164a ZDP. Táto skupina bola postupne rozšírená na ďalšie dcérske spoločnosti B takto: od 1. januára 2010 na spoločnosť F, od 1. januára 2011 na spoločnosť G, ktorá bola následne zlúčená so spoločnosťou F, od 1. januára 2012 na spoločnosť H a od 1. januára 2013 na spoločnosti I, J, K a L. V rámci tejto postupne rozšírenej daňovej vertikálne integrovanej skupiny spoločnosť B plnila úlohu zastrešujúcej materskej spoločnosti skupiny, pričom vlastnila prinajmenšom 95 % základného imania všetkých dcérskych spoločností, ktorých sídlo a ústredná správa sa nachádzali v Luxembursku, a pričom všetky výsledky spoločností skupiny boli konsolidované na účely zdanenia v rámci spoločnosti B.
- 7 Spoločnosti C a D sú založené podľa luxemburského práva a sú daňovými rezidentmi v Luxembursku. Ich základné imanie nepriamo vlastní spoločnosť A založená podľa francúzskeho práva bez toho, aby spoločnosť B vlastnila akýkoľvek podiel na základnom imaní týchto dvoch spoločností.
- 8 Dvoma listami z 8. decembra 2014 doručenými 22. decembra 2014 spoločnosti B, C a D požiadali o uplatnenie režimu daňovej integrácie v zmysle článku 164a ZDP od 1. januára 2013 a od 1. januára 2014.
- 9 Rozhodnutím z 3. februára 2015 bureau d'imposition Sociétés 6 de l'administration des contributions directes (daňový úrad Spoločnosti 6 správy priamych daní, Luxembursko, ďalej len „daňový úrad“) zamietol tieto žiadosti z dôvodu, že spoločnosti B, C a D nespĺňajú podmienky stanovené v článku 164a ZDP.
- 10 Keďže spoločnosti B, C a D nedostali odpoveď na sťažnosť podanú 27. apríla 2015 proti uvedenému rozhodnutiu, podali 12. augusta 2016 žalobu na tribunal administratif (prvostupňový správny súd, Luxembursko), ktorou sa domáhali zmeny alebo zrušenia rozhodnutia daňového úradu z 3. februára 2015.
- 11 Rozsudkom zo 6. decembra 2017 tribunal administratif (prvostupňový správny súd) vyhlásil žalobu za nedôvodnú, pokiaľ ide o uplatnenie režimu daňovej integrácie od 1. januára 2013, pretože žiadosť v tomto zmysle mala byť doručená správnomu orgánu pred koncom prvého účtovného obdobia, pre ktoré sa požadoval režim daňovej integrácie, teda pred koncom roka 2013.

- 12 Naopak, pokiaľ ide o zdaňovacie obdobie roku 2014, tribunal administratif (prvostupňový správny súd) vyhlásil žalobu za dôvodnú a rozhodol, že zákaz pre materskú spoločnosť nerezidenta so sídlom v inom členskom štáte vytvoriť daňovú jednotku medzi jej dcérskymi spoločnosťami rezidentmi, ktorý vyplýva z článku 164a ZDP, hoci táto istá možnosť je priznaná materskej spoločnosti rezidentovi prostredníctvom vertikálnej integrácie, je nezlučiteľný so slobodami pohybu a usadiť sa uvedenými v článkoch 49 a 54 ZFEÚ.
- 13 Návrhom podaným 15. januára 2018 sa spoločnosti B, C a D proti tomuto rozsudku odvolali na Cour administrative (odvolací správny súd, Luxembursko), ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania, v rozsahu, v akom bola ich žaloba týkajúca sa zdaňovacieho obdobia za rok 2013 vyhlásená za nedôvodnú. Podľa týchto spoločností je v rozpore so zásadou potrebného účinku práva Únie odoprieť im režim daňovej integrácie od 1. januára 2013 z dôvodu, že nebola dodržaná podmienka čisto formálnej povahy, a to dodržanie lehoty, v ktorej musí byť žiadosť podaná. Takúto podmienku bolo vzhľadom na luxemburské správne a súdne stanoviská prijaté v roku 2013, ktoré boli proti akejkolvek žiadosti o horizontálnu daňovú integráciu, príliš ťažké splniť. Spoločnosti B, C a D podali svoju žiadosť, hneď ako im rozsudok z 12. júna 2014, SCA Group Holding a i. (C-39/13 až C-41/13, EU:C:2014:1758), poskytol právne argumenty na účely dovolávania sa na základe práva Únie ich práva na možnosť využiť režim daňovej integrácie stanovený luxemburskou právnou úpravou vzhľadom na existenciu už existujúcej daňovo integrovanej skupiny.
- 14 Správa priamych daní sa na vnútroštátnom súde domáha potvrdenia rozsudku tribunal administratif (prvostupňový správny súd) zo 6. decembra 2017 v rozsahu, v akom tento súd potvrdil zamietnutie prijatia do režimu daňovej integrácie na obdobie od 1. januára 2013. Tento správny orgán však podal vzájomné odvolanie proti tomuto rozsudku v rozsahu, v akom tribunal administratif (prvostupňový správny súd) rozhodol, že žaloba spoločností B, C a D týkajúca sa zdaňovacieho roka 2014 je dôvodná.
- 15 Za týchto podmienok Cour administrative (odvolací správny súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

- „1. Majú sa články 49 a 54 ZFEÚ vykladať v tom zmysle, že bránia právnej úprave členského štátu týkajúcej sa režimu daňovej integrácie, ktorá na jednej strane umožňuje konsolidáciu daňových výsledkov spoločností tej istej skupiny, pričom dovoľuje výlučne vertikálnu daňovú integráciu medzi materskou spoločnosťou rezidentom alebo tuzemskou stálou prevádzkarňou materskej spoločnosti nerezidenta a jej dcérskymi spoločnosťami rezidentmi, a ktorá na druhej strane rovnakým spôsobom bráni výlučne horizontálnej daňovej integrácii len dcérskych spoločností tak materskej spoločnosti nerezidenta, ktorá nemá tuzemskú stálu prevádzkareň, ako aj materskej spoločnosti rezidenta alebo nerezidenta, ktorá má tuzemskú stálu prevádzkareň?
2. V prípade kladnej odpovede na prvú otázku, majú sa články 49 a 54 ZFEÚ vykladať v tom zmysle, že bránia tej istej právnej úprave členského štátu týkajúcej sa režimu daňovej integrácie, a najmä prísnemu oddeleniu režimu vertikálnej integrácie (medzi zastrešujúcou materskou spoločnosťou a jej priamymi alebo nepriamymi dcérskymi spoločnosťami) a režimu horizontálnej integrácie (medzi dvomi alebo viacerými dcérskymi spoločnosťami rezidentmi zastrešujúcej materskej spoločnosti, ktorá sa nezúčastňuje daňovej integrácie) na základe tejto právnej úpravy, a z nej vyplývajúcej povinnosti najprv ukončiť už existujúcu vertikálnu daňovú integráciu a až potom môcť vytvoriť horizontálne daňovo integrovanú skupinu, a to za predpokladu,
- že vertikálna daňová integrácia so zastrešujúcou integrujúcou materskou spoločnosťou na vnútroštátnej úrovni, ktorá je rezidentom dotknutého členského štátu (súčasne predstavujúcou sprostredkujúcu dcérsku spoločnosť vo vzťahu k hlavnej materskej spoločnosti, ktorá je rezidentom iného členského štátu), a dcérskymi spoločnosťami rezidentmi zastrešujúcej materskej spoločnosti bola vytvorená už skôr z dôvodu, že právna úprava dotknutého

členského štátu umožňovala len vertikálnu daňovú integráciu, aby bolo možné priznať nárok na uplatnenie režimu bez ohľadu na to, či má hlavná materská spoločnosť sídlo v inom členskom štáte,

- že sesterským spoločnostiam integrujúcej zastrešujúcej materskej spoločnosti z dotknutého členského štátu (a teda aj dcérskym spoločnostiam hlavnej materskej spoločnosti, ktorá je rezidentom iného členského štátu) sa odopiera právo na uplatnenie existujúcej daňovej integrácie z dôvodu založeného na vzájomnej nezlučiteľnosti oboch režimov daňovej integrácie – vertikálnej a horizontálnej, a
  - že zahrnutie uvedených sesterských spoločností do rozsahu konsolidácie daňových výsledkov medzi spoločnosťami skupiny by znamenalo ukončenie už existujúcej vertikálnej daňovej integrácie – s negatívnymi daňovými dôsledkami, ktoré sú s ním spojené z dôvodu nedodržania minimálnej doby trvania integrácie ustanovenej vnútroštátnou právnou úpravou –, a vytvorenie novej horizontálnej daňovej integrácie, aj keď by integrujúcou spoločnosťou rezidentom (na úrovni ktorej by sa konsolidovali daňové výsledky daňovo integrovaných spoločností) bola stále tá istá spoločnosť?
3. V prípade kladnej odpovede aj na druhú otázku, majú sa články 49 a 54 ZFEÚ v spojení so zásadou potrebného účinku práva Únie vykladať v tom zmysle, že bránia tej istej právnej úprave členského štátu týkajúcej sa režimu daňovej integrácie, a najmä uplatneniu lehoty, podľa ktorej musí byť akákoľvek žiadosť o priznanie nároku na uplatnenie režimu daňovej integrácie bezpodmienečne podaná na príslušný orgán pred koncom prvého zdaniteľného obdobia, pre ktoré sa požaduje uplatnenie tohto režimu, a to za predpokladu,
- že podľa kladných odpovedí na prvé dve otázky táto právna úprava vylúčila spôsobom, ktorý nie je zlučiteľný so slobodou usadiť sa, horizontálnu daňovú integráciu medzi výlučne dcérskymi spoločnosťami tej istej materskej spoločnosti a zmenu existujúcej vertikálnej daňovo integrovanej skupiny prostredníctvom začlenenia sesterských spoločností integrujúcej spoločnosti do skupiny,
  - že vnútroštátna správna prax a judikatúra dotknutého členského štátu boli pred uverejnením rozsudku [Súdneho dvora Európskej únie z 12. júna 2014 (spojené veci C-39/13 až C-41/13, EU:C:2014:1758)], ustálené v zmysle uznania platnosti uvedenej právnej úpravy,
  - že po uverejnení [tohto rozsudku] a ešte pred koncom roka 2014 viaceré spoločnosti podali žiadosť o pripojenie k existujúcej daňovo integrovanej skupine prostredníctvom umožnenia horizontálnej daňovej integrácie s integrujúcou spoločnosťou existujúcej skupiny, pričom sa odvolávali na [uvedený rozsudok], a
  - že táto žiadosť sa vzťahuje nielen na zdaňovacie obdobie roku 2014, stále prebiehajúce v čase podania žiadosti, ale aj na predchádzajúce zdaňovacie obdobie roku 2013, počínajúc ktorým zúčastnené spoločnosti spĺňali všetky hmotnoprávne podmienky zlučiteľné s právom Únie na priznanie nároku na uplatnenie režimu daňovej integrácie?“

## O prejudiciálnych otázkach

### Úvodné pripomienky

- <sup>16</sup> Z vysvetlení poskytnutých vnútroštátnym súdom, ktorý jediný má právomoc vykladať vnútroštátne právo v rámci systému súdnej spolupráce zavedenej článkom 267 ZFEÚ (rozsudok zo 7. novembra 2018, C a A, C-257/17, EU:C:2018:876, bod 34, ako aj citovaná judikatúra), vyplýva, že článok 164a

ZDP v znení neskorších predpisov zaviedol možnosť horizontálnej daňovej integrácie medzi dcérskou spoločnosťou rezidentom a inými dcérskymi spoločnosťami rezidentmi neintegrujúcej materskej spoločnosti, ktorá je rezidentom alebo nerezidentom. Podľa tohto súdu sa však táto zmena uplatňuje „až od zdaňovacieho roku 2015“. V dôsledku toho sa na zdaňovacie obdobia 2013 a 2014, o ktoré ide vo veci samej, uplatňuje článok 164a ZDP.

- 17 Vnútroštátny súd tiež uvádza, že režim daňovej integrácie stanovený v článku 164a ZDP predstavuje osobitný režim zdanenia konsolidovaného zisku skupiny spoločností a znamená, že všetky spoločnosti zahrnuté do rozsahu integrácie určujú svoje vlastné účtovné a daňové výsledky, odstránia zo svojich účtovných výsledkov dvojité odpočty alebo dvojité zdanenia, ktoré môžu vyplývať z transakcií uskutočnených medzi spoločnosťami skupiny, a že tieto výsledky budú konsolidované na úrovni integrujúcej spoločnosti – čo zahŕňa kompenzáciu medzi kladnými a zápornými výsledkami dotknutých spoločností – čo vedie ku konsolidovanému daňovému výsledku zdanenému len na úrovni integrujúcej spoločnosti. V súlade s článkom 164a ZDP takáto daňová integrácia bola možná len za účasti materskej spoločnosti a výlučne v rámci rozsahu integrácie jednej a tej istej daňovej súdnej právomoci.
- 18 Okrem toho v súlade s judikatúrou vnútroštátneho súdu majú daňovníci, ktorí spĺňajú hmotnoprávne podmienky stanovené v článku 164a ZDP, nárok na uplatnenie režimu daňovej integrácie, takže príslušný daňový úrad je povinný vydať svoje povolenie, ak po overení zistí, že hmotnoprávne podmienky sú splnené.
- 19 Na prejudiciálne otázky treba odpovedať s prihliadnutím na tieto úvahy.

### ***O prvej otázke***

- 20 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa články 49 a 54 ZFEÚ majú vykladať v tom zmysle, že bránia právnej úprave členského štátu, ktorá síce pripúšťa vertikálnu daňovú integráciu medzi materskou spoločnosťou rezidentom alebo stálou prevádzkarňou materskej spoločnosti nerezidenta v tomto členskom štáte a jej dcérskymi spoločnosťami rezidentmi, ale neumožňuje horizontálnu daňovú integráciu medzi dcérskymi spoločnosťami rezidentmi materskej spoločnosti nerezidenta.
- 21 Sloboda usadiť sa, ktorú článok 49 ZFEÚ priznáva štátnym príslušníkom Únie, zahŕňa právo týchto osôb na prístup a výkon samostatne zárobkovej činnosti, ako aj právo založiť a spravovať podniky za rovnakých podmienok, aké určuje právna úprava členského štátu usadenia sa pre vlastných štátnych príslušníkov. Podľa článku 54 ZFEÚ zahŕňa aj právo spoločností, ktoré sú založené v súlade s právnou úpravou členského štátu a majú svoje sídlo, ústredie alebo hlavné miesto podnikateľskej činnosti v Únii, vykonávať ich činnosť v dotknutom členskom štáte prostredníctvom dcérskej spoločnosti, organizačnej zložky alebo obchodného zastúpenia (rozsudok z 1. apríla 2014, *Felixstowe Dock and Railway Company a i.*, C-80/12, EU:C:2014:200, bod 17, ako aj citovaná judikatúra).
- 22 Treba pripomenúť, že pokiaľ ide o spoločnosti, ich sídlo v zmysle článku 54 ZFEÚ slúži, podobne ako štátna príslušnosť fyzických osôb, na určenie ich spojitosti s právnym poriadkom členského štátu. Pripustenie skutočnosti, že by členský štát usadenia mohol voľne uplatňovať rozdielne zaobchádzanie len z dôvodu, že sídlo spoločnosti sa nachádza v inom členskom štáte, by zbavilo článok 49 ZFEÚ jeho podstaty. Sloboda usadiť sa teda sleduje zabezpečenie výhody vnútroštátneho zaobchádzania v hostiteľskom členskom štáte, pričom zakazuje akúkoľvek diskrimináciu na základe miesta sídla spoločností (rozsudok z 12. júna 2014, *SCA Group Holding a i.*, C-39/13 až C-41/13, EU:C:2014:1758, bod 45, ako aj citovaná judikatúra).

- 23 Režim daňovej integrácie, o aký ide vo veci samej, predstavuje daňovú výhodu pre dotknuté spoločnosti. Prostredníctvom kompenzácie medzi kladnými a negatívnymi výsledkami spoločností zahrnutých v integrácii a konsolidácie týchto výsledkov na úrovni integrujúcej materskej spoločnosti poskytuje režim daňovej integrácie skupine dotknutých spoločností výhodu likvidity (pozri analogicky rozsudok z 12. júna 2014, SCA Group Holding a i., C-39/13 až C-41/13, EU:C:2014:1758, bod 46).
- 24 Podľa článku 164a ZDP je takáto daňová výhoda priznaná materským spoločnostiam rezidentom v Luxembursku alebo stálym prevádzkarňam materských spoločností nerezidentov v tomto členskom štáte, keďže umožňuje konsolidovať daňové výsledky dcérskych spoločností rezidentov na úrovni týchto materských spoločností a stálych prevádzkarní.
- 25 Právna úprava dotknutá vo veci samej teda vytvára rozdiel v zaobchádzaní medzi na jednej strane materskými spoločnosťami so sídlom v Luxembursku, ktoré vďaka režimu daňovej integrácie môžu predovšetkým kompenzovať kladné výsledky svojich ziskových dcérskych spoločností s negatívnymi výsledkami svojich stratových dcérskych spoločností, a na druhej strane materskými spoločnosťami, ktoré majú tiež dcérske spoločnosti v Luxembursku, ale keďže majú svoje sídlo v inom členskom štáte a nemajú stálu prevádzkareň v Luxembursku, nemôžu využívať tento režim daňovej integrácie, a teda daňové výhody, ktoré tento režim poskytuje.
- 26 Rozdielne zaobchádzanie, ako bolo konštatované v predchádzajúcom bode, nie je spochybnené tvrdeniami luxemburskej vlády, ktorá vo svojich písomných pripomienkach uvádza, že so všetkými spoločnosťami podliehajúcimi daňovej suverenite Luxemburského veľkovejvodstva sa zaobchádza rovnako. Podľa tejto vlády na jednej strane, ak by materská spoločnosť nerezident vlastnila stálu prevádzkareň v Luxembursku, s touto prevádzkarňou by sa zaobchádzalo rovnako ako s materskými spoločnosťami rezidentmi. Na druhej strane aj v čisto vnútroštátnej situácii by sa daňová integrácia medzi dcérskymi spoločnosťami materskej spoločnosti nemohla uskutočniť bez účasti materskej spoločnosti.
- 27 V tejto súvislosti treba najskôr uviesť, že z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že spor vo veci samej sa netýka možnosti zahrnúť materskú spoločnosť nerezidenta do luxemburského režimu daňovej integrácie z rovnakého dôvodu ako jej dcérske spoločnosti rezidentov, ale výlučne možnosti vykonať horizontálnu integráciu výsledkov samotných dcérskych spoločností, ktoré sú všetky rezidentmi v Luxembursku. Preto je okolnosť, že materská spoločnosť nerezident nepodlieha luxemburskej daňovej suverenite, irelevantná.
- 28 Ďalej je nepochybne pravda, že vo výlučne vnútroštátnej situácii nemožno daňovú integráciu medzi dcérskymi spoločnosťami rezidentmi materskej spoločnosti rezidenta uskutočniť bez účasti materskej spoločnosti rezidenta. Keď však horizontálna daňová integrácia medzi dcérskymi spoločnosťami rezidentmi materskej spoločnosti rezidenta nie je dovolená, konsolidácia výsledkov týchto dcérskych spoločností môže byť napriek tomu dosiahnutá, ako bolo uvedené v bode 25 tohto rozsudku, prostredníctvom integrácie výsledkov uvedených dcérskych spoločností do výsledku materskej spoločnosti.
- 29 Pokiaľ však ide o dcérske spoločnosti materskej spoločnosti nerezidenta, konsolidácia výsledkov dcérskych spoločností nie je možná ani prostredníctvom vertikálnej daňovej integrácie ani prostredníctvom horizontálnej daňovej integrácie.
- 30 Nakoniec z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že podľa článku 49 prvého odseku druhej vety ZFEÚ sa hospodárskym subjektom výslovne dáva možnosť slobodne si vybrať právnu formu vhodnú na výkon ich činnosti v inom členskom štáte, pričom tento slobodný výber nesmie byť obmedzený diskriminačnými daňovými ustanoveniami (pozri v tomto zmysle rozsudky z 28. januára 1986, Komisia/Francúzsko, 270/83, EU:C:1986:37, bod 22; zo 6. septembra 2012, Philips Electronics UK, C-18/11, EU:C:2012:532, bod 13, ako aj zo 17. mája 2017, X, C-68/15, EU:C:2017:379, bod 40 a citovaná judikatúra). Preto je irelevantné tvrdenie, podľa ktorého by založenie stálej prevádzkarne

alebo sprostredkovateľskej dcérskej spoločnosti zabezpečujúcej úlohu materskej spoločnosti existujúcich dcérskych spoločností v Luxembursku umožnilo materskej spoločnosti nerezidentovi dospieť k daňovej integrácii výsledkov jej dcérskych spoločností rezidentov.

- 31 Keďže ustanovenia ZDP dotknuté vo veci samej znevýhodňujú z daňového hľadiska cezhraničné situácie oproti čisto vnútroštátnym situáciám, predstavujú obmedzenie, ktoré v zásade zakazujú ustanovenia Zmluvy o slobode usadiť sa (pozri analogicky rozsudky z 27. novembra 2008, Papillon, C-418/07, EU:C:2008:659, bod 32, a z 12. júna 2014, SCA Group Holding a i., C-39/13 až C-41/13, EU:C:2014:1758, bod 48).
- 32 Takéto obmedzenie je prípustné iba vtedy, ak sa týka situácií, ktoré nie sú objektívne porovnateľné, alebo ak je odôvodnené naliehavými dôvodmi verejného záujmu a primerané takémuto cieľu (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 17. júla 2014, Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, bod 23, a z 12. júna 2018, Bevola a Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, bod 20).
- 33 V tejto súvislosti sa podľa judikatúry Súdneho dvora pri posudzovaní porovnateľnosti cezhraničnej situácie s vnútroštátnou situáciou musí zohľadňovať cieľ, ktorý sledujú dotknuté vnútroštátne predpisy (pozri v tomto zmysle rozsudky z 18. júla 2007, Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, bod 38; z 25. februára 2010, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, bod 22; z 12. júna 2014, SCA Group Holding a i., C-39/13 až C-41/13, EU:C:2014:1758, bod 28, a z 12. júna 2018, Bevola a Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, bod 32).
- 34 Rozdielne zaobchádzanie s materskými spoločnosťami so sídlom v Luxembursku a materskými spoločnosťami so sídlom v inom členskom štáte, ktoré nemajú stálu prevádzkareň v Luxembursku, pokiaľ ide o možnosť vykonať daňovú konsolidáciu výsledkov ich dcérskych spoločností v Luxembursku, sa týka situácií, ktoré sú objektívne porovnateľné.
- 35 Ako totiž vyplýva z návrhu na začatie prejudiciálneho konania, režim daňovej integrácie zavedený článkom 164a ZDP je stanovený z dôvodov daňovej neutrality, aby sa umožnilo konsolidované zdanenie časti spoločností skupiny alebo všetkých spoločností skupiny.
- 36 Tento cieľ však možno dosiahnuť, pokiaľ ide o konsolidáciu výsledkov dcérskych spoločností so sídlom v Luxembursku a ich zdanenie v tomto členskom štáte, tak skupinami, ktorých materská spoločnosť je tiež usadená v tomto členskom štáte, ako aj skupinami, ktorých materská spoločnosť nie je usadená v tomto členskom štáte (pozri analogicky rozsudok z 12. júna 2014, SCA Group Holding a i., C-39/13 až C-41/13, EU:C:2014:1758, bod 51).
- 37 Napokon ani vnútroštátny súd, ani luxemburská vláda neuviedli dôvody všeobecného záujmu umožňujúce prípadne odôvodniť rozdielne zaobchádzanie vyplývajúce z režimu daňovej integrácie, o ktorý ide vo veci samej.
- 38 Za týchto podmienok treba na prvú otázku odpovedať tak, že články 49 a 54 ZFEÚ sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia právnej úprave členského štátu, ktorá síce pripúšťa vertikálnu daňovú integráciu medzi materskou spoločnosťou rezidentom alebo stálou prevádzkarňou materskej spoločnosti nerezidenta v tomto členskom štáte a jej dcérskymi spoločnosťami rezidentmi, ale nepripúšťa horizontálnu daňovú integráciu medzi dcérskymi spoločnosťami rezidentmi materskej spoločnosti nerezidenta.

### ***O druhej otázke***

- 39 Svojou druhou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa články 49 a 54 ZFEÚ majú vykladať v tom zmysle, že bránia právnej úprave členského štátu, ktorá núti materskú spoločnosť so sídlom v inom členskom štáte ukončiť vertikálnu daňovú integráciu existujúcu medzi jednou z jej dcérskych

spoločností a určitým počtom jej vnučkovských spoločností rezidentov s cieľom umožniť tejto dcérskej spoločnosti vykonať horizontálnu daňovú integráciu s inými dcérskymi spoločnosťami rezidentmi uvedenej materskej spoločnosti, a to aj napriek tomu, že integrujúca dcérska spoločnosť rezident ostáva tá istá a ukončenie vertikálnej daňovej integrácie pred koncom minimálnej doby trvania integrácie stanovenej vnútroštátnym právom vedie k individuálnemu opravnému zdaneniu dotknutých spoločností.

- 40 V tejto súvislosti treba najskôr uviesť, ako to spresňuje vnútroštátny súd vo svojom návrhu na začatie prejudiciálneho konania, že režim horizontálnej daňovej integrácie zavedený článkom 164a ZDP v znení neskorších predpisov je koncipovaný ako alternatívny režim integrácie vo vzťahu k režimu vertikálnej integrácie, takže tieto dva režimy sa navzájom vylučujú a zmena jedného režimu na druhý má za následok zrušenie existujúcej daňovo integrovanej skupiny.
- 41 Ďalej podľa vnútroštátneho súdu, hoci článok 164a ZDP v znení neskorších predpisov nemožno retroaktívne uplatniť na zdaňovacie obdobia, o ktoré ide vo veci samej, treba napriek tomu vykladať článok 164a ZDP, ktorý sa uplatňuje na tieto zdaňovacie obdobia, s prihliadnutím na oddelenie režimov vertikálnej a horizontálnej daňovej integrácie, čo znamená povinnosť ukončiť už existujúcu vertikálnu daňovú integráciu predtým, ako možno vytvoriť skupinu horizontálnej daňovej integrácie. Zrušenie daňovo integrovanej skupiny pred skončením minimálnej doby existencie tejto integrácie, ktorá je článkom 164a ods. 4 ZDP stanovená na päť zdaňovacích období, má pritom za následok individuálne opravné zdanenie všetkých spoločností, ktoré nerešpektovali uvedenú minimálnu dobu trvania. Toto opravné individuálne zdanenie sa vykoná za roky, v prípade ktorých už nie je prípustná konsolidácia výsledkov.
- 42 Napokon z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že v súlade s vnútroštátnou právnou úpravou dotknutou vo veci samej, pokiaľ ide o skupinu tvorenú materskou spoločnosťou so sídlom v Luxembursku a dcérskymi spoločnosťami rezidentmi, dcérska spoločnosť rezident sa môže pripojiť k už existujúcej daňovej integrácii a na konci minimálnej doby piatich zdaňovacích období z nej vystúpiť, takže na úrovni integrovaných dcérskych spoločností akákoľvek zmena v zložení daňovo integrovanej skupiny neznamená zrušenie bývalej daňovo integrovanej skupiny a vytvorenie novej skupiny.
- 43 Z vyššie uvedeného vyplýva, že materská spoločnosť so sídlom v Luxembursku sa môže slobodne rozhodnúť zahrnúť dcérsku spoločnosť rezidenta do už existujúcej daňovej integrácie a po uplynutí minimálnej doby piatich rokov ju z nej vylúčiť, pričom na uvedenú dcérsku spoločnosť sa opätovne bude vzťahovať režim individuálneho zdanenia bez toho, aby dôsledkom jednej alebo druhej z týchto transakcií bolo zrušenie bývalej integrovanej skupiny a vytvorenie novej skupiny.
- 44 Naopak, oddelenie režimov vertikálnej a horizontálnej daňovej integrácie, ako ho opísal vnútroštátny súd, má za následok, že materská spoločnosť so sídlom v inom členskom štáte, ktorá nemá stálu prevádzkareň v Luxembursku, môže integrovať svoje dcérske spoločnosti rezidentov len za cenu zrušenia vertikálnej daňovej integrácie medzi jednou z jej dcérskych spoločností a určitým počtom jej vnučkovských spoločností rezidentov. Ak integrácia medzi touto dcérskou spoločnosťou rezidentom a jej vnučkovskými spoločnosťami rezidentmi nebola účinná pre všetky dotknuté spoločnosti alebo len pre niektoré z nich počas celého minimálneho obdobia piatich rokov stanoveného vnútroštátnou právnou úpravou, o ktorú ide vo veci samej, zrušenie existujúcej integrácie má za následok opravné zdanenie dotknutých spoločností.
- 45 Možnosť začleniť dcérsku spoločnosť do už existujúcej daňovej integrácie bez toho, aby to malo za následok zrušenie bývalej integrovanej skupiny a vytvorenie novej skupiny, pritom predstavuje pre dotknuté spoločnosti daňovú výhodu.

- 46 V dôsledku toho v prejednávanej veci materská spoločnosť so sídlom v inom členskom štáte než v Luxemburskom veľkovoľvodstve znáša z dôvodu povinnosti zrušiť existujúcu integrovanú skupinu pred vykonaním horizontálnej daňovej integrácie medzi jej dcérskymi spoločnosťami rezidentmi, znevýhodňujúce zaobchádzanie v porovnaní s materskou spoločnosťou so sídlom v tomto členskom štáte.
- 47 Na rozdiel od toho, čo tvrdí luxemburská vláda vo svojich písomných pripomienkach, je v tejto súvislosti irelevantná okolnosť, že vo výlučne vnútroštátnej situácii nemôže byť žiadna spoločnosť súčasne súčasťou dvoch integrovaných skupín.
- 48 Ako totiž bolo uvedené v bodoch 25, 28 a 43 tohto rozsudku, materská spoločnosť so sídlom v Luxembursku môže napriek tomu dosiahnuť, aby sa výsledky dcérskej spoločnosti konsolidovali s výsledkami jej ostatných dcérskych spoločností rezidentov, začlenením uvedenej dcérskej spoločnosti do existujúcej vertikálnej integrácie. V takejto vnútroštátnej situácii teda nevzniká problém súčasnej existencie dvoch integrovaných skupín a len materská spoločnosť nerezident je konfrontovaná s povinnosťou zrušiť pôvodnú už existujúcu integrovanú skupinu, aby mohla vykonať konsolidáciu výsledkov svojich dcérskych spoločností rezidentov.
- 49 Preto skutočnosť, že materská spoločnosť nerezident, ktorá nemá stálu prevádzkareň v Luxembursku, môže horizontálnu integráciu medzi jej dcérskymi spoločnosťami rezidentmi uskutočniť len za cenu ukončenia vertikálnej integrácie existujúcej medzi jednou z jej dcérskych spoločností a určitým počtom jej vnučkovských spoločností rezidentov, znevýhodňuje cezhraničné situácie v porovnaní s čisto vnútroštátnymi situáciami. Takáto skutková povinnosť predstavuje obmedzenie, ktoré v zásade zakazujú ustanovenia Zmluvy týkajúce sa slobody usadiť sa v zmysle judikatúry uvedenej v bode 31 tohto rozsudku.
- 50 V súlade s judikatúrou pripomenutou v bode 32 tohto rozsudku je takéto obmedzenie prípustné len vtedy, ak sa týka situácií, ktoré nie sú objektívne porovnateľné, alebo ak je odôvodnené naliehavým dôvodom všeobecného záujmu a primerané tomuto cieľu.
- 51 Luxemburská vláda tvrdí, že situácia, keď materská spoločnosť so sídlom v Luxembursku začlení dcérsku spoločnosť rezidenta do vertikálnej daňovej integrácie, nie je v zmysle judikatúry Súdneho dvora pripomenutej v bode 33 tohto rozsudku porovnateľná so situáciou, keď dcérska spoločnosť spoločnosti, ktorej sídlo sa nachádza v inom členskom štáte, chce vykonať integráciu s inou dcérskou spoločnosťou, keďže začlenenie dcérskej spoločnosti do vertikálnej daňovej integrácie je možné len vtedy, ak materská spoločnosť vlastní priamo alebo nepriamo 95 % podiel v dcérskej spoločnosti a dcérska spoločnosť, ktorá chce vykonať integráciu s inou dcérskou spoločnosťou, nemá v tejto dcérskej spoločnosti podiel vo výške 95 %.
- 52 V rozsahu, v akom, ako vyplýva z bodu 35 tohto rozsudku, cieľ konsolidovaného zdanenia časti spoločností skupiny alebo všetkých spoločností tejto skupiny možno dosiahnuť, pokiaľ ide o konsolidáciu výsledkov dcérskych spoločností rezidentov v Luxembursku a ich zdanenie v tomto členskom štáte, tak prostredníctvom skupín, ktorých materská spoločnosť je usadená v tomto členskom štáte, ako aj skupín, ktorých materská spoločnosť nie je usadená v tomto členskom štáte, treba však konštatovať, že ak materská spoločnosť usadená v inom členskom štáte vlastní priamo alebo nepriamo 95 % podiel v dcérskych spoločnostiach, ktoré chcú konsolidovať svoje výsledky, rozdiel v zaobchádzaní nemožno odôvodniť objektívnym rozdielom situácií.
- 53 Okrem toho ani vnútroštátny súd, ani luxemburská vláda neuviedli naliehavé dôvody všeobecného záujmu odôvodňujúce takéto obmedzenie.
- 54 Vzhľadom na vyššie uvedené treba na druhú otázku odpovedať tak, že články 49 a 54 ZFEÚ sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia právnej úprave členského štátu, ktorá núti materskú spoločnosť so sídlom v inom členskom štáte ukončiť vertikálnu daňovú integráciu existujúcu medzi jednou z jej

dcérskych spoločností a určitým počtom jej vnučkovských spoločností rezidentov s cieľom umožniť tejto dcérskej spoločnosti vykonať horizontálnu daňovú integráciu s inými dcérskymi spoločnosťami rezidentmi uvedenej materskej spoločnosti, a to aj napriek tomu, že integrujúca dcérska spoločnosť rezident ostáva tá istá a ukončenie vertikálnej daňovej integrácie pred koncom minimálnej doby trvania integrácie stanovenej vnútroštátnym právom vedie k individuálnemu opravnému zdaneniu dotknutých spoločností.

### *O tretej otázke*

- 55 Svojou treťou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa články 49 a 54 ZFEÚ, ako aj zásada potrebného účinku práva Únie majú vykladať v tom zmysle, že bránia právnej úprave členského štátu týkajúcej sa režimu daňovej integrácie, ktorá stanovuje, že každá žiadosť o uplatnenie takejto režimu musí byť povinne podaná na príslušnom orgáne pred skončením prvého zdaňovacieho obdobia, pre ktoré sa žiada uplatnenie tohto režimu.
- 56 Vnútroštátny súd vo svojom návrhu na začatie prejudiciálneho konania uvádza, že článok 164a ods. 4 ZDP nestanovuje prekluzívnu lehotu na podanie žaloby daňovníka, a to ani na úrovni pred alebo po podaní žaloby, ani premlčaciu dobu, ktorá by so spätnou účinnosťou obmedzovala prípustnosť takejto žaloby, ale snaží sa upraviť konanie o priznaní režimu daňovej integrácie. Toto ustanovenie má totiž za cieľ, aby sa uznanie uplatňovania režimu daňovej integrácie na skupinu spoločností definovaných v žiadosti príslušným daňovým úradom mohlo preukázať s potrebným predstihom predtým, ako všetky zúčastnené spoločnosti vyhotovia svoje účtovné závierky týkajúce sa prvého roku uplatňovania režimu integrácie a daňové priznania, ktoré s tým súvisia.
- 57 V prejednávanvej veci bola tretia otázka položená v kontexte, v ktorom, ako vysvetľuje vnútroštátny súd, sa luxemburská správna prax a judikatúra v súvislosti so zdaňovacím obdobím roku 2013 domnievali, že vnútroštátna právna úprava vylučujúca horizontálnu daňovú integráciu len medzi dcérskymi spoločnosťami tej istej materskej spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte je zlučiteľná s právom Únie.
- 58 Spoločnosti B, C a D v tejto súvislosti tvrdia, že oneskorené podanie ich žiadosti o horizontálnu daňovú integráciu, pokiaľ ide o zdaňovacie obdobie roku 2013, je odôvodnené okolnosťou, že až do vyhlásenia rozsudku z 12. júna 2014, SCA Group Holding a i. (C-39/13 až C-41/13, EU:C:2014:1758), luxemburská správna prax a judikatúra bránili takejto žiadosti. Svoju žiadosť však podali bez zbytočného odkladu po tomto vyhlásení, teda v čase, keď mali skutočnú šancu, že sa tejto žiadosti vyhovie, a pred skončením všeobecnej päťročnej premlčacej doby stanovenej luxemburským právom.
- 59 V tejto súvislosti z odpovedí na prvú a druhú otázku vyplýva, že články 49 a 54 ZFEÚ sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia právnej úprave členského štátu, ktorá síce pripúšťa vertikálnu daňovú integráciu medzi materskou spoločnosťou rezidentom alebo stálou prevádzkarňou materskej spoločnosti nerezidenta v tomto členskom štáte a jej dcérskymi spoločnosťami rezidentmi, ale neumožňuje horizontálnu daňovú integráciu len medzi dcérskymi spoločnosťami rezidentmi materskej spoločnosti nerezidenta.
- 60 Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora výklad pravidla práva Únie, ktorý podáva Súdny dvor v rámci výkonu právomoci, ktorú mu priznáva článok 267 ZFEÚ, objasňuje a spresňuje význam a dosah tohto pravidla tak, ako sa má alebo by sa malo chápať a uplatňovať od okamihu, keď nadobudlo účinnosť. Z toho vyplýva, že takto vykladané pravidlo súd môže a musí uplatňovať aj na právne vzťahy vzniknuté a vytvorené pred vydaním rozsudku, ktorým sa rozhodlo o žiadosti o výklad, ak sú inak splnené podmienky umožňujúce predložiť príslušnému súdu spor, ktorý sa týka uplatnenia uvedeného pravidla (pozri najmä rozsudok zo 6. marca 2007, Meilicke a i., C-292/04, EU:C:2007:132, bod 34, ako aj citovanú judikatúru).

- 61 V spore vo veci samej nebola pre zdaňovacie obdobie 2013 splnená formálna podmienka týkajúca sa povinnosti podať žiadosť o prijatie do režimu daňovej integrácie pred ukončením prvého zdaňovacieho obdobia, pre ktoré sa uplatnenie tohto režimu požaduje.
- 62 V tejto súvislosti, hoci vnútroštátny súd nekvalifikuje túto lehotu ako prekluzívnu lehotu, zo spisu predloženého Súdnemu dvoru vyplýva, že nedodržanie uvedenej lehoty viedlo tribunal administratif (prvostupňový správny súd) k zamietnutiu žaloby smerujúcej proti zamietnutiu žiadosti o integráciu, pokiaľ ide o zdaňovacie obdobie roku 2013.
- 63 Otázka, či prekročenie lehoty na podanie žiadosti o daňovú integráciu môže byť namietané voči žalobkyniam vo veci samej za takých okolností, o aké ide vo veci samej, sa preto musí preskúmať analogicky s prihliadnutím na zásady ekvivalencie a efektivity, ktoré sa uplatňujú na žiadosti určené na zabezpečenie výkonu práva, ktoré jednotlivcovi vyplýva z práva Únie (pozri v tomto zmysle rozsudok z 21. decembra 2016, TDC, C-327/15, EU:C:2016:974, body 89 až 91), a súdne žaloby určené na zabezpečenie ochrany takéhoto práva (pozri v tomto zmysle najmä rozsudok z 24. októbra 2018, XC a i., C-234/17, EU:C:2018:853, bod 22, ako aj citovanú judikatúru).
- 64 Pokiaľ ide o zásadu ekvivalencie, zo spisu predloženého Súdnemu dvoru nevyplýva, že lehota na podanie žiadosti o daňovú integráciu uvedená v článku 164a ods. 4 ZDP nerešpektuje uvedenú zásadu.
- 65 Pokiaľ ide o zásadu efektivity, treba pripomenúť, že členské štáty sú povinné zabezpečiť v každom prípade účinnú ochranu práv priznaných právom Únie a táto zásada predovšetkým vyžaduje, že daňové úrady týchto členských štátov prakticky neznemožnia alebo nadmerne nesťažia výkon práv priznaných právom Únie (rozsudok z 20. decembra 2017, Caterpillar Financial Services, C-500/16, EU:C:2017:996, bod 41).
- 66 Podľa ustálenej judikatúry Súdného dvora sa každý prípad, v ktorom vzniká otázka, či vnútroštátne procesné ustanovenie znemožňuje alebo nadmerne sťažuje uplatňovanie práva Únie, musí preskúmať s prihliadnutím na postavenie tohto ustanovenia v rámci celého konania, na jeho priebeh a osobitosti na rôznych stupňoch vnútroštátnych súdov. Z tohto hľadiska treba v prípade potreby vziať do úvahy najmä ochranu práva na obranu, zásadu právnej istoty a riadny priebeh konania (rozsudky z 22. februára 2018, INEOS Köln, C-572/16, EU:C:2018:100, bod 44, a z 24. októbra 2018, XC a i., C-234/17, EU:C:2018:853, bod 49).
- 67 Okrem toho v záujme právnej istoty, ktorá chráni tak zdaniteľnú osobu, ako aj dotknutý správny orgán, Súdny dvor uznal zlučiteľnosť stanovenia primeraných lehôt na podanie žalôb pod hrozbou preklúzie s právom Únie. Tieto lehoty totiž nie sú takej povahy, aby viedli k praktickej nemožnosti alebo k neprimeranému sťaženiu výkonu práv, ktoré priznáva právny poriadok Únie, aj keď ich uplynutie, ako vyplýva z ich podstaty, spôsobuje úplné alebo čiastočné zamietnutie podanej žaloby (rozsudok z 8. septembra 2011, Q-Beef a Bosschaert, C-89/10 a C-96/10, EU:C:2011:555, bod 36, ako aj citovaná judikatúra). Podľa ustálenej judikatúry Súdného dvora prípadné rozhodnutie Súdného dvora o porušení práva Únie v zásade nemá vplyv na začiatok plynutia premlčacej lehoty (rozsudok z 8. septembra 2011, Q-Beef a Bosschaert, C-89/10 a C-96/10, EU:C:2011:555, bod 47, ako aj citovaná judikatúra).
- 68 Právo Únie bráni vnútroštátnemu orgánu vzniesť námietku uplynutia primeranej premlčacej doby len v tom prípade, ak konanie vnútroštátnych orgánov spolu s existenciou prekluzívnej lehoty vedú k tomu, že určitá osoba je úplne pozbavená možnosti uplatniť si svoje práva na základe práva Únie pred vnútroštátnymi súdmi (pozri v tomto zmysle rozsudky z 15. apríla 2010, Barth, C-542/08, EU:C:2010:193, bod 33, a z 8. septembra 2011, Q-Beef a Bosschaert, C-89/10 a C-96/10, EU:C:2011:555, bod 51).
- 69 Je pravda, že pokiaľ ide o uplatnenie dostupných právnych prostriedkov na účely vyvodenia zodpovednosti členského štátu za porušenie práva Únie, Súdny dvor rozhodol, že by bolo v rozpore so zásadou efektivity uložiť poškodeným osobám povinnosť systematicky využívať všetky právne

prostriedky, ktoré sú im k dispozícii, aj keď by to spôsobilo nadmerné ťažkosti alebo by to od nich nebolo možné rozumne vyžadovať (rozsudky z 24. marca 2009, *Danske Slagterier*, C-445/06, EU:C:2009:178, bod 62, a z 25. novembra 2010, *Fuß*, C-429/09, EU:C:2010:717, bod 77).

- 70 Súdny dvor tak v bodoch 104 až 106 svojho rozsudku z 8. marca 2001, *Metallgesellschaft a i.* (C-397/98 a C-410/98, EU:C:2001:134), rozhodol, že výkon práv priznaných jednotlivcom priamo uplatniteľnými ustanoveniami práva Únie by bol znemožnený alebo nadmerne sťažený, ak by ich návrhy na náhradu škody založené na porušení práva Únie museli byť zamietnuté alebo čiastočne zamietnuté iba z toho dôvodu, že sa jednotlivci nedomáhali práva, ktoré im priznáva právo Únie a ktoré im vnútroštátny zákon odoprel, s cieľom napadnúť zamietnutie členského štátu prostredníctvom právnych prostriedkov určených na tento účel, dovoľávajúc sa prednosti a priameho účinku práva Únie. V takom prípade by nebolo primerané požadovať od poškodených osôb, aby využili právne prostriedky, ktoré majú k dispozícii, pretože v každom prípade museli predčasne splniť povinnosť platby, o ktorú išlo vo veciach, v ktorých bol vydaný tento rozsudok, a ak by aj vnútroštátny súd rozhodol, že predčasná povaha tejto platby je nezlučiteľná s právom Únie, predmetné osoby by nemohli dosiahnuť vrátenie tejto sumy a vystavili by sa prípadnej pokute.
- 71 Hoci právna úprava, o ktorú ide vo veci samej, luxemburská správna prax a judikatúra neumožňujú, pokiaľ ide o zdaňovacie obdobie roku 2013, horizontálnu daňovú integráciu len medzi dcérskymi spoločnosťami tej istej materskej spoločnosti, podanie žiadosti o integráciu nespôsobovalo žalobkyniam vo veci samej finančné a právne riziká podobné tým, o ktoré ide najmä vo veciach, v ktorých boli vydané rozsudky z 8. marca 2001, *Metallgesellschaft a i.* (C-397/98 a C-410/98, EU:C:2001:134, bod 104), a z 25. novembra 2010, *Fuß* (C-429/09, EU:C:2010:717, bod 81), ale naopak, mohlo byť od nich rozumne vyžadované.
- 72 V prejednávanej veci, pokiaľ ide o zdaňovacie obdobie roku 2013, žalobkyne vo veci samej mali možnosť kedykoľvek podať v priebehu tohto roku žiadosť o horizontálnu daňovú integráciu, pričom by poukázali na nezlučiteľnosť luxemburskej právnej úpravy s právom Únie. Ako vyplýva zo spisu predloženého Súdnemu dvoru, podali takúto žiadosť na základe práva Únie, pokiaľ ide o zdaňovacie obdobie roku 2014, predtým, ako bol luxemburský zákon zmenený v tom zmysle, že pripúšťa takúto integráciu.
- 73 Okolnosť, že vzhľadom na vnútroštátnu právnu úpravu, ako aj na vnútroštátnu správnu prax a judikatúru žalobkyne vo veci samej považovali podanie takejto žiadosti za zbytočné, nemožno považovať ani za objektívnu nemožnosť podať túto žiadosť v zmysle judikatúry Súdného dvora pripomenutej v bode 68 tohto rozsudku, ani za situáciu, keď takýto postup spôsobuje neprimerané ťažkosti alebo ho od nich nemožno rozumne požadovať v zmysle judikatúry Súdného dvora pripomenutej v bode 69 tohto rozsudku.
- 74 Vzhľadom na vyššie uvedené treba na tretiu otázku odpovedať tak, že zásady ekvivalencie a efektivity sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia právnej úprave členského štátu týkajúcej sa režimu daňovej integrácie, ktorá stanovuje, že každá žiadosť o uplatnenie takehoto režimu musí byť povinne podaná na príslušnom orgáne pred skončením prvého zdaňovacieho obdobia, pre ktoré sa žiada uplatnenie tohto režimu.

## O trovách

- 75 Vzhľadom na to, že konanie má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (druhá komora) rozhodol takto:

1. Články 49 a 54 ZFEÚ sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia právnej úprave členského štátu, ktorá síce pripúšťa vertikálnu daňovú integráciu medzi materskou spoločnosťou rezidentom alebo stálou prevádzkarňou materskej spoločnosti nerezidenta v tomto členskom štáte a jej dcérskymi spoločnosťami rezidentmi, ale nepripúšťa horizontálnu daňovú integráciu medzi dcérskymi spoločnosťami rezidentmi materskej spoločnosti nerezidenta.
2. Články 49 a 54 ZFEÚ sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia právnej úprave členského štátu, ktorá núti materskú spoločnosť so sídlom v inom členskom štáte ukončiť vertikálnu daňovú integráciu existujúcu medzi jednou z jej dcérskych spoločností a určitým počtom jej vnučkovských spoločností rezidentov s cieľom umožniť tejto dcérskej spoločnosti vykonať horizontálnu daňovú integráciu s inými dcérskymi spoločnosťami rezidentmi uvedenej materskej spoločnosti, a to aj napriek tomu, že integrujúca dcérska spoločnosť rezident ostáva tá istá a ukončenie vertikálnej daňovej integrácie pred koncom minimálnej doby trvania integrácie stanovenej vnútroštátnym právom vedie k individuálnemu opravnému zdaneniu dotknutých spoločností.
3. Zásady ekvivalencie a efektivity sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia právnej úprave členského štátu týkajúcej sa režimu daňovej integrácie, ktorá stanovuje, že každá žiadosť o uplatnenie takéhoto režimu musí byť povinne podaná na príslušnom orgáne pred skončením prvého zdaňovacieho obdobia, pre ktoré sa žiada uplatnenie tohto režimu.

Podpisy