ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (veľká komora)

z 12. septembra 2006 *

Vo veci C-196/04,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Special Commissioners of Income Tax, London (Spojené kráľovstvo), z 29. apríla 2004 a doručený Súdnemu dvoru 3. mája 2004, ktorý súvisí s konaním:

Cadbury Schweppes plc,

Cadbury Schweppes Overseas Ltd

proti

Commissioners of Inland Revenue,

SÚDNY DVOR (veľká komora),

v zložení: predseda V. Skouris, predsedovia komôr P. Jann a A. Rosas, sudcovia J. N. Cunha Rodrigues, R. Silva de Lapuerta, K. Lenaerts (spravodajca), E. Juhász, G. Arestis a A. Borg Barthet,

* Jazyk konania: angličtina.

generálny advokát: P. Léger,
tajomník: C. Strömholm, referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 13. decembra 2005,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— Cadbury Schweppes plc a Cadbury Schweppes Overseas Ltd, v zastúpení: J. Ghosh, barrister, a J. Henderson, adviser,

— vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: R. Caudwell, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci D. Anderson, QC, ako aj M. Lester a D. Ewart, barristers,

— belgická vláda, v zastúpení: E. Dominkovits, splnomocnená zástupkyňa,

— dánska vláda, v zastúpení: J. Molde, splnomocnený zástupca,

— nemecká vláda, v zastúpení: A. Tiemann a U. Forsthoff, splnomocnení zástupcovia,

— španielska vláda, v zastúpení: L. Fraguas Gadea a M. Muñoz Pérez, splnomocnení zástupcovia,

— francúzska vláda, v zastúpení: G. de Bergues a C. Mercier, splnomocnení zástupcovia,

— Írsko, v zastúpení: D. O'Hagan, splnomocnený zástupca, za právnej pomoci R. L. Nesbitt a A. Collins, SC, ako aj P. McGarry, BL,

— talianska vláda, v zastúpení: I. M. Braguglia, splnomocnený zástupca, za právnej pomoci A. Cingolo, avvocato dello Stato,

— cyperská vláda, v zastúpení: A. Pantazi, splnomocnená zástupkyňa,

— portugalská vláda, v zastúpení: L. Fernandes a J. de Menezes Leitão, splnomocnení zástupcovia,

— fínska vláda, v zastúpení: A. Guimaraes-Purokoski, splnomocnená zástupkyňa,

— švédska vláda, v zastúpení: A. Kruse a I. Willfors, splnomocnení zástupcovia,

— Komisia Európskych spoločenstiev, v zastúpení: R. Lyal, splnomocnený zástupca,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 2. mája 2006,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Predmetom návrhu na začatie prejudiciálneho konania je výklad článkov 43 ES, 49 ES a 56 ES.

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Cadbury Schweppes plc (ďalej len „CS") a Cadbury Schweppes Overseas Ltd (ďalej len „CSO") a Commissioners of Inland Revenue, ktorého predmetom je vyrubenie dane tejto spoločnosti zo zisku, ktorý dosiahla v roku 1996 spoločnosť Cadbury Schweppes Treasury International (ďalej len „CSTI"), dcérska spoločnosť skupiny Cadbury Schweppes usadenej v International Financial Services Center (stredisko medzinárodných finančných služieb) v Dubline (Írsko) (ďalej len „IFSC").

Vnútroštátna právna úprava

3 Podľa daňovej právnej úpravy Spojeného kráľovstva Veľkej Británie a Severného Írska obchodná spoločnosť, ktorá je v zmysle tejto právnej úpravy rezidentom v tejto krajine (ďalej len „spoločnosť rezident") je daňovníkom dane právnickej osoby v tomto štáte, pokiaľ ide o konsolidovaný zisk. Tento zahŕňa zisky dosiahnuté organizačnými zložkami podniku a pobočkami, prostredníctvom ktorých spoločnosť rezident podniká mimo Spojeného kráľovstva.

4 Spoločnosť rezident v zásade nie je daňovníkom dane právnickej osoby, ktorej predmetom sú zisky jej dcérskych spoločností v čase, keď ich dosiahli. Rovnako nie je daňovníkom dane právnickej osoby, ktorej predmetom sú dividendy vyplatené dcérskou spoločnosťou usadenou v Spojenom kráľovstve. Daňovníkom dane právnickej osoby, ktorej predmetom sú dividendy vyplatené spoločnosti rezidentovi dcérskou spoločnosťou usadenou v zahraničí, je táto spoločnosť rezident. Preto, aby sa zabránilo dvojitému zdaneniu, daňová právna úprava Spojeného kráľovstva povoľuje odpočet zaplatenej dane spoločnosti rezidentovi, ktorý je vo výške dani zaplatenej zahraničnou dcérskou spoločnosťou pri dosiahnutí zisku.

5 Právna úprava Spojeného kráľovstva o ovládaných zahraničných obchodných spoločnostiach (ďalej len „OZS") obsahuje jednu výnimku zo všeobecného pravidla, podľa ktorého spoločnosť rezident nie je daňovníkom dane právnickej osoby, ktorej predmetom sú zisky jej dcérskej spoločnosti v čase, keď ich dosiahla.

6 Táto právna úprava, ktorá je uvedená v článkoch 747 až 756 a v prílohách 24 až 26 zákona z roku 1988 o dani z príjmu a dani právnických osôb (Income and Corporation Taxes Act 1988), určuje, že zisky OZS — to znamená, podľa znenia uvedenej právnej úpravy uplatniteľnej v čase skutkových okolností vo veci samej (ďalej len „právna úprava o OZS"), zahraničnej spoločnosti, ktorú vlastní v rozsahu viac ako 50 % spoločnosť rezident — sú pripočítané spoločnosti rezidentovi a táto je daňovníkom dane vyberanej z tohto zisku, pričom si uplatní odpočet zaplatenej dani, ktorú OZS zaplatila v štáte, kde je usadená. Ak sú tieto zisky vyplatené následne vo forme dividend spoločnosti rezidentovi, daň zaplatená touto spoločnosťou v Spojenom kráľovstve zo ziskov dosiahnutých OZS je považovaná za dodatočnú daň zaplatenú OZS v zahraničí a zakladá právo na odpočet zaplatenej dane z dane, ktorú má povinnosť zaplatiť spoločnosť rezident z týchto dividend.

7 Právna úprava o OZS sa uplatní vtedy, keď sa v štáte, kde je OZS usadená, na ňu vzťahuje „nižšia úroveň zdanenia" čo je, na základe tejto právnej úpravy, prípad každého účtovného obdobia, v priebehu ktorého daň zaplatená OZS je nižšia o tri štvrtiny ako suma dane, ktorú by mala zaplatiť v Spojenom kráľovstve zo zdaniteľných ziskov tak, ako boli vyčíslené na účely zdanenia v tomto členskom štáte.

8 So zdanením vyplývajúcim z uplatnenia právnej úpravy o OZS sa spája určitý počet výnimiek. Podľa znenia tejto právnej úpravy účinnej v čase skutkových okolností vo veci samej, toto zdanenie sa neuplatní v jednom z týchto prípadov:

— keď OZS prijme „prijateľnú politiku vyplatenia", čo znamená, že stanovené percento (v roku 1996 90 %) jej ziskov je vyplatené počas 18 mesiacov od ich dosiahnutia a zdaní ich tak, že daňovníkom je spoločnosť rezident,

— keď OZS vykonáva „oslobodené činnosti" v zmysle uvedenej právnej úpravy, akými sú určité obchodné činnosti vykonávané obchodnou organizačnou jednotkou,

— keď OZS dodržiava „podmienku kótovania na verejnej burze", čo znamená, že 35 % podiel na hlasovacích právach má verejnosť, že cenné papiere vydané dcérskou spoločnosťou sú zapísané na kótovanie na obchodovanie na trh burzy a že sú obchodované na uznanej burze akcií, a

— keď zdaniteľný zisk OZS nepresiahne sumu stanovenú vo výške 50 000 GBP (exception *de minimis*).

9 Zdanenie stanovené právnou úpravou o OZS je tiež vylúčené, keď je splnená skúška nazývaná „pohnútka". Táto obsahuje dve kumulatívne podmienky.

10 Na jednej strane ak transakcie, ktoré vytvorili zisky OZS za predmetné zdaňovacie obdobie, vedú k zníženiu dane v Spojenom kráľovstve vzhľadom na daň, ktorá by mala byť zaplatená v prípade nejestvovania zmienených transakcií, a ak suma tohto zníženia presiahne určitú hranicu, spoločnosť rezident musí preukázať, že takéto zníženie nebolo hlavným cieľom alebo jedným z hlavných cieľov týchto transakcií.

11 Na druhej strane spoločnosť rezident musí preukázať, že hlavný dôvod alebo jeden z hlavných dôvodov jestvovania OZS nespočíva, pokiaľ ide o predmetné daňové obdobie, v dosiahnutí zníženia dane v Spojenom kráľovstve cestou neoprávneného nakladania so ziskom. Podľa uvedenej právnej úpravy ide o neoprávnené nakladanie so ziskom vtedy, keď možno rozumne predpokladať, že pokiaľ by OZS alebo každá spoločnosť, ktorá je členom tej istej skupiny, usadená mimo Spojeného kráľovstva nejestvovala, príjmy by boli vyplatené inej osobe so sídlom v Spojenom kráľovstve a boli by zdanené touto osobou ako daňovníkom.

12 Rozhodnutie vnútroštátneho súdu tiež upresňuje, že daňové orgány Spojeného kráľovstva uverejnili v roku 1996 zoznam štátov, v ktorých za určitých podmienok OZS môže byť založená a vykonávať svoj predmet podnikania s tým, že sa považuje, že spĺňa podmienky umožňujúce jej vyňatie zo zdanenia stanoveného právnou úpravou o OZS.

Skutkové okolnosti vo veci samej a prejudiciálna otázka

13 CS, spoločnosť rezident, je materskou spoločnosťou skupiny Cadbury Schweppes, ktorú tvoria spoločnosti usadené v Spojenom kráľovstve, v iných členských štátoch a v tretích štátoch. Súčasťou tejto skupiny sú najmä dve dcérske spoločnosti v Írsku Cadbury Schweppes Treasury Services (ďalej len „CSTS") a CSTI, ktoré CS vlastní nepriamo prostredníctvom reťazca dcérskych spoločností, na čele ktorých sa nachádza CSO.

14 Na CSTS a CSTI, ktoré sú usadené v IFSC, sa v čase skutkových okolností vo veci samej vzťahovala sadzba dane vo výške 10 %.

15 Predmet podnikania CSTS a CSTI spočíval v získavaní finančných prostriedkov a v ich následnom poskytovaní dcérskym spoločnostiam skupiny Cadbury Schweppes.

16 Podľa rozhodnutia vnútroštátneho súdu CSTS bola nahradená podobnou štruktúrou, ktorá obsahovala spoločnosť usadenú v Jersey. Bola založená s trojakým cieľom. Po prvé išlo o odstránenie ťažkostí daňového charakteru, ktorým čelili kanadskí daňovníci, majitelia prioritných akcií CS, po druhé vyhnutie sa povinnosti získať povolenie orgánov Spojeného kráľovstva pre pôžičky v zahraničí a po tretie znížiť zrážku, ktorou sa vyberá daň, z dividend zaplatených v rámci skupiny za daňového režimu stanoveného smernicou Rady 90/435/EHS z 23. júla 1990 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch (Ú. v. ES L 225, s. 6; Mim. vyd. 09/001, s. 147). Podľa uvedeného rozhodnutia tieto tri ciele mohli byť dosiahnuté, pokiaľ by CSTS bola založená v súlade s právnou úpravou Spojeného kráľovstva a pokiaľ by bola usadená v tomto členskom štáte.

17 CSTI je dcérskou spoločnosťou CSTS. Podľa názoru vnútroštátneho súdu bola založená v Írsku preto, aby sa na ňu neuplatňovali určité daňovoprávne ustanovenia Spojeného kráľovstva v devízovej oblasti.

18 Podľa rozhodnutia vnútroštátneho súdu je nepochybné, že CSTS a CSTI boli usadené v Dubline s jediným cieľom, a síce umožniť to, aby sa na zisky súvisiace s činnosťami vnútorného financovania skupiny Cadbury Schweppes mohol uplatňovať daňový režim IFSC.

19 So zreteľom na sadzbu dane uplatňovanú v prípade spoločností, ktoré sú usadené v tomto centre, na zisky CSTS a CSTI sa uplatnila „nižšia úroveň zdanenia" v zmysle právnej úpravy o OZS. Pokiaľ ide o účtovné obdobie roku 1996, daňové orgány Spojeného kráľovstva sa domnievali, že žiadna z podmienok umožňujúcich oslobodenie od dane stanovená uvedenou právnou úpravou sa nemohla uplatniť na tieto dcérske spoločnosti.

20 Preto rozhodnutím z 18. augusta 2000 Commissioners of Inland Revenue v súlade s právnou úpravou o OZS uložili CSO povinnosť zaplatiť vo výške 8 638 633,54 GBP nedoplatok na dani právnických osôb zo ziskov dosiahnutých CSTI v priebehu účtovného obdobia, ktoré sa skončilo 28. decembra 1996. Platobný výmer sa týka len ziskov dosiahnutých CSTI, keďže v priebehu toho istého zdaňovacieho obdobia CSTS zaznamenala stratu.

21 Dňa 21. augusta 2000 CS a CSO napadli žalobou tento platobný výmer na Special Commissioners of Income Tax, London. V konaní pred týmto súdnym orgánov tvrdili, že právna úprava o OZS je v rozpore s článkami 43 ES, 49 ES, a 56 ES.

22 Vnútroštátny súd vysvetľuje, že má pochybnosti, ktoré sa týkajú uplatňovania práva Spoločenstva vo veci, ktorú prejednáva a o ktorej rozhoduje.

23 Po prvé sa pýta, či CS zneužila slobody zakotvené v Zmluve ES tým, že založila a vytvorila základné imanie obchodných spoločností v iných členských štátoch

výlučne s cieľom získať výhody daňového režimu, ktorý je výhodnejší ako platný daňový režim v Spojenom kráľovstve.

24 Po druhé sa pýta, či za okolností, aké sú v prejednávanej veci, sa právna úprava o OZS musí považovať za prekážku výkonu týchto slobôd alebo diskrimináciu, za predpokladu, že CS len účinne využila tieto slobody.

25 Po tretie sa vnútroštátny súd pýta, či prípadná okolnosť, že CS neplatí daň vyššiu, ako je daň, ktorú by CSTS a CSTI mali zaplatiť, ak by boli usadené v Spojenom kráľovstve, vylučuje jestvovanie takejto prekážky v prípade, že na uvedenú právnu úpravu treba hľadieť tak, že obsahuje obmedzenie výkonu slobôd zakotvených v Zmluve. Tiež sa pýta na dôležitosť, na jednej strane, rozdielov, ktoré jestvujú z určitých hľadísk medzi pravidlami pre výpočet daňovej povinnosti týkajúcej sa príjmov CSTS a CSTI a pravidlami zvyčajne uplatniteľnými na dcérske spoločnosti CS v uvedenom členskom štáte a na druhej strane skutočnosti, že straty OZS nemôžu byť odpočítané od ziskov inej OZS alebo od ziskov CS a jej dcérskych spoločností v Spojenom kráľovstve, hoci takýto odpočet by bol prípustný, pokiaľ by CSTS a CSTI boli usadené v tomto členskom štáte.

26 Po štvrté sa pýta, či treba vidieť podobnosť medzi skutkovými okolnosťami vo veci samej a prípadom, kedy by CS založila dcérske spoločnosti v Spojenom kráľovstve, alebo prípadom, kedy by založila dcérske spoločnosti v členskom štáte, v ktorom nie je uplatniteľná nižšia sadzba zdanenia v zmysle tejto právnej úpravy a to pre prípad, že na právnu úpravu o OZS by sa malo hľadieť ako na spôsobilú zapríčiniť diskrimináciu.

27 Po piate sa pýta, či v prípade rozhodnutia, že právna úprava o OZS spôsobuje diskrimináciu alebo obmedzenie slobody usadiť sa, môže byť táto právna úprava opodstatnená z dôvodov boja proti daňovým únikom, keďže sa zameriava na zabránenie zníženia alebo neoprávneného nakladania so ziskom zdaniteľným v Spojenom kráľovstve, a prípadne či môže byť považovaná za primeranú s ohľadom na jej účel a na oslobodenie, ktoré sa môže vzťahovať na spoločnosti, ktoré na rozdiel od CS v rámci skúšky pohnútky dokážu, že nesledujú cieľ, akým je daňový únik.

28 Vzhľadom na tieto rôzne otázky Special Commissioners of Income Tax, London, rozhodol o prerušení konania a o položení tejto prejudiciálnej otázky Súdnemu dvoru:

„Je v rozpore s článkami 43 ES, 49 ES a 56 ES vnútroštátna daňovoprávna úprava, ktorá ako predmetná úprava v konaní o veci samej za určitých osobitných okolností stanovuje zdanenie spoločnosti usadenej v tomto členskom štáte z dôvodu zisku dosiahnutého dcérskou spoločnosťou usadenou v inom členskom štáte, na ktorú sa vzťahuje nižšia úroveň zdanenia?"

O prejudiciálnej otázke

29 Svojou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta či je s článkami 43 ES, 49 ES a 56 ES v rozpore vnútroštátna daňovoprávna úprava, aká je vo veci samej, ktorá za určitých podmienok stanovuje zdanenie materskej spoločnosti s tým, že predmetom dane je zisk dosiahnutý OZS.

30 Táto otázka musí byť chápaná tiež tak, že jej predmetom je článok 48 ES, podľa ktorého so spoločnosťami, ktoré boli založené podľa zákonov členského štátu a ktoré majú svoje sídlo, ústredie alebo svoje hlavné miesto podnikateľskej činnosti vo vnútri Spoločenstva sa na účely uplatnenia ustanovenia Zmluvy o slobode usadiť sa zaobchádza rovnako ako s fyzickými osobami uvedenými v článku 43 ES, ktoré sú štátnymi príslušníkmi členských štátov.

31 V súlade s ustálenou judikatúrou sa vecná pôsobnosť ustanovení Zmluvy týkajúcich sa slobody usadiť sa vzťahuje na vnútroštátne ustanovenia, ktoré sa uplatňujú na vlastníctvo majetkovej účasti štátneho príslušníka dotknutého členského štátu na základnom imaní spoločnosti usadenej v inom členskom štáte, ktorá mu umožňuje vykonávať určitý vplyv na rozhodnutia tejto spoločnosti a rozhodovať o jej činnosti (pozri v tomto zmysle rozsudky z 13. apríla 2000, Baars, C-251/98, Zb. s. I-2787, bod 22, ako aj z 21. novembra 2002, X a Y, C-436/00, Zb. s. I-10829, bod 37).

32 V prejednávanej veci sa právna úprava o OZS týka za určitých podmienok zdanenia ziskov dcérskych spoločností usadených mimo Spojeného kráľovstva, v ktorých má spoločnosť rezident majetkovú účasť zabezpečujúcu mu ovládanie dcérskych spoločností. Predmetnú právnu úpravu teda treba skúmať v súvislosti s článkami 43 ES a 48 ES.

33 Aj za predpokladu, že táto právna úprava, podľa tvrdení navrhovateľov vo veci samej a Írska, má obmedzujúce účinky na slobodu poskytovania služieb a na slobodný obeh kapitálu, z ktorých by vyplynul nevyhnutne dôsledok prípadnej prekážky slobody usadiť sa, v žiadnom prípade tieto účinky neodôvodňujú samostatné skúmanie uvedenej právnej úpravy vzhľadom na články 49 ES a 56 ES (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 14. októbra 2004, Omega, C-36/02, Zb. s. I-9609, bod 27).

34 Pred tým, než sa preskúma právna úprava o OZS v súvislosti s článkami 43 ES a 48 ES, je dôležité odpovedať na úvodnú otázku vnútroštátneho súdu, či je skutočnosť, že spoločnosť usadená v jednom členskom štáte založí obchodné spoločnosti v inom členskom štáte a vloží vklady do ich základných imaní s jediným cieľom mať výhody z výhodnejšieho daňového režimu účinného v posledne uvedenom štáte, zneužitím slobody usadiť sa.

35 Bezpochyby štátni príslušníci členského štátu sa nemôžu snažiť uniknúť uplatneniu ich vnútroštátnej právnej úpravy na základe zneužitia práva a to vďaka možnostiam, ktoré poskytuje Zmluva. Nemôžu sa, na základe podvodu alebo zneužitia práva, domáhať uplatnenia noriem Spoločenstva (rozsudky zo 7. februára 1979, Knoors, 115/78, Zb. s. 399, bod 25; z 3. októbra 1990, Bouchoucha, C-61/89, Zb. s. I-3551, bod 14, a z 9. marca 1999, Centros, C-212/97, Zb. s. I-1459, bod 24).

36 Skutočnosť, že štátny príslušník Spoločenstva, fyzická alebo právnická osoba, mal v úmysle využiť výhodný daňový režim účinný v inom členskom štáte, ako je ten, kde sídli, však neoprávňuje posledne uvedený štát zbaviť tohto príslušníka Spoločenstva možnosti domáhať sa uplatnenia ustanovení Zmluvy (pozri v tomto zmysle rozsudok z 11. decembra 2003, Barbier, C-364/01, Zb. s. I-15013, bod 71).

37 Pokiaľ ide o slobodu usadiť sa, Súdny dvor už rozhodol, že okolnosť, že spoločnosť bola založená v členskom štáte s cieľom ťažiť výhody z výhodnejšej právnej úpravy sama osebe nestačí pre vyvodenie záveru o zneužití tejto slobody (pozri v tomto zmysle rozsudky Centros, už citovaný, bod 27, a z 30. septembra 2003, Inspire Art, C-167/01, Zb. s. I-10155, bod 96).

38 Z toho vyplýva, ako to zdôraznili navrhovatelia vo veci samej a belgická vláda a počas pojednávania tak isto cyperská vláda, že okolnosť, že CS sa v danom prípade rozhodla založiť CSTS a CSTI v IFSC s cieľom, ktorý priznala, ťažiť výhody z výhodnejšieho daňového režimu vyplývajúceho z takéhoto založenia, nie je sama osebe zneužitím práva. Táto okolnosť teda nevylučuje, že CS sa môže domáhať uplatnenia článkov 43 ES a 48 ES (pozri v tomto zmysle rozsudky Centros, už citovaný, bod 18, a Inspire Art, už citovaný, bod 98).

39 Preto je potrebné skúmať, či články 43 ES a 48 ES bránia uplatneniu takej právnej úpravy, akou je právna úprava o OZS.

40 Na základe ustálenej judikatúry aj keď priame dane patria do právomoci členských štátov, musia ich členské štáty uplatňovať v súlade s právom Spoločenstva (rozsudky z 29. apríla 1999, Royal Bank of Scotland, C-311/97, Zb. s. I-2651, bod 19; z 7. septembra 2004, Manninen, C-319/02, Zb. s. I-7477, bod 19, a z 13. decembra 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Zb. s. I-10837, bod 29).

41 Sloboda usadiť sa, ktorú článok 43 ES priznáva štátnym príslušníkom Spoločenstva a ktorá zahŕňa ich právo začať vykonávať samostatnú zárobkovú činnosť, ako aj právo založiť a viesť podniky za rovnakých podmienok, ako sú podmienky stanovené pre vlastných štátnych príslušníkov právom štátu, v ktorom dochádza k usadeniu sa, zahŕňa v súlade s článkom 48 ES aj právo spoločností, ktoré sú založené podľa zákonov členského štátu a ktoré majú svoje sídlo, ústredie alebo hlavné miesto podnikateľskej činnosti v Spoločenstve, vykonávať ich činnosť v dotknutom členskom štáte prostredníctvom dcérskej spoločnosti, organizačnej zložky alebo obchodného zastúpenia (pozri najmä rozsudky z 21. septembra 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Zb. s. I-6161, bod 35; Marks & Spencer, už citovaný, bod 30, ako aj z 23. februára 2006, Keller Holding, C-471/04, Zb. s. I-2107, bod 29).

42 Hoci cieľom ustanovení týkajúcich sa slobody usadiť sa je podľa ich znenia zabezpečiť zaobchádzanie v hostiteľskom členskom štáte podľa podmienok stanovených pre vlastných štátnych príslušníkov, rovnako bránia aj tomu, aby domovský členský štát zasahoval do usadenia niektorého z jeho štátnych príslušníkov alebo spoločnosti založenej v súlade s jeho právnou úpravou v inom členskom štáte (pozri najmä rozsudky zo 16. júla 1998, ICI, C-264/96, Zb. s. I-4695, bod 21, ako aj Marks & Spencer, už citovaný, bod 31).

43 V prejednávanej veci je nepochybné, že z právnej úpravy o OZS vyplýva rozdiel v zaobchádzaní medzi spoločnosťami rezidentmi v závislosti od úrovne zdanenia spoločnosti, v ktorej majú majetkovú účasť na základnom imaní zabezpečujúcu jej ovládnutie.

44 Ak spoločnosť rezident založila OZS v členskom štáte, v ktorom bola nižšie zdanená v zmysle právnej úpravy o OZS, zisky dosiahnuté takouto ovládanou spoločnosťou sú na základe tejto právnej úpravy pripočítané spoločnosti rezidentovi, ktorý je daňovníkom dane z týchto ziskov. Naopak keď ovládaná spoločnosť bola založená a je zdanená v Spojenom kráľovstve alebo v štáte, v ktorom sa na ňu nevzťahuje nižšia úroveň zdanenia v zmysle uvedenej právnej úpravy, táto právna úprava nie je uplatniteľná a v súlade s právnou úpravou Spojeného kráľovstva týkajúcou sa dane právnickej osoby, spoločnosť rezident nie je, za takýchto okolností, daňovníkom dane zo ziskov, ktoré dosiahla kontrolovaná spoločnosť.

45 Tento rozdiel v zaobchádzaní vytvára daňovú nevýhodu v neprospech spoločnosti rezidenta, na ktoré sa uplatňuje právna úprava o OZS. Aj keby sa totiž zohľadnila, ako navrhujú vláda Spojeného kráľovstva a dánska, nemecká, francúzska,

portugalská, fínska a švédska vláda, prípadná okolnosť, o ktorej sa zmieňuje vnútroštátny súd, podľa ktorej takáto spoločnosť rezident by nezaplatila v súvislosti so ziskami dosiahnutými OZS, ktoré sú vo vecnej pôsobnosti uvedenej právnej úpravy, vyššiu daň, ako je tá, ktorou by sa zdanili tieto zisky, pokiaľ by boli dosiahnuté dcérskou spoločnosťou usadenou v Spojenom kráľovstve, napriek tomu je nepochybné, že táto spoločnosť rezident je daňovníkom dane zo ziskov dosiahnutých inou právnickou osobou. Toto však nie je prípad spoločnosti rezidenta, ktorá má dcérsku spoločnosť zdanenú v Spojenom kráľovstve alebo ktorej dcérska spoločnosť usadená mimo tohto členského štátu nie je daňovníkom s nižším zdanením.

46 Tak ako tvrdia navrhovatelia vo veci samej, Írsko a Komisia Európskych spoločenstiev, rozdielne daňové zaobchádzanie vyplývajúce z právnej úpravy o OZS a nevýhoda vyplývajúca z toho pre spoločnosti rezidentov vlastniace dcérsku spoločnosť, ktorá je v inom členskom štáte daňovníkom s nižšou úrovňou zdanenia, môžu zabrániť výkonu slobody usadiť sa takýmito spoločnosťami tým, že ich odradia od založenia, nadobudnutia alebo zachovania dcérskej spoločnosti v členskom štáte, v ktorom je táto daňovníkom s takouto úrovňou zdanenia. Takto uvedená právna úprava spôsobuje obmedzenie slobody usadiť sa v zmysle článkov 43 ES a 48 ES.

47 Takéto obmedzenie by bolo prípustné iba vtedy, ak by bolo odôvodnené naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu. Navyše by za takéhoto predpokladu muselo byť spôsobilé zabezpečiť uskutočnenie sledovaného cieľa a nesmelo by presahovať to, čo je na dosiahnutie tohto cieľa potrebné (rozsudky z 15. mája 1997, Futura Participations a Singer, C-250/95, Zb. s. I-2471, bod 26; z 11. marca 2004, De Lasteyrie du Saillant, C-9/02, Zb. s. I-2409, bod 49, ako aj Marks & Spencer, už citovaný, bod 35).

48 Vláda Spojeného kráľovstva, s ktorou sa stotožnili dánska, nemecká, francúzska, portugalská fínska a švédska vláda, zastáva názor, že právna úprava o OZS slúži ako nástroj v boji proti osobitnej forme daňového úniku, ktorá spočíva v tom, že spoločnosť rezident umelo prevedie zisky z členského štátu, v ktorom boli dosiahnuté, do členského štátu s nižšou úrovňou zdanenia prostredníctvom založenia dcérskej spoločnosti v posledne uvedenom štáte a prostredníctvom uzavretia transakcií určených hlavne na uskutočnenie takéhoto prevodu ziskov na túto dcérsku spoločnosť.

49 V tejto súvislosti vyplýva z ustálenej judikatúry, že existencia výhody vyplývajúcej z nižšieho daňového zaťaženia dcérskej spoločnosti usadenej v členskom štáte, ktorý je odlišný od toho, v ktorom bola založená materská spoločnosť, sama osebe nedovoľuje posledne uvedenému členskému štátu vyvážiť túto výhodu menej výhodným daňovým zaobchádzaním s materskou spoločnosťou (pozri v tomto zmysle rozsudok z 28. januára 1986, Komisia/Francúzsko, 270/83, Zb. s. 273, bod 21; pozri tiež analogicky rozsudky z 26. októbra 1996, Eurowings Luftverkehr, C-294/97, Zb. s. I-7447, bod 44, ako aj z 26. júna 2003, Skandia a Ramstedt, C-422/01, Zb. s. I-6817, bod 52). Nutnosť predchádzať zníženiu daňových príjmov nie je uvedená ani medzi cieľmi uvedenými v článku 46 ods. 1 ES, ani medzi naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu, ktoré môžu odôvodniť obmedzenie slobody zakotvenej v Zmluve (pozri v tomto zmysle rozsudky z 3. októbra 2002, Danner, C-136/00, Zb. s. I-8147, bod 56, ako aj Skandia a Ramstedt, už citovaný, bod 53).

50 Rovnako vyplýva z judikatúry, že zo samotnej okolnosti, že spoločnosť rezident založí druhotnú prevádzku, akou je dcérska spoločnosť v inom členskom štáte, nemôže vyplývať všeobecná domnienka o daňovom podvode a nemožno ňou odôvodniť opatrenie zasahujúce do výkonu základnej slobody zaručenej Zmluvou (pozri v tomto zmysle rozsudky ICI, už citovaný, bod 26; z 26. septembra 2000, Komisia/Belgicko, C-478/98, Zb. s. I-7587, bod 45; X a Y, už citovaný, bod 62, ako aj zo 4. marca 2004, Komisia/Francúzsko, C-334/02, Zb. s. I-2229, bod 27).

51 Naopak vnútroštátne opatrenie obmedzujúce slobodu usadiť sa môže byť odôvodnené, ak sa osobitne zameriava na vyslovene umelé konštrukcie, ktorých

cieľom je obísť právnu úpravu dotknutého členského štátu (pozri v tomto zmysle rozsudky ICI, už citovaný, bod 26; z 12. decembra 2002, Lankhorst-Hohorst, C-324/00, Zb. s. I-11779, bod 37; De Lasteyrie du Saillant, už citovaný, bod 50, ako aj Marks & Spencer, už citovaný, bod 57).

52 Pre posúdenie správania sa daňovníka treba obzvlášť vziať do úvahy cieľ, ktorý sleduje sloboda usadiť sa (pozri v tomto zmysle rozsudky Centros, už citovaný, bod 25, ako aj X a Y, už citovaný, bod 42).

53 Týmto cieľom je umožniť štátnemu príslušníkovi členského štátu založiť druhotnú prevádzku v inom členskom štáte preto, aby tu vykonával činnosti, a takto podporiť vzájomné hospodárske a spoločenské prenikanie v rámci Spoločenstva v oblasti samostatných zárobkových činností (pozri rozsudok z 21. júna 1974, Reyners, 2/74, Zb. s. 631, bod 21). Na tento účel zmyslom slobody usadiť sa je umožniť štátnemu príslušníkovi Spoločenstva trvalo a stabilne sa zúčastniť na hospodárskom živote členského štátu odlišného od členského štátu pôvodu a mať z toho prospech (rozsudok z 30. novembra 1995, Gebhard, C-55/94, Zb. s. I-4165, bod 25).

54 Vzhľadom na tento cieľ, akým je začlenenie sa do hostiteľského členského štátu, pojem usadenie sa v zmysle ustanovení Zmluvy týkajúcich sa slobody usadiť sa obsahuje skutočný výkon hospodárskej činnosti prostredníctvom stálej prevádzky v tomto členskom štáte na dobu neurčitú (pozri rozsudky z 25. júla 1991, Factortame a i., C-221/89, Zb. s. I-3905, bod 20, ako aj zo 4. októbra 1991, Komisia/Spojené kráľovstvo, C-246/89, Zb. s. I-4585, bod 21). Preto predpokladá skutočné usadenie sa dotknutej spoločnosti v hostiteľskom členskom štáte, v ktorom vykonáva skutočnú hospodársku činnosť.

55 Z toho vyplýva, že preto, aby obmedzenie slobody usadiť sa mohlo byť odôvodnené bojom proti praktikám zneužívania práva, musí sa osobitným cieľom takéhoto obmedzenia zamedziť konaniam, ktoré spočívajú vo vytvorení vyslovene umelých konštrukcií zbavených hospodárskej reality s cieľom vyhnúť sa inak splatnej dani zo zisku dosiahnutého činnosťami vykonávanými na vnútroštátnom území.

56 Podľa vzoru postupov uvedených v bode 49 už citovaného rozsudku Marks & Spencer, ktoré spočívali v presune strát v rámci skupiny spoločností smerom na spoločnosti usadené v členských štátoch uplatňujúcich najvyššie daňové sadzby, teda do štátov, v ktorých je daňová hodnota týchto strát najvyššia, druh konaní popísaných v predchádzajúcom bode môže vystaviť nebezpečenstvu právo členských štátov vykonávať svoju daňovú právomoc vzhľadom na činnosti vykonávané na svojom území a takto zasiahnuť do vyrovnaného rozdelenia daňovej právomoci medzi členské štáty (pozri rozsudok Marks & Spencer, už citovaný, bod 46).

57 Vzhľadom na tieto úvahy treba posúdiť, či obmedzenie slobody usadiť sa, ktoré vyplýva z právnej úpravy o OZS môže byť opodstatnené dôvodmi boja proti vyslovene umelým konštrukciám, a prípadne či takéto obmedzenie je primerané tomuto cieľu.

58 Uvedená právna úprava sa zameriava na situácie, za akých spoločnosť rezident založila OZS, na ktorú sa vzťahuje v členskom štáte, kde má sídlo, nižšia úroveň zdanenia o tri štvrtiny ako suma dane, ktorá by mala byť zaplatená v Spojenom kráľovstve, pokiaľ by zisky tejto OZS boli zdanené v tomto členskom štáte.

59 Tým, že právna úprava o OZS stanovuje zahrnutie ziskov OZS, na ktoré sa vzťahuje veľmi výhodný daňový režim do základu dane spoločnosti rezidenta, umožňuje

bojovať proti postupom, ktorých cieľom je len vyhnúť sa zvyčajne splatnej dani zo zisku dosiahnutého na základe činností vykonaných na vnútroštátnom území. Ako zdôraznili francúzska, fínska a švédska vláda, takouto právnou úpravou možno dosiahnuť cieľ, vzhľadom na ktorý bola prijatá.

60 Ešte treba preskúmať, či uvedená právna úprava nejde nad to, čo je nevyhnutné na dosiahnutie tohto cieľa.

61 Právna úprava o OZS obsahuje určitý počet výnimiek, kedy spoločnosť rezident nie je daňovníkom dane zo ziskov, ktoré dosiahla OZS. Niektoré z týchto výnimiek umožňujú oslobodiť spoločnosť rezidenta a to za okolností, za ktorých jestvovanie vyslovene umelej konštrukcie len pre daňové účely sa javí ako vylúčené. Takto vyplatenie takmer celého zisku OZS spoločnosti rezidentovi vyjadruje skutočnosť, že spoločnosť rezident nemá v úmysle vyhnúť sa zdaneniu v Spojenom kráľovstve. Výkon obchodných činností OZS vylučuje, pokiaľ ide o ňu, existenciu umelej štruktúry, ktorá by nemala akýkoľvek skutočný hospodársky vzťah s hostiteľským členským štátom.

62 Za predpokladu, že žiadna z týchto výnimiek sa nemôže uplatniť, zdanenie stanovené právnou úpravou o OZS môže byť vylúčené, ak založenie a činnosti OZS zodpovedajú skúške pohnútky. Táto vyžaduje v podstate, aby spoločnosť rezident preukázala na jednej strane, že podstatné zníženie dane v Spojenom kráľovstve, ktoré by vyplynulo z transakcií uzavretých medzi touto spoločnosťou a OZS, nebolo hlavným cieľom alebo jedným z hlavných cieľov týchto transakcií a na druhej strane, že dosiahnutie zníženia dane prostredníctvom neoprávneného nakladania so ziskom v zmysle uvedenej právnej úpravy nebolo hlavným alebo jedným z hlavných dôvodov založenia OZS.

63 Ako to zdôraznili navrhovatelia vo veci samej, belgická vláda a Komisia, skutočnosť, že žiadna z výnimiek stanovených právnou úpravou o OZS sa nemôže uplatniť a že vôľa získať daňovú výhodu bola pohnútkou pre založenie OZS, ako aj pre uzavretie transakcií medzi OZS a spoločnosťou rezidentom nemôžu stačiť pre vyvodenie záveru o jestvovaní vyslovene umelej konštrukcie určenej výlučne na vyhnutie sa uvedenej dani.

64 Zistenie jestvovania takejto konštrukcie si totižto vyžaduje okrem subjektívneho prvku spočívajúceho na vôli získať daňovú výhodu, ktorá vyplýva z objektívnych prvkov, aby napriek formálnemu dodržaniu podmienok určených právom Spoločenstva, aj to, aby nedošlo k porušeniu cieľa, ktorý sleduje sloboda usadiť sa tak, ako je to vysvetlené v bodoch 54 a 55 tohto rozsudku (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 14. decembra 2000, Emsland-Stärke, C-110/99, Zb. s. I-11569, bod 52 a 53, a z 21. februára 2006, Halifax a i., C-255/02, Zb. s. I-1609, body 74 a 75).

65 Za týchto podmienok, preto, aby bola právna úprava o OZS v súlade s právom Spoločenstva, uplatnenie zdanenia určeného uvedenou právnou úpravou musí byť vylúčené vtedy, keď napriek jestvovaniu dôvodov daňového charakteru založenie OZS zodpovedá hospodárskej skutočnosti.

66 Toto založenie musí zodpovedať skutočnému usadeniu, ktorého cieľom je plnenie rôznych skutočných hospodárskych činností v hostiteľskom členskom štáte, ako to vyplýva z judikatúry uvedenej v bodoch 52 až 54 tohto rozsudku.

67 Ako uviedli v priebehu pojednávania vláda Spojeného kráľovstva a Komisia, toto zistenie musí spočívať na objektívnych a tretími osobami overiteľných skutočno-

stiach, ktoré sa týkajú najmä stupňa fyzickej existencie OZS z hľadiska priestorov, pracovníkov a zariadení.

68 Ak sa overením takýchto skutočností zistí, že OZS zodpovedá fiktívnemu usadeniu bez skutočnej hospodárskej činnosti na území hostiteľského členského štátu, založenie tejto OZS by malo byť považované za majúce charakter vyslovene umelej konštrukcie. Takým by mohol byť najmä prípad dcérskej spoločnosti „poštového priečinka" alebo „krycej clony" (pozri rozsudok z 2. mája 2006, Eurofood IFSC, C-341/04, Zb. s. I-3813, body 34 a 35).

69 Naopak, ako to zdôraznil generálny advokát v bode 103 svojich návrhov, okolnosť, že činnosti zodpovedajúce ziskom OZS mohli byť rovnako dobre vykonávané spoločnosťou usadenou na území členského štátu, kde sa nachádza usadená spoločnosť rezident, nemôže viesť k záveru o jestvovaní vyslovene umelej konštrukcie.

70 Spoločnosť rezident, ktorá je na tento účel v lepšom postavení, musí mať možnosť uplatniť dôkazy o reálnom usadení OZS a o skutočnom charaktere jej činností.

71 Vzhľadom na dôkazy uplatnené spoločnosťou rezidentom príslušné vnútroštátne orgány majú možnosť, s cieľom získať nevyhnutné informácie týkajúce sa skutočnej situácie OZS, využiť postupy spolupráce a výmeny informácií medzi vnútroštátnymi daňovými orgánmi upravenými takými právnymi nástrojmi, aké spomína Írsko vo svojich písomných pripomienkach, to znamená smernicou Rady 77/799 z 19. decembra 1977 o vzájomnej pomoci medzi príslušnými orgánmi členských

štátov v oblasti priamych daní [*neoficiálny preklad*] (Ú. v. ES L 336, s. 15) a pokiaľ ide o túto právnu vec Dohodou z 2. júna 1976 uzavretou medzi Spojeným kráľovstvom Veľkej Británie a Severného Írska a Írskom o odstránení dvojitého zdanenia a predchádzaní daňových únikov v odbore daní z príjmov a z majetku.

72 V prejednávanej veci je úlohou vnútroštátneho súdu overiť, ako tvrdí vláda Spojeného kráľovstva, či skúška pohnútky, ako ju vymedzuje právna úprava o OZS, poskytuje výklad, ktorý umožňuje obmedziť uplatňovanie zdanenia stanoveného touto právnou úpravou na vyslovene umelé konštrukcie alebo či naopak kritériá, na ktorých sa zakladá táto skúška, znamenajú, že keď žiadna z výnimiek stanovených touto právnou úpravou nie je uplatniteľná a keď vôľa dosiahnuť zníženie dane v Spojenom kráľovstve je uvedená medzi dôvodmi, ktoré vedú k založeniu OZS, že materská spoločnosť rezident patrí do vecnej pôsobnosti uvedenej právnej úpravy, napriek tomu, že nejestvujú objektívne dôkazy, ktoré môžu odhaliť existenciu konštrukcie takéhoto charakteru.

73 Za prvého predpokladu právna úprava o OZS by mala byť považovaná za zlučiteľnú s článkami 43 ES a 48 ES.

74 Naopak za druhého predpokladu je potrebné sa domnievať, ako to tvrdili navrhovatelia vo veci samej, Komisia a počas pojednávania cyperská vláda, že zmienená právna úprava je v rozpore s článkami 43 ES a 48 ES.

75 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy treba odpovedať na položenú otázku tak, že články 43 ES a 48 ES sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia tomu, aby sa do základu dane spoločnosti rezidenta usadenej v členskom štáte zahrnuli zisky dosiahnuté OZS v inom členskom štáte, keď sa v tomto štáte na nich vzťahuje nižšia úroveň zdanenia, ako je úroveň zdanenia v prvom štáte, okrem prípadu, ak by sa

takéto zahrnutie týkalo len vyslovene umelých konštrukcií určených na vyhnutie sa zvyčajne splatnej dani. Uplatnenie takéhoto daňového opatrenia musí byť preto vylúčené, keď sa ukazuje na základe objektívnych a tretími osobami overiteľných skutočností, že napriek tomu, že jestvujú odôvodnenia daňového charakteru, uvedená OZS je skutočne usadená v hostiteľskom členskom štáte a vykonáva tu skutočné hospodárske činnosti.

O trovách

76 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 43 ES a 48 ES sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia tomu, aby sa do základu dane spoločnosti rezidenta usadenej v členskom štáte zahrnuli zisky dosiahnuté OZS v inom členskom štáte, keď sa v tomto štáte na nich vzťahuje nižšia úroveň zdanenia, ako je úroveň zdanenia v prvom štáte, okrem prípadu, ak by sa takéto zahrnutie týkalo len vyslovene umelých konštrukcií určených na vyhnutie sa zvyčajne splatnej dani. Uplatnenie takéhoto daňového opatrenia musí byť preto vylúčené, ak sa na základe objektívnych a tretími osobami overiteľných skutočností ukáže, že napriek tomu, že jestvujú odôvodnenia daňového charakteru, uvedená OZS je skutočne usadená v hostiteľskom členskom štáte a vykonáva tu skutočné hospodárske činnosti.

Podpisy