

Downloaded via the EU tax law app / web

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (veľká komora)

z 1. apríla 2014 (*)

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Sloboda usadiť sa – Daň z príjmov právnických osôb – Účava na dani – Skupiny spoločností a združenia podnikov – Vnútroštátna právna úprava umožňujúca postúpenie strát medzi spoločnosťou, ktorú vlastní združenie podnikov, a spoločnosťou, ktorú vlastní skupina, spojenými prostredníctvom ‚prepájajúcej spoločnosti‘, ktorá je zároveň členom skupiny aj združenia podnikov – Podmienka daňového sídla ‚prepájajúcej spoločnosti‘ – Diskriminácia na základe miesta sídla spoločnosti – Hlavná materská spoločnosť skupiny so sídlom v treťom štáte, ktorá prostredníctvom spoločnosti so sídlom v tretích štátoch vlastní spoločnosti usilujúce sa o výmenu strát“

Vo veci C-80/12,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Spojené kráľovstvo) z 19. decembra 2011 a doručený Súdnemu dvoru 15. februára 2012, ktorý súvisí s konaním:

Felixstowe Dock and Railway Company Ltd,

Savers Health and Beauty Ltd,

Walton Container Terminal Ltd,

WPCS (UK) Finance Ltd,

AS Watson Card Services (UK) Ltd,

Hutchison Whampoa (Europe) Ltd,

Kruidvat UK Ltd,

Superdrug Stores plc

proti

The Commissioners for Her Majesty’s Revenue & Customs,

SÚDNY DVOR (veľká komora),

v zložení: predseda V. Skouris, podpredseda K. Lenaerts, predsedovia komôr, M. Ilešič, L. Bay Larsen, T. von Danwitz, A. Borg Barthet, M. Safjan, sudcovia A. Rosas, J. Malenovský, E. Levits, A. Ó Caoimh, J.-C. Bonichot (spravodajca), A. Arabadžiev, D. Šváby a A. Prechal,

generálny advokát: N. Jääskinen,

tajomník: L. Hewlett, hlavná referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 3. septembra 2013,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- Felixstowe Dock and Railway Company Ltd, Savers Health and Beauty Ltd, Walton Container Terminal Ltd, WPCS (UK) Finance Ltd, AS Watson Card Services (UK) Ltd, Hutchison Whampoa (Europe) Ltd, Kruidvat UK Ltd a Superdrug Stores plc, v zastúpení: P. Baker, QC, a N. Shaw, QC,
- vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: J. Beeko a A. Robinson, splnomocnení zástupcovia, za právnej pomoci D. Goy, QC, ako aj G. Facenna, barrister,
- nemecká vláda, v zastúpení: T. Henze, splnomocnený zástupca,
- francúzska vláda, v zastúpení: D. Colas a J. S. Pilczer, splnomocnení zástupcovia,
- holandská vláda, v zastúpení: J. Langer, C. Schillemans a C. Wissels, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: W. Mölls a R. Lyal, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 24. októbra 2013,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 49 ZFEÚ a 54 ZFEÚ.

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťami Felixstowe Dock and Railway Company Ltd, Savers Health and Beauty Ltd, Walton Container Terminal Ltd, WPCS (UK) Finance Ltd, AS Watson Card Services (UK) Ltd, Hutchison Whampoa (Europe) Ltd, Kruidvat UK Ltd a Superdrug Stores plc proti Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs, týkajúceho sa uplatnenia právnej úpravy úľavy na dani pre skupinu v rámci združenia podnikov.

Právny rámec

3 Zákon z roku 1988 o dani z príjmov fyzických a právnických osôb (Income and Corporation Taxes Act 1988), v znení uplatniteľnom vo veci samej (ďalej len „ICTA“), stanovuje v § 402:

„1. Ak ustanovenia tejto kapitoly a § 492 ods. 8 nestanovujú inak, úľavy na dani za obchodné straty a iné sumy odpodátateľné od základu dane z príjmov právnických osôb môže spoločnosť (ďalej len „postupujúca spoločnosť“) v prípadoch upravených v odsekoch 2 a 3 postúpiť a na žiadosť inej spoločnosti (ďalej len „žiadajúca spoločnosť“) ich možno udeliť žiadajúcej spoločnosti vo forme úľavy na dani, tzv. „úľavy na dani pre skupinu“, poskytnutej v rámci dane z príjmov právnických osôb.

2. Úľava na dani pre skupinu môže byť poskytnutá, ak sú postupujúca a žiadajúca spoločnosť členmi rovnakej skupiny. Žiadosť podaná podľa tohto odseku sa nazýva „žiadosť pre skupinu“.

3. Úľava na dani pre skupinu môže byť poskytnutá aj v prípade postupujúcej a žiadajúcej spoločnosti, ak je jedna z nich členom združenia podnikov a druhá je:

a) obchodnou spoločnosťou, ktorú vlastní združenie podnikov a ktorá nie je dcérskou spoločnosťou nijakej spoločnosti, ktorá by v nej vlastnila viac ako 75 % podiel, alebo

b) obchodnou spoločnosťou, ktorá:

i) je dcérskou spoločnosťou, v ktorej viac ako 90 % podiel vlastní holdingová spoločnosť, ktorú vlastní združenie podnikov, a

ii) nie je dcérskou spoločnosťou nijakej inej ako holdingovej spoločnosti, ktorá by v nej vlastnila viac ako 75 % podiel, alebo

c) holdingovou spoločnosťou, ktorú vlastní združenie podnikov a ktorá nie je dcérskou spoločnosťou nijakej spoločnosti, ktorá by v nej vlastnila viac ako 75 % podiel;

alebo v súlade s § 406, ak je postupujúca alebo žiadajúca spoločnosť členom skupiny spoločností a druhú vlastní združenie podnikov, pričom ďalšia spoločnosť je členom skupiny a zároveň združenia podnikov. Žiadosť podaná podľa tohto odseku sa nazýva ‚žiadosť združenia podnikov‘.

3A. Účava na dani pre skupinu sa môže poskytnúť, ak je splnená nasledujúca podmienka v prípade postupujúcej a zároveň žiadajúcej spoločnosti.

3B. Touto podmienkou je, že spoločnosť musí byť rezidentom v Spojenom kráľovstve, alebo ak tu nie je rezidentom, musí v Spojenom kráľovstve vykonávať obchodnú činnosť prostredníctvom stálej prevádzkarne.

4. Žiadosť združenia podnikov sa nemôže podať, ak by sa zisk z predaja podielu základného imania inej spoločnosti alebo jej holdingovej spoločnosti, ktorú člen tohto združenia vlastní, považoval za príjem z obchodnej činnosti tohto člena.

5. Ak ustanovenia tejto kapitoly nestanovujú inak, žiadosť, ktorá sa týka tej istej postupujúcej spoločnosti a toho istého zdaňovacieho obdobia postupujúcej spoločnosti, môžu podať dve alebo viaceré žiadajúce spoločnosti.

6. Platba za účavu na dani pre skupinu:

a) sa nezohľadňuje pri výpočte zisku alebo straty ani jednej spoločnosti pri stanovení dane z príjmu právnických osôb a

b) na účely zákona o dani z príjmu právnických osôb sa nepovažuje za prerozdelenie...;

a v zmysle tohto odseku sa za ‚platbu za účavu na dani pre skupinu‘ považuje platba, ktorú uskutočnila žiadajúca spoločnosť v prospech postupujúcej spoločnosti v súlade so zmluvou, ktorú uzavreli a ktorá sa týka sumy postúpenej ako účava na dani pre skupinu, pričom daná platba neprevyšuje túto sumu.“

4 § 406 ods. 1 a 2 ICTA stanovuje:

„1. V tomto paragrafe je:

a) ‚prepájajúcou spoločnosťou‘ spoločnosť, ktorá je členom združenia podnikov a súčasne je členom skupiny spoločností, a

b) ‚spoločnosťou vlastnenou združením podnikov‘ vo vzťahu k prepájajúcej spoločnosti spoločnosť, ktorú vlastní združenie podnikov, v ktorom je členom aj prepájajúca spoločnosť, a

c) ‚členom skupiny‘ vo vzťahu k prepájajúcej spoločnosti spoločnosť, ktorá je členom skupiny, v ktorej je členom aj prepájajúca spoločnosť, ale sama nie je členom združenia podnikov, v

ktorom je členom prepájajúca spoločnosť.

2. Ak ustanovenia odsekov 3 a 4 nestanovujú inak, pokiaľ môže prepájajúca spoločnosť (bez ohľadu na nedostatok zisku) podať žiadosť združenia podnikov vo vzťahu k stratám alebo iným sumám, ktoré môžu byť predmetom úľavy na dani pre spoločnosť vlastnenú združením podnikov v príslušnom zdaťovacom období, člen skupiny môže podať akúkoľvek žiadosť združenia podnikov, ktorú by mohla podať prepájajúca spoločnosť;...

5 Podľa § 413 ods. 3 písm. a) ICTA:

„Dve spoločnosti sa budú považovať za členov skupiny spoločností, ak je jedna z nich dcérskou spoločnosťou tej druhej, pričom materská spoločnosť má 75 % podiel, alebo ak sú obe dcérskymi spoločnosťami, v ktorých má materská spoločnosť 75 % podiel;...“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

6 Hutchison Whampoa Ltd (ďalej len „hlavná materská spoločnosť“) je spoločnosťou so sídlom v Hongkongu.

7 Žiadajúcimi spoločnosťami sú spoločnosti so sídlom v Spojenom kráľovstve. Ako nepriame dcérske spoločnosti, v ktorých má hlavná materská spoločnosť najmenej 75 % podiel, sú členmi skupiny v zmysle § 413 ods. 3 písm. a) ICTA.

8 Hutchison 3G UK Ltd (ďalej len „spoločnosť postupujúca straty“) je tiež spoločnosťou so sídlom v Spojenom kráľovstve. Je v nepriamom vlastníctve združenia podnikov, a preto predstavuje spoločnosť vlastnenú združením podnikov v zmysle § 406 ods. 1 písm. b) ICTA.

9 Uvedené združenie podnikov zahŕňa najmä Hutchison 3G UK Investment Sàrl (ďalej len „prepájajúca spoločnosť“), ktorá má sídlo v Luxembursku. Táto spoločnosť, ktorá je členom skupiny a zároveň združenia podnikov uvedených v bodoch 7 a 8 tohto rozsudku, je prepájajúcou spoločnosťou v zmysle § 406 ods. 1 písm. a) ICTA. Inými slovami, v zmysle daňovej právnej úpravy Spojeného kráľovstva týkajúcej sa úľavy na dani pre skupinu v rámci združenia podnikov sú žiadajúce spoločnosti prostredníctvom uvedenej spoločnosti prepojené so spoločnosťou postupujúcou straty.

10 Prepájajúca spoločnosť je v 100 % vlastníctve inej spoločnosti, a sice Hutchison Europe Telecommunications Sàrl, ktorá má sídlo v Luxembursku.

11 Hutchison Europe Telecommunications Sàrl je prostredníctvom rôznych spoločností, pričom niektoré z nich majú sídlo v tretích štátoch, sama v nepriamom vlastníctve hlavnej materskej spoločnosti.

12 Spoločnosť postupujúca straty, ktorej predmetom činnosti je zriadenie a prevádzka mobilnej telefonickej siete, uskutožnila významné investície, ktoré výrazne zaťažili jej prevádzkovú účtovnú súvahu v rokoch 2002 až 2005.

13 Straty vyplývajúce z tejto činnosti mohli byť podľa § 402 až § 413 ICTA pripísané na stranu daňových ziskov iných spoločností rezidentov, ktoré sú členmi skupiny alebo združenia podnikov.

14 Žiadajúce spoločnosti, ktoré v rovnakých zdaťovacích obdobiach hospodárili so ziskom, sa snažili využiť túto možnosť a na tieto účely požiadali daňové úrady Spojeného kráľovstva o úľavu na dani pre skupinu v rámci združenia podnikov na základe § 402 ods. 3 a § 406 ICTA.

15 Ich žiadosť bola zamietnutá z dôvodu, že prepájajúca spoločnosť nebola daňovým

rezidentom v Spojenom kráľovstve, alebo tam nevykonávala obchodnú činnosť prostredníctvom stálej prevádzkarne. Tento dôvod bol napadnutý na First-tier Tribunal (Tax Chamber), ktorý rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. V prípade, ak:

a) ustanovenia právnych predpisov členského štátu (akým je Spojené kráľovstvo [Veľkej Británie a Severného Írska]) umožňujú spoločnosti... požiadajú o úľavu na dani pre skupinu za straty, ktoré vzniknú spoločnosti, ktorú vlastní združenie podnikov..., pod podmienkou, že je táto spoločnosť členom rovnakej skupiny spoločností ako žiadajúca spoločnosť a súčasne je členom združenia podnikov..., a

b) materská spoločnosť skupiny spoločností (ktorá nie je žiadajúcou spoločnosťou, spoločnosťou vlastnenou združením podnikov ani prepájajúcou spoločnosťou) nie je usadená v Spojenom kráľovstve ani v inom členskom štáte,

je v rozpore s článkami 49 [ZFEÚ] a 54 ZFEÚ podmienka, že prepájajúca spoločnosť musí byť rezidentom v Spojenom kráľovstve alebo vykonávať obchodnú činnosť v Spojenom kráľovstve prostredníctvom stálej prevádzkarne nachádzajúcej sa v tomto štáte?

2. V prípade kladnej odpovede na prvú otázku, je Spojené kráľovstvo povinné poskytnúť žiadajúcej spoločnosti možnosť nápravy (napríklad umožniť jej požiadať o úľavu na dani za straty, ktoré vznikli spoločnosti vlastnenej združením podnikov), ak:

a) prepájajúca spoločnosť využíva slobodu usadiť sa, ale spoločnosť vlastnená združením podnikov a žiadajúca spoločnosť nevyužívajú žiadnu slobodu chránenú právom Únie,

b) prepojenie medzi postupujúcou a žiadajúcou spoločnosťou tvoria spoločnosti, z ktorých niektoré nie sú usadené v Únii ani v [Európskom hospodárskom priestore]“

O prejudiciálnych otázkach

16 Svojimi otázkami, ktoré je potrebné preskúmať vo vzájomnej súvislosti, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa články 49 ZFEÚ a 54 ZFEÚ majú vykladať v tom zmysle, že bránia právnej úprave členského štátu, ktorá umožňuje, aby spoločnosti rezidentovi nachádzajúcej sa vo vlastníctve skupiny boli postúpené straty, ktoré vznikli inej spoločnosti rezidentovi nachádzajúcej sa vo vlastníctve združenia podnikov, pokiaľ „prepájajúca spoločnosť“, ktorú vlastní táto skupina a zároveň toto združenie, je takisto rezidentom v uvedenom členskom štáte, a to bez ohľadu na daňové sídlo spoločností, ktoré samy alebo prostredníctvom sprostredkovateľských spoločností vlastní základné imanie prepájajúcej spoločnosti, ako aj ostatných spoločností dotknutých postúpením strát, pričom takúto možnosť vylučuje, ak je prepájajúca spoločnosť usadená v inom členskom štáte.

17 Sloboda usadiť sa, ktorú článok 49 ES priznáva štátnym príslušníkom Únie, zahŕňa ich právo prístupu a výkonu k samostatnej 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 Európskom spoločenstve, vykonávať ich činnosť v dotknutom členskom štáte prostredníctvom dcérskej spoločnosti, organizačnej zložky alebo obchodného zastúpenia (rozsudky Saint-Gobain ZN, C?307/97, EU:C:1999:438, bod 35, ako aj Marks & Spencer, C?446/03, EU:C:2005:763, bod 30).

18 Právna úprava ako vo veci samej však možnosť postúpiť prostredníctvom úľavy na dani straty vzniknuté spoločnosti, ktorá má daňové sídlo v členskom štáte a vlastní ju združenie podnikov, inej spoločnosti, ktorá má daňové sídlo v tom istom členskom štáte a nachádza sa vo vlastníctve skupiny, podriaďuje podmienke, že prepájajúca spoločnosť, ktorú vlastní toto združenie podnikov a zároveň táto skupina, má v uvedenom členskom štáte sídlo alebo tam vykonáva obchodnú činnosť prostredníctvom stálej prevádzkarne.

19 Úľava na dani, o akú ide vo veci samej, predstavuje pre dotknuté spoločnosti daňovú výhodu. Tým, že urýchľuje uzavretie strát stratových spoločností prostredníctvom ich okamžitého pripočítania k ziskom iných spoločností danej skupiny, poskytuje tejto skupine výhodu likvidity (rozsudok Marks & Spencer, EU:C:2005:763, bod 32).

20 Podmienka daňového sídla stanovená pre prepájajúcu spoločnosť tak zavádza rozdiel v zaobchádzaní medzi, na jednej strane, spoločnosťami rezidentmi, ktoré sú v zmysle vnútroštátnej daňovej právnej úpravy prepojené prostredníctvom prepájajúcej spoločnosti usadenej v Spojenom kráľovstve a priznáva sa im dotknutá daňová výhoda, a na strane druhej, spoločnosťami rezidentmi prepojenými prostredníctvom prepájajúcej spoločnosti usadenej v inom členskom štáte, ktorým sa táto výhoda nepriznáva.

21 Toto rozdielne zaobchádzanie spôsobuje, že usadenie prepájajúcej spoločnosti v inom členskom štáte je z daňového hľadiska menej výhodné, keďže uplatníteľná vnútroštátna právna úprava priznáva dotknutú daňovú výhodu len v prípade, že prepájajúce spoločnosti majú sídlo v Spojenom kráľovstve.

22 Skutočnosť, že v spore vo veci samej nejde o obmedzenie slobody usadiť sa žiadajúcich spoločností, ktoré majú sídlo v Spojenom kráľovstve, nemá vplyv na konštatovanie v predchádzajúcom bode týkajúce sa existencie rozdielneho zaobchádzania medzi spoločnosťami rezidentmi, ktoré sú prepojené prostredníctvom prepájajúcej spoločnosti usadenej v Spojenom kráľovstve, a spoločnosťami rezidentmi, ktoré sú prepojené prostredníctvom prepájajúcej spoločnosti usadenej v inom členskom štáte.

23 Súdny dvor už totiž rozhodol, že spoločnosť sa môže na daňové úľavy odvolávať na obmedzenie slobody usadiť sa týkajúce sa inej spoločnosti, ktorá je s ňou prepojená, pokiaľ má toto obmedzenie vplyv na jej vlastné zdanenie (pozri v tomto zmysle rozsudok Philips Electronics, C-18/11, EU:C:2012:532, bod 39).

24 V dôsledku toho musí byť na to, aby sloboda usadiť sa bola úľinná v situácii ako vo veci samej, umožnené žiadajúcim spoločnostiam, aby sa na ňu mohli odvolávať v prípade, ak sa nazdávajú, že podliehajú menej výhodnému daňovému zaobchádzaniu ako v prípade, ak by boli so spoločnosťou postupujúcou straty prepojené prostredníctvom prepájajúcej spoločnosti so sídlom v Spojenom kráľovstve.

25 Na to, aby bolo takéto rozdielne zaobchádzanie zlučiteľné s ustanoveniami Zmluvy o FEÚ týkajúcimi sa slobody usadiť sa, je nevyhnutné, aby sa týkalo situácií, ktoré nie sú objektívne porovnateľné, pričom porovnateľnosť cezhraničnej a vnútroštátnej situácie treba preskúmať vzhľadom na cieľ sledovaný dotknutými vnútroštátnymi ustanoveniami, alebo aby bolo toto rozdielne zaobchádzanie odôvodnené naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu (pozri v tomto zmysle rozsudok Philips Electronics, EU:C:2012:532, bod 17 a citovanú judikatúru).

26 Pokiaľ ide o porovnateľnosť, je nesporné, že spoločnosti podliehajúce dani prepojené prostredníctvom prepájajúcej spoločnosti so sídlom v Spojenom kráľovstve a spoločnosti, ktoré sú prepojené prostredníctvom prepájajúcej spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte, sa

vzhľadom na cieľ daňového systému, akým je systém dotknutý vo veci samej, nachádzajú v objektívne porovnateľných situáciách, pokiaľ ide o možnosť, aby medzi sebou prostredníctvom úľavy na dani pre skupinu v rámci združenia podnikov previedli straty vzniknuté v Spojenom kráľovstve.

27 Čo sa týka naliehavých dôvodov všeobecného záujmu, ktoré môžu odôvodniť obmedzenie slobody usadiť sa, je potrebné uviesť, že vláda Spojeného kráľovstva vo svojich písomných pripomienkach ani na pojednávaní neuviedla žiadny z týchto dôvodov.

28 Za týchto podmienok je úlohou vnútroštátneho súdu overiť, aké sú ciele sledované dotknutou vnútroštátnou právnou úpravou.

29 Vzhľadom na uvedené a s cieľom poskytnúť užitočnú odpoveď, ktorá by vnútroštátnemu súdu umožnila rozhodnúť spor, ktorý prejednáva, treba uviesť, že na odôvodnenie takéhoto systému sa nemožno platne odvolávať ani na zachovanie rozdelenia daňovej právomoci medzi členské štáty, ani na boj proti daňovým únikom.

30 Hoci totiž Súdny dvor uznal cieľ zachovať rozdelenie daňovej právomoci medzi členské štáty ako legitímny (pozri najmä rozsudok National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, bod 45) na účely udržania rovnováhy medzi právom zdaní zisky a možnosťou odpočítať straty (pozri rozsudok Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, bod 33), je potrebné konštatovať, že v situácii ako vo veci samej na daňovú právomoc hostiteľského členského štátu, na území ktorého sa uskutočňuje hospodárska činnosť, ktorá viedla k stratám spoločnosti vlastnenej združením podnikov, nemá žiadny vplyv možnosť postúpiť prostredníctvom úľavy na dani spoločnosti rezidentovi straty vzniknuté inej spoločnosti, pokiaľ má táto spoločnosť takisto svoje daňové sídlo na území tohto členského štátu (pozri v tomto zmysle rozsudok Philips Electronics, EU:C:2012:532, body 25 a 26).

31 Vnútroštátne opatrenie obmedzujúce slobodu usadiť sa takisto môže byť opodstatnené, keď sa osobitne zameriava na čisto umelé konštrukcie, ktorých cieľom je obísť právnú úpravu dotknutého členského štátu (pozri v tomto zmysle rozsudky ICI, C-264/96, EU:C:1998:370, bod 26; Lankhorst/Hohorst, C-324/00, EU:C:2002:749, bod 37; de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, EU:C:2004:138, bod 50, ako aj Marks & Spencer, EU:C:2005:763, bod 57).

32 Rovnako takéto opatrenie možno odôvodniť cieľom boja proti daňovým rajom.

33 Súdny dvor však už rozhodol, že na to, aby obmedzenie slobody usadiť sa mohlo byť opodstatnené týmito dôvodmi, osobitným cieľom takéhoto obmedzenia musí byť zamedzenie konaniam, ktoré spočívajú vo vytvorení čisto umelých konštrukcií zbavených hospodárskej reality s cieľom vyhnúť sa zvyčajne splatnej dani zo zisku dosiahnutého na základe činností vykonaných na vnútroštátnom území (rozsudok Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, bod 55).

34 Tak to zjavne nie je v prípade vnútroštátnej právnej úpravy, o akú ide vo veci samej, ktorá nesleduje osobitný cieľ boja proti vytváraniu čisto umelých konštrukcií, ale jej cieľom je priznať daňovú výhodu všeobecne spoločnostiam, ktoré sú vo vlastníctve skupín, a osobitne spoločnostiam v rámci združenia podnikov.

35 Z predchádzajúceho vyplýva, že obmedzenie slobody usadiť sa, proti ktorému namietajú žiadajúce spoločnosti, nemôže byť odôvodnené naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu, ktorých základom je cieľ ochrany rovnomerného rozdelenia daňovej právomoci medzi členské štáty alebo boj proti vytváraniu čisto umelých konštrukcií.

36 V dôsledku toho právna úprava dotknutá vo veci samej predstavuje obmedzenie zakázané článkami 49 ZFEÚ a 54 ZFEÚ.

37 Tento záver nemôže vyvrátiť ani skutočnosť uvedená vnútroštátnym súdom, podľa ktorej hlavná materská spoločnosť skupiny a združenia podnikov, ako aj určité spoločnosti, ktoré sa nachádzajú ako sprostredkovatelia, sú usadené v tretích štátoch.

38 Táto skutočnosť totiž nemá žiadny vplyv na uplatnenie slobody usadiť sa, pokiaľ ide o spoločnosti, ktorým možno priznať daňovú výhodu stanovenú vnútroštátnou právnou úpravou, o akú ide vo veci samej.

39 Kapitola Zmluvy upravujúca slobodu usadiť sa na rozdiel od kapitoly týkajúcej sa voľného pohybu kapitálu neobsahuje nijaké ustanovenie, ktoré by rozširovalo pôsobnosť jej ustanovení na situácie zahŕňajúce štátnych príslušníkov tretích štátov usadených mimo Európskej únie. Jej ustanovení sa teda nemôže dovoliavať spoločnosť usadená v treťom štáte (pozri analogicky, pokiaľ ide o slobodné poskytovanie služieb, rozsudok *Fidium Finanz*, C-452/04, EU:C:2006:631, bod 25).

40 Zo žiadneho ustanovenia práva Únie však nevyplýva, že pôvod akcionárov, či už ide o fyzické alebo právnické osoby, spoločností so sídlom v Únii, by mal vplyv na právo týchto spoločností uplatniť svoju slobodu usadiť sa. Ako uviedol generálny advokát v bode 60 návrhov, status spoločnosti usadenej v Únii je podľa článku 54 ZFEÚ založený na umiestnení sídla spoločnosti a právnom poriadku, podľa ktorého je spoločnosť založená, a nie na štátnej príslušnosti jej akcionárov.

41 Okrem toho systém úľavy na dani pre skupinu v rámci združenia podnikov v Spojenom kráľovstve, ako vyplýva z právnej úpravy vo veci samej, v každom prípade nerozlišuje miesto sídla hlavnej materskej spoločnosti a sprostredkovateľských spoločností ovládajúcich spoločnosti, ktoré sa snažia o vzájomné postúpenie strát. Odhliadnuc od podmienky sídla prepájajúcej spoločnosti, ustanovenia ICTA v znení účinnom v čase sporu vo veci samej sa nezmieňujú o umiestnení akejkoľvek inej spoločnosti, ktorá by sa v reálnosti existujúcom medzi žiadajúcimi spoločnosťami a spoločnosťami postupujúcimi straty nachádzala medzi alebo nad jednotlivými spoločnosťami. Ako pripustila vláda Spojeného kráľovstva na pojednávaní, úľava na dani, o akú sa žiada v spore vo veci samej, by mohla byť na základe tých istých ustanovení priznaná v prípade, že prepájajúca spoločnosť je usadená v Spojenom kráľovstve, pričom nie je prekážkou skutočnosť, že hlavná materská spoločnosť a sprostredkovateľské spoločnosti skupiny sú usadené v treťom štáte.

42 V dôsledku toho treba na položené otázky odpovedať tak, že články 49 ZFEÚ a 54 ZFEÚ sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia právnej úprave členského štátu, ktorá umožňuje, aby spoločnosti rezidentovi nachádzajúcej sa vo vlastníctve skupiny spoločností boli postúpené straty, ktoré vznikli inej spoločnosti rezidentovi nachádzajúcej sa vo vlastníctve združenia podnikov, pokiaľ „prepájajúca spoločnosť“, ktorú vlastní táto skupina a zároveň toto združenie, je takisto rezidentom v uvedenom členskom štáte, a to bez ohľadu na daňové sídlo spoločností, ktoré samy alebo prostredníctvom sprostredkovateľských spoločností vlastní základné imanie prepájajúcej spoločnosti, ako aj ostatných spoločností dotknutých postúpením strát, pričom takúto možnosť vylučuje, ak je prepájajúca spoločnosť usadená v inom členskom štáte.

O trovách

43 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom 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 (veľká komora) rozhodol takto:

Články 49 ZFEÚ a 54 ZFEÚ sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia právnej úprave členského štátu, ktorá umožňuje, aby spoločnosti rezidentovi nachádzajúcej sa vo vlastníctve skupiny spoločností boli postúpené straty, ktoré vznikli inej spoločnosti rezidentovi nachádzajúcej sa vo vlastníctve združenia podnikov, pokiaľ „prepájajúca spoločnosť“, ktorú vlastní táto skupina a zároveň toto združenie, je takisto rezidentom v uvedenom členskom štáte, a to bez ohľadu na daňové sídlo spoločností, ktoré samy alebo prostredníctvom sprostredkovateľských spoločností vlastní základné imanie prepájajúcej spoločnosti, ako aj ostatných spoločností dotknutých postúpením strát, pričom takúto možnosť vylučuje, ak je prepájajúca spoločnosť usadená v inom členskom štáte.

Podpisy

* Jazyk konania: angličtina.