STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA PHILIPPA LÉGERA

přednesené dne 2. května 2006 [1]

1. Předmětem tohoto řízení o předběžné otázce je posoudit slučitelnost takových vnitrostátních právních předpisů, jakými jsou právní předpisy Spojeného království Velké Británie a Severního Irska týkající se „ovládaných zahraničních společností“ [2] s právem Společenství.

2. Cílem těchto právních předpisů je boj proti daňovým únikům. Jejich účelem je totiž potírat praxi, kdy společnost, která je rezidentem ve Spojeném království, převádí své zdanitelné zisky na společnost, kterou ovládá a která je usazena v jiném státě uplatňujícím mnohem nižší sazbu daně, než jaká platí ve Spojeném království.

3. Dotčené právní předpisy jsou tedy určeny k tomu, aby se použily tehdy, když zisky, jichž dosáhla OZS společnosti, která je daňovým rezidentem ve Spojeném království, podléhají mnohem nižšímu zdanění, než jaké platí v tomto členském státě. Uvedené právní předpisy stanoví, že není-li splněna některá ze stanovených výjimek, tyto zisky se odchylně od obecného právního režimu okamžikem jejich dosažení zahrnují do základu daně mateřské společnosti.

4. Jak uvedly členské státy, které v hojném počtu předložily v tomto řízení svá vyjádření, některé z nich takové právní předpisy přijaly. Přijetí takových právních předpisů doporučila OECD (Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj) zejména za účelem boje proti škodlivé daňové soutěži [3]. Podle studie zveřejněné touto organizací v roce 1996 se právní předpisy o OZS platné ve státech, které jsou jejími členy, sice obsahově liší, mají však společné to, že předpokládají zdanění veškerých zisků OZS nebo jejich části, nejsou-li tyto zisky vyplaceny, u akcionářů rezidentů [4].

5. Je to poprvé, co je Soudní dvůr žádán o přezkoumání slučitelnosti takových právních předpisů s právem Společenství.

1 — Původní jazyk: francouzština.

2 — Dále jen „OZS“.

3 — *Harmful Tax Competition – An Emerging Global Issue*, OECD, Paříž, 1998, s. 44.

4 — *Controlled Foreign Company Legislation*, OECD, Paříž, 1996, s. 19.

6. Nedomnívám se, že by sekundární právo obsahovalo relevantní ustanovení pro takový přezkum. Pokud se jedná o boj proti daňovým únikům, kroky podniknuté v dané oblasti na úrovni Společenství zůstávají značně omezené. Vzhledem k tomu, že přímé zdanění nadále spadá do pravomoci členských států, a že se proto daňové režimy v rámci Evropské unie navzájem liší, zdá se být logické, aby opatření určená k boji proti daňovým podvodům nebo daňovým únikům byla též vlastní každému státu. Rada Evropské unie sice ve svém usnesení ze dne 10. února 1975 [5] potvrdila záměr bojovat proti daňovým únikům a daňovým podvodům, omezila však kroky uvažované na úrovni Společenství pouze na zlepšení spolupráce mezi správními orgány jednotlivých členských států, aby se umožnilo správné vyměření daní [6].

7. Pokud jde dále o ustanovení směrnice Rady 90/435/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států [7], tato nejsou v projednávané věci relevantní, poněvadž jejich cílem je pouze zavedení společného režimu, co se týče zdanění zisků vyplacených dceřinou společností. Tato ustanovení se nevztahují na takový systém, jaký je upraven právními předpisy Spojeného království o OZS a který spočívá v tom, že zisky dceřiné společnosti se okamžikem jejich dosažení připíší její mateřské společnosti.

8. Special Commissioners (Spojené království) proto žádá Soudní dvůr, aby přezkoumal slučitelnost dotčených právních předpisů s pravidly Smlouvy o ES týkajícími se svobod pohybu. Předkládající soud se tak táže, zda tyto právní předpisy představují diskriminaci nebo omezení výkonu těchto svobod pohybu a případně zda mohou být odůvodněny bojem proti daňovým únikům.

9. Před samotným provedením této analýzy je zapotřebí představit obsah dotčených vnitrostátních právních předpisů a skutkový základ sporu v původním řízení.

I – Vnitrostátní právní předpisy

10. Podle daňových právních předpisů Spojeného království společnost, která je ve smyslu těchto právních předpisů rezidentem tohoto členského státu, to znamená společnost založená podle britského práva nebo jejíž ústřední řídící nebo kontrolní orgány se nacházejí v uvedeném státě, podléhá dani

5 — Usnesení o opatřeních Společenství k potírání mezinárodních daňových úniků a vyhýbání se daňovým povinnostem (Úř. věst. C 35, s. 1).

6 — Tato spolupráce byla zavedena směrnicí Rady 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní (Úř. věst. L 336, s. 15; Zvl. vyd. 09/01, s. 63).

7 — Úř. věst. L 225, s. 6; Zvl. vyd. 09/01, s. 147.

z příjmů právnických osob, pokud jde o její celosvětové zisky. Dani tedy podléhají její zisky dosažené mimo Spojené království prostřednictvím stálé provozovny, jako pobočky nebo zastoupení. Dani rovněž podléhají dividendy, které jí vyplatí zahraniční společnost, v níž vlastní podíl.

11. Aby se zamezilo dvojímu zdanění těchto zisků zahraničního původu, stanoví daňové právní předpisy Spojeného království, že společnosti-rezidentu se přiznává sleva na dani ve výši odvedené zahraniční daně.

12. Mateřská společnost, která je rezidentem ve Spojeném království, nepodléhá dani, pokud jde o zisky jejích dceřiných společností při jejich dosažení. Co se týče zisků dosažených dceřinou společností usazenou ve Spojeném království, tyto nejsou zdaněny ani tehdy, jsou-li vyplaceny formou dividend mateřské společnosti, která je rezidentem v tomto státě.

13. Právní předpisy Spojeného království o OZS stanoví výjimku z pravidla, podle kterého mateřská společnost, která je rezidentem v tomto členském státě, nepodléhá dani ze zisku dceřiné společnosti usazené v zahraničí při jeho dosažení.

14. Tato právní úprava je obsažena v článcích 747 až 756 a v přílohách 24 až 26 zákona z roku 1988 o daních z příjmů a o daních z příjmů společností (Income and Corporation Taxes Act 1988). Podle této právní úpravy se zahraniční dceřiná společnost, v níž mateřská společnost vlastní podle znění platného v rozhodné době více než 50 % podíl, považuje za transparentní subjekt. Zisky dosažené touto zahraniční dceřinou společností jsou tak připsány mateřské společnosti ve Spojeném království a zahrnuty do jejího základu daně, ačkoli je posledně uvedená společnost nepřevzala. Při zdanění těchto zisků se uplatní sleva na dani na základě daně uhrazené dceřinou společnosti ve státě, v němž je usazena. Pokud jsou tyto zisky následně vyplaceny formou dividend mateřské společnosti, daň, kterou tato společnost uhradila ve Spojeném království ze zisku své dceřiné společnosti, je považována za dodatečnou daň zaplacenou touto dceřinou společností státu, v němž je usazena, a opravňuje ke slevě na dani placené z dividend.

15. Právní předpisy o OZS jsou určeny k tomu, aby se použily v případě, kdy se na dceřinou společnost usazenou v jiném členském státě než ve Spojeném království vztahuje v tomto jiném členském státě „nižší úroveň zdanění". O „nižší úroveň zdanění" jde tehdy, jestliže v průběhu jakéhokoli účetního období byla daň zaplacená zahraniční dceřinou společností nižší než tři čtvrtiny výše daně, která by byla zaplacena ve Spojeném království, kdyby zisky dceřiné společnosti byly zdaněny v tomto členském státě.

16. Právní předpisy o OZS však stanoví jisté výjimky, které se v průběhu času měnily. Podle znění těchto předpisů platného v době rozhodné z hlediska skutečností ve sporu

v původním řízení se tyto právní předpisy nepoužily, pokud byla splněna některá z následujících podmínek:

1) Zahraniční dceřiná společnost dodržuje „přijatelnou politiku vyplácení". To znamená, že určitý procentní podíl (90 % v roce 1996) zisků dceřiné společnosti je vyplacen během 18 měsíců a zdaněn jménem společnosti, která je rezidentem ve Spojeném království.

2) Zahraniční dceřiná společnost vykonává „činnosti osvobozené od daně". Jedná se o činnosti uvedené v právních předpisech, jako například některé obchodní činnosti vykonávané obchodní provozovnou.

3) Zahraniční dceřiná společnost dodržuje „podmínky kótování na veřejném trhu". To znamená, že 35 % hlasovacích práv má veřejnost, že dceřiná společnost je zapsaná na burze a že její cenné papíry jsou předmětem obchodování na uznané akciové burze.

4) Zdanitelný zisk společnosti nepřekročí částku 50 000 GBP.

5) Založení a činnost zahraniční dceřiné společnosti splňují „test motivu". Tento test zahrnuje dvě kritéria a daňový poplatník musí prokázat, že splňuje každé z nich.

— První kritérium se týká transakcí uskutečněných mezi OZS a mateřskou společností. Pokud transakce, z nichž pocházejí zisky dceřiné společnosti za dotčené účetní období, vedou ke snížení daně ve Spojeném království (jde o snížení ve srovnání s daní, která by byla dlužná ve Spojeném království, pokud by se tyto transakce neuskutečnily), a pokud rozsah tohoto snížení přesahuje určitou minimální částku, daňový poplatník musí prokázat, že snížení daně ve Spojeném království nebylo hlavním cílem nebo jedním z hlavních cílů těchto transakcí.

— Druhé kritérium souvisí s usazením OZS. Daňový poplatník musí prokázat, že hlavní důvod nebo jeden z hlavních důvodů existence dceřiné společnosti nespočíval, pokud jde o dotčené účetní období, v dosažení nižší daně ve Spojeném království odčerpáním zisku. Podle zákona se jedná o odčerpání zisku, jestliže lze rozumně předpokládat, že pokud by dceřiná společnost nebo jakákoliv s ní propojená společnost, která

není rezidentem ve Spojeném království, neexistovala, jejich příjmy by získala osoba, která je rezidentem v tomto členském státě, a jménem této osoby by byly zdaněny.

17. Předkládající soud uvádí, že pokud se neuplatní žádná z prvních čtyř podmínek, test motivu umožňuje daňovým orgánům zohlednit zvláštní situaci daňového poplatníka z hlediska účelu právních předpisů o OZS, jímž je zdanění zisků, které se buď hromadí v zahraničí, nebo jsou odčerpávány ze Spojeného království do zahraničí.

18. Rovněž upřesňuje, že daňové orgány pro tento účel zveřejnily v roce 1996 seznam států, v nichž může být za určitých podmínek dceřiná společnost založena, přičemž se na ni může hledět tak, že splňuje podmínky umožňující, aby se na ni nevztahoval zákon o OZS.

II – Skutkový stav ve sporu v původním řízení

19. Základem tohoto řízení je spor, v němž proti sobě stojí na jedné straně společnosti Cadbury Schweppes plc [8] a Cadbury Schweppes Overseas Ltd [9] a na straně druhé Commissioners of Inland Revenue a který se týká zdanění CSO britskými daňovými orgány, pokud jde o zisky dosažené jednou z dceřiných společností skupiny Cadbury v Irsku.

20. Společnost Cadbury je rezidentem ve Spojeném království. Je mateřskou společností skupiny společností, která zahrnuje dceřiné společnosti usazené v tomto státě, v jiných členských státech, jakož i ve třetích zemích, v jejichž čele stojí CSO. Součástí skupiny tak jsou dvě dceřiné společnosti, v nichž Cadbury nepřímo vlastní 100 % podíl, a to Cadbury Schweppes Treasury Services [10] a Cadbury Schweppes Treasury International [11], které byly založeny v rámci International Financial Services Centre (Centrum mezinárodních finančních služeb) v Dublinu (Irsko).

21. V rozhodné době tam obě tyto dceřiné společnosti podléhaly sazbě daně ve výši 10 %.

22. Činnost CSTS a CSTI spočívá v získávání finančních prostředků a jejich poskytování dceřiným společnostem skupiny Cadbury.

8 — Dále jen „Cadbury".
9 — Dále jen „CSO".
10 — Dále jen „CSTS".
11 — Dále jen „CSTI".

23. Podle předkládajícího soudu Cadbury založila CSTS, která nahradila předcházející strukturu zahrnující společnost se sídlem na Jersey, s třemi cíli. Zaprvé šlo o vyřešení kanadského daňového problému kanadských rezidentů vlastnících prioritní akcie Cadbury, zadruhé šlo o to vyhnout se povinnosti získat povolení Ministerstva financí Spojeného království k zahraničním půjčkám a zatřetí o snížení daní vybíraných srážkou z dividend vyplácených v rámci skupiny s využitím směrnice 90/435. Předkládající soud upřesňuje, že pokud by byla CSTS usazená ve Spojeném království, všech těchto cílů by bylo dosaženo.

24. Dále uvádí, že Cadbury založila CSTS a CSTI coby nepřímé dceřiné společnosti a jako daňové rezidenty v Irsku pouze za tím účelem, aby se na činnost finančních půjček v rámci skupiny mohl vztahovat režim Centra mezinárodních finančních služeb pro irské společnosti činné při financování skupiny a aby tato činnost nebyla zdaněna ve Spojeném království.

25. Vzhledem k sazbě daně, která se vztahuje na společnosti založené v tomto Centru, zisky CSTS a CSTI podléhaly „nižší úrovni zdanění" ve smyslu zákona o OZS. Britské daňové orgány rovněž usoudily, že v účetním období 1996 nebyla splněna žádná z podmínek umožňujících vyhnout se použití tohoto zákona. Britské daňové orgány vyměřily CSO, první společnosti z řetězce skupiny, která je rezidentem ve Spojeném království, daň z příjmu právnických osob ve výši 8 638 633,54 GBP ze zisků, kterých dosáhla CSTI během účetního období uzavřeného dne 28. prosince 1996. Daňový výměr se týká pouze zisků, kterých dosáhla CSTI, neboť CSTS za dotyčné účetní období zaznamenala ztrátu.

26. Cadbury a CSO podaly proti tomuto daňovému výměru opravný prostředek ke Special Commissioners, soudu pro rozhodování o žalobách proti rozhodnutím daňové správy. Před tímto soudem tvrdily, že právní předpisy o OZS jsou v rozporu se svobodou usazování podle článku 43 ES, s volným pohybem služeb podle článku 49 ES, jakož i s volným pohybem kapitálu podle článku 56 ES.

III – Předběžná otázka

27. Předkládající soud uvádí, že se potýká s následujícími nejasnostmi:

„Jedná se o výkon základních svobod nebo o jejich zneužití, jestliže [Cadbury] založila společnosti v jiných členských státech a vytvořila jejich základní kapitál pouze za

účelem využití výhodnějšího daňového režimu v tomto členském státě (ve srovnání s daňovým režimem ve Spojeném království)?

Za předpokladu, že se v daném případě jedná o výkon základních svobod ze strany [Cadbury], je správné se domnívat, že za okolností projednávaného případu lze právní předpisy Spojeného království týkající se [OZS] považovat za omezení výkonu těchto svobod, nebo je třeba se domnívat, že tyto právní předpisy vedou k diskriminaci?

Pro případ, že dotčené právní předpisy musejí být považovány za omezení, znamená případná okolnost, že [Cadbury] neplatí daň vyšší, než kterou by CSTS a CSTI zaplatily, kdyby byly usazené ve Spojeném království, neexistenci takového omezení a jsou relevantní následující skutečnosti:

a) pravidla pro výpočet daňového dluhu týkajícího se příjmů CSTS a CSTI se v jistých ohledech liší od obvyklých pravidel použitelných na dceřiné společnosti [Cadbury] usazené ve Spojeném království a

b) neexistuje odpočet ztrát dceřiné společnosti od zisků jiné dceřiné společnosti nebo od zisků [Cadbury] a jejích dceřiných společností usazených ve Spojeném království (takový odpočet ztrát by byl připuštěn, kdyby CSTS a CSTI byly usazeny ve Spojeném království, a nikoli v Irsku)?

Je-li třeba mít za to, že dotčené právní předpisy vedou k diskriminaci, jaké je pak třeba učinit srovnání a je vůbec jakékoli srovnání možné? Konkrétněji, je třeba srovnávat skutkové okolnosti se situací, kdy [Cadbury] založí dceřiné společnosti ve Spojeném království (za předpokladu, že zisky [Cadbury] nemohou zahrnovat zisky jejích dceřiných společností ve Spojeném království) nebo v členském státě, v němž se neuplatní nižší úroveň zdanění?

Jedná-li se o omezení svobody usazování nebo o diskriminaci, lze dotčené právní předpisy odůvodnit potíráním daňových úniků vzhledem k tomu, že cílem těchto právních předpisů je zabránit snížení nebo odčerpávání zisku zdanitelného ve Spojeném království? A mohou-li být tyto právní předpisy takto odůvodněny, jsou skutečně odůvodněné jakožto představující přiměřené opatření směřující k dosažení legitimního cíle, s ohledem na účel právních předpisů a na účel osvobození od daně a zejména s ohledem na možnost, kterou dává [Cadbury] test motivu, totiž prokázat, že jejím cílem nebyl daňový únik, a to splněním obou [kritérií] testu motivu, což [Cadbury] není s to učinit?"

28. S ohledem na tyto otázky se Special Commissioners rozhodli přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Brání články 43 [ES], 49 [ES] a 56 ES takovým vnitrostátním daňovým předpisům, jako jsou ty, jež jsou předmětem původního řízení, které za určitých okolností stanoví uložení daně společnosti usazené v tomto členském státě z důvodu zisků dceřiné společnosti usazené v jiném členském státě, na niž se vztahuje nižší úroveň zdanění?“

IV – Analýza

29. V souladu s ustálenou judikaturou platí, že i když přímé daně nepatří jako takové do oblasti pravomoci Společenství, nic to nemění na tom, že členské státy musí pravomoci, které si ponechaly, vykonávat v souladu s právem Společenství [12]. Toto omezení výkonu pravomocí členských států, které si tyto ponechaly, platí též pro opatření, jejichž cílem je potírat daňový podvod a daňové úniky. Pravomoc členských států k přijímání takových opatření je sice výslovně připomenuta jak Smlouvou [13], tak akty sekundárního práva [14], uvedená opatření nicméně nesmějí porušovat závazky, které členské státy přijaly v rámci Smlouvy o ES, a zejména svobody pohybu, které tato Smlouva zavedla.

30. Překládající soud se v projednávané věci táže, zda jsou právní předpisy Spojeného království o OZS slučitelné se svobodou usazování, volným pohybem služeb a volným pohybem kapitálu.

31. Podobně jako řada ostatních účastníků, kteří předložili vyjádření, se domnívám, že slučitelnost dotčených právních předpisů je třeba zkoumat z hlediska svobody usazování.

12 — Rozsudky ze dne 4. října 1991, Komise v. Spojené království (C-246/89, Recueil, s. I-4585, bod 12), a ze dne 11. března 2004, De Lasteyrie du Saillant (C-9/02, Recueil, s. I-2409, bod 44 a citovaná judikatura).

13 — Článek 58 odst. 1 písm. b) ES stanoví, že článkem 56 ES, který se týká volného pohybu kapitálu, není dotčeno právo členských států učinit všechna nezbytná opatření, jež by zabránila porušování vnitrostátních právních a správních předpisů, zejména v oblasti daňového práva.

14 — Článek 11 odst. 1 písm. a) směrnice Rady 90/434/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států (Úř. věst. L 225, s. 1) stanoví, že členský stát může odmítnout použít veškerá její ustanovení nebo jejich část, je-li zjevné, že cílem dotčené operace je daňový únik či vyhnutí se daňovým povinnostem. Viz také čl. 1 odst. 2 směrnice 90/435, podle kterého tato směrnice nevylučuje použití vnitrostátních předpisů nebo smluvních ustanovení nezbytných k potlačení daňových úniků a zneužívání daňových předpisů, a dále čl. 5 odst. 2 směrnice Rady 2003/49/ES ze dne 3. června 2003 o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států (Úř. věst. L 157, s. 49), podle kterého členské státy mohou v případě transakcí, jejichž hlavním cílem nebo jedním z hlavních cílů je daňový únik, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu, odepřít poskytnutí výhod plynoucích z této směrnice nebo odmítnout její použití.

32. Z judikatury vyplývá, že jestliže má státní příslušník některého členského státu podíl na kapitálu společnosti usazené v jiném členském státě, který mu umožňuje vykonávat určitý vliv na rozhodování této společnosti a určovat její činnost, použijí se ustanovení Smlouvy týkající se svobody usazování, a nikoli její ustanovení týkající se pohybu kapitálu [15]. Článek 48 ES krom toho rozšiřuje práva přiznaná článkem 43 ES i na společnosti založené v souladu s právními předpisy některého členského státu a mající sídlo, ústřední správu nebo hlavní provozovnu uvnitř Společenství.

33. Z těchto skutečností lze tedy dovodit, že právní předpisy Spojeného království o OZS, které definují pravidla použitelná na zdanění zisků zahraniční dceřiné společnosti, jejíž vztah k mateřské společnosti-rezidentu se neomezuje na pouhou účast, nýbrž spočívá v ovládání ze strany mateřské společnosti, nespadají do oblasti volného pohybu kapitálu, ale svobody usazování.

34. Žalobkyně tvrdí, že se v projednávaném případě použijí též ustanovení Smlouvy týkající se volného pohybu služeb. Uplatňují, že sporné právní předpisy ztěžují poskytování finančních služeb ze strany CSTS a CSTI jejich mateřské společnosti, která je rezidentem ve Spojeném království. Citují jako příklad rozsudky Safir [16] a Eurowings Luftverkehr [17].

35. Argumentace žalobkyň mě nepřesvědčila. Předmětem tohoto řízení je otázka, zda jsou s právem Společenství slučitelné právní předpisy členského státu, podle nichž se mateřské společnosti-rezidentu přičtou zisky její dceřiné společnosti založené v jiném členském státě, jestliže tato dceřiná společnost v tomto členském státě podléhá podstatně nižší úrovni zdanění. Povahy činnosti, již CSTS a CSTI vykonávají, se tyto právní předpisy konkrétně nedotýkají. Daná situace se tedy liší od okolností ve věcech, v nichž byly vydány výše uvedené rozsudky Safir a Eurowings Luftverkehr [18].

36. Je pravdou, že jestliže sporné právní předpisy ve svém důsledku odrazují společnost-rezidenta od založení dceřiné společnosti v jiném členském státě, brání rovněž takové dceřiné společnosti v poskytování služeb z tohoto členského státu. Toto posledně uvedené omezení se však jeví být důsledkem překážky usazování. V daném

15 — Rozsudek ze dne 21. listopadu 2002, X a Y (C-436/00, Recueil, s. I-10829, bod 37 a citovaná judikatura).

16 — Rozsudek ze dne 28. dubna 1998 (C-118/96, Recueil, s. I-1897).

17 — Rozsudek ze dne 26. října 1999 (C-294/97, Recueil, s. I-7447).

18 — Ve výše uvedeném rozsudku Safir se daňový režim kapitálového životního pojištění lišil podle toho, zda bylo toto pojištění uzavřeno se společností usazenou v členském státě, či nikoli. Ve výše uvedeném rozsudku Eurowings Luftverkehr stanovila dotčená vnitrostátní právní úprava daňové zvýhodnění spočívající ve zproštění povinnosti zahrnovat do základu daně cenu za nájem věci, a to pro podniky najímající si tyto věci od pronajímatelů usazených v tuzemsku.

případě je jádrem sporu svoboda založit dceřinou společnost v uvedeném členském státě [19]. Nevím tedy, jaký by mělo význam dovolávat se rovněž pravidel týkajících se volného pohybu služeb. Každopádně se nedomnívám, že by posouzení dotčených právních předpisů z hlediska této svobody vedle svobody usazování mohlo změnit výsledek mé analýzy.

37. Proto navrhuji omezit zkoumání předběžné otázky na otázku, zda články 43 ES a 48 ES brání vnitrostátním daňovým právním předpisům, které stanoví, že se do základu daně mateřské společnosti-rezidenta zahrnují zisky dosažené OZS usazenou v jiném členském státě, jestliže tyto zisky v tomto členském státě podléhají podstatně nižší úrovni zdanění, než jaká platí ve státě mateřské společnosti.

38. V rámci analýzy, na jejímž základě bude možné tuto otázku zodpovědět, budu zkoumat postupně tři hlavní otázky, s nimiž se překládající soud dle vlastního vyjádření potýkal. Nejprve posoudím, zda skutečnost, že mateřská společnost založí dceřinou společnost v jiném členském státě s cílem využít příznivějšího daňového režimu, než jaký platí ve státě, v němž je usazena, představuje sama o sobě zneužití svobody usazování. Dále případně posoudím, zda právní předpisy Spojeného království o OZS představují překážku výkonu této svobody. Nakonec budu zkoumat, zda lze tuto překážku odůvodnit.

A – *K existenci zneužití svobody usazování*

39. Zaprvé je tedy třeba určit, zda skutečnost, že mateřská společnost založí dceřinou společnost v jiném členském státě s cílem využít příznivějšího daňového režimu tohoto členského státu, představuje sama o sobě zneužití svobody usazování. Předkládající soud uvádí, že si tuto otázku klade proto, že Cadbury založila nepřímé dceřiné společnosti CSTS a CSTI jako daňové rezidenty v Irsku pouze proto, aby se na činnost finančních půjček prováděnou v rámci skupiny mohl vztahovat režim Centra mezinárodních finančních služeb.

40. Nedomnívám se, že by skutečnost, že mateřská společnost založí dceřinou společnost v jiném členském státě za přiznaným účelem využití příznivějšího daňového režimu platného v tomto členském státě, sama o sobě představovala zneužití svobody usazování, které by tak tuto společnost zbavovalo možnosti uplatnit práva přiznaná články 43 ES a 48 ES. Tuto analýzu opírám o dosah těchto ustanovení, tak jak byl upřesněn v judikatuře.

19 — Viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 14. října 2004, Omega (C-36/02, Sb. rozh. s. I-9609, bod 26).

41. Nejprve je třeba připomenout, že články 43 ES a 48 ES přiznávají výslovně společnosti, která splňuje požadavky vyjmenované v posledně uvedeném článku, právo zřídit zastoupení, pobočku nebo dceřinou společnost v jiném členském státě za podmínek stanovených právními předpisy tohoto členského státu pro vlastní státní příslušníky. Tato základní svoboda, zakotvená v těchto ustanoveních, s nimiž je od uplynutí přechodného období spojen přímý účinek [20], tedy umožňuje takové společnosti zřídit vedlejší provozovnu ve kterémkoli jiném členském státě. Každá společnost založená v souladu s právními předpisy některého členského státu si tedy může zřídit dceřinou společnost v místě dle svého výběru v rámci Společenství.

42. V rámci projednávané věci je dále zapotřebí zdůraznit, že s pojmem „usazení" je spojena možnost státního příslušníka Společenství podílet se stálým a trvalým způsobem na hospodářském životě kteréhokoli jiného členského státu, než je jeho stát původu, a mít z toho prospěch [21]. Svoboda usazování tedy směřuje k tomu, aby umožnila výkon skutečné hospodářské činnosti v hostitelském státě [22]. Jak uvedl generální advokát Darmon v bodě 3 svého stanoviska k věci Daily Mail and General Trust [23], „[u]sazení ‚znamená integraci do národního hospodářství'". Výkon hospodářské činnosti v hostitelském členském státě je tedy důvodem existence svobody usazování.

43. Z judikatury konečně vyplývá, že je-li cíl sledovaný svobodou usazování naplněn, nelze na základě důvodů, pro něž státní příslušník Společenství nebo dotčená společnost měli v úmyslu tuto svobodu uplatnit, zpochybnit ochranu, která pro ně vyplývá ze Smlouvy.

44. V rozsudku Centros [24] tak bylo třeba vyřešit otázku, zda příslušné dánské orgány mohly odmítnout zápis pobočky společnosti s ručením omezeným, která byla řádně založena ve Spojeném království, z toho důvodu, že v tomto členském státě nevykonávala žádnou činnost a že v konečném důsledku měla pouze v úmyslu vyhnout se dánským pravidlům ohledně zakládání s.r.o. [25]

45. Bylo tedy třeba určit, zda hostitelský stát může společnosti splňující podmínky požadované článkem 48 ES zakázat založení

20 — Rozsudky ze dne 21. června 1974, Reyners (2/74, Recueil, s. 631, bod 25) a ze dne 5. listopadu 2002, Überseering (C-208/00, Recueil, s. I-9919, bod 60).

21 — Viz v tomto smyslu rozsudky Reyners, uvedený výše (bod 21), a ze dne 30. listopadu 1995, Gebhard (C-55/94, Recueil, s. I-4165, bod 25).

22 — Rozsudky ze dne 25. července 1991, Factortame a další (C-221/89, Recueil, s. I-3905, bod 20) a Komise v. Spojené království, uvedený výše (bod 21).

23 — Rozsudek ze dne 27. září 1988 (81/87, Recueil, s. 5483).

24 — Rozsudek ze dne 9. března 1999 (C-212/97, Recueil, s. I-1459).

25 — Podle dánských pravidel podléhalo založení s.r.o. podmínce splacení minimální částky kapitálu ve výši 200 000 DKR, kdežto použitelné právní předpisy ve Spojeném království nestanovily pro založení tohoto typu společnosti žádný požadavek, pokud jde o splacení minimální částky základního kapitálu.

vedlejší provozovny na svém území s ohledem na důvody, pro něž se společníci rozhodli založit svou společnost v jiném členském státě. Jinými slovy, mohly společníkům důvody, jimiž se řídili, bránit v uplatnění práv přiznaných článkem 43 ES, i když se tohoto ustanovení dovolávali v souladu s jeho účelem, a sice umožnit společnosti řádně založené podle pravidel některého členského státu vykonávat svou činnost prostřednictvím vedlejší provozovny v jiném členském státě?

46. Soudní dvůr upřednostnil účel práva usazování přiznaného Smlouvou. Ve výše uvedeném rozsudku Centros tak uvedl, že právo založit společnost v souladu s právními předpisy členského státu a zřídit pobočky v jiných členských státech je inherentní výkonu svobody usazování na jednotném trhu, která je zaručena Smlouvou. Rozhodl, že skutečnost, že státní příslušník členského státu, který má v úmyslu založit společnost, si zvolí, že ji založí v členském státě, jehož pravidla práva společností se mu jeví nejméně omezující, a že pobočky založí v jiných členských státech, nepředstavuje sama o sobě zneužití práva usazování [26].

47. Toto řešení, které bylo přijato v plénu, není osamocené. Bylo potvrzeno v rozsudku Inspire Art [27], v němž bylo toto řešení rozšířeno i na nizozemské právní předpisy, které, za srovnatelných okolností jako ve výše uvedené věci Centros, nebránily zápisu pobočky, ale vázaly zřízení této vedlejší provozovny na splnění jistých podmínek stanovených ve vnitrostátním právu pro zakládání společností.

48. Ve výše uvedeném rozsudku Inspire Art Soudní dvůr výslovně uvedl, že důvody, na základě kterých společnost rozhodne o svém založení v některém členském státě, nemají, mimo případy podvodu, žádné důsledky pokud jde o uplatňování pravidel týkajících se svobody usazování [28]. Soudní dvůr potvrdil, že založení společnosti, odvolávající se na články 43 ES a 48 ES, v některém členském státě pouze s cílem využít výhodnějších právních předpisů není zneužitím, a to ani tehdy, jestliže uvedená společnost vykonává podstatnou část své činnosti či dokonce veškerou svou činnost ve státě, kde je zřízena vedlejší provozovna [29].

49. Z této judikatury lze pro účely projednávané věci dovodit, že pokud ovládaná dceřiná společnost vykonává skutečnou činnost v členském státě, kde byla založena, důvody, pro něž se mateřská společnost

26 — Výše uvedený rozsudek Centros (bod 27).

27 — Rozsudek ze dne 30. září 2003 (C-167/01, Recueil, s. I-10155).

28 — Výše uvedený rozsudek Inspire Art, bod 95.

29 — Tamtéž, bod 96.

rozhodla zřídit tuto dceřinou společnost v tomto hostitelském státě, nemohou zpochybnit práva, která pro uvedenou společnost vyplývají ze Smlouvy [30].

50. Právo Cadbury domáhat se ochrany poskytované články 43 ES a 48 ES tedy v projednávaném případě závisí na tom, zda CSTS a CSTI v Irsku vyvíjejí skutečnou činnost. Vyřešení této otázky, která je předmětem ostré rozepře mezi žalobkyněmi a Spojeným královstvím, přísluší předkládajícímu soudu. V tomto stadiu se však domnívám, že lze tvrdit, že rozhodla-li se Cadbury zřídit své dceřiné společnosti v Irsku pouze za tím účelem, aby se na tyto společnosti vztahoval velmi výhodný daňový režim uplatňovaný v rámci Centra mezinárodních finančních služeb, neznamená to samo o sobě zneužití svobody usazování.

51. Úroveň zdanění je skutečností, k níž může společnost oprávněně přihlížet při volbě hostitelského státu, v němž hodlá založit dceřinou společnost. Společnost se může rozhodnout, aniž by se tím dostala do rozporu s dosahem a duchem článku 43 ES, že svou činnost bude vykonávat prostřednictvím vedlejší provozovny v jiném členském státě, aby mohla využít příznivějšího daňového režimu tohoto jiného členského státu, pokud jde o zdanění činností, které tam podléhají dani.

52. Tuto analýzu potvrzuje ustálená judikatura, podle níž členský stát nemůže bránit společnosti ve výkonu jejího práva na usazení v jiném členském státě z důvodu, že pro něj taková transakce znamená daňovou ztrátu, pokud jde o daně, které by byly splatné z titulu budoucí činnosti, pokud by společnost tuto činnost vykonávala ve státě svého původu [31].

53. V tomtéž smyslu z ustálené judikatury rovněž vyplývá, že pouhá skutečnost, že společnost-rezident zřídí vedlejší provozovnu v jiném členském státě, nemůže založit obecnou domněnku o daňovém podvodu nebo daňovém úniku a odůvodnit opatření zasahující do výkonu základní

30 — Není-li naproti tomu cílů svobody usazování dosaženo, nemůže se společnost dovolávat ustanovení článku 43 ES. Viz výše uvedený rozsudek Daily Mail and General Trust. V této věci měla společnost Daily Mail, založená v souladu s právními předpisy Spojeného království, v úmyslu přemístit sídlo svého vedení a svou ústřední správu mimo tento členský stát bez ztráty právní subjektivity či svého postavení společnosti založené podle britského práva, jak to stanoví právo uvedeného členského státu. Nesouhlasila však s tím, že musí splnit podmínku stanovenou těmito právními předpisy, a sice získání povolení finančních orgánů. Společnost Daily Mail totiž chtěla přemístit sídlo svého vedení do Nizozemska, aby mohla po ustavení svého sídla pro daňové účely v tomto členském státě prodat velkou část cenných papírů tvořících její přechodná aktiva a díky výnosu z tohoto prodeje odkoupit část vlastních akcií, aniž by musela platit daně, jimž tyto transakce podléhají podle britských daňových právních předpisů. Soudní dvůr rozhodl, že za daného stavu právo Společenství nebrání takovým právním předpisům, jaké byly předmětem projednávané věci, neboť společnostem založeným podle vnitrostátního práva nepřiznává právo přemístit sídlo vedení a ústřední správu do jiného členského státu při zachování jejich postavení jakožto společností členského státu, podle jehož právních předpisů byly založeny.

31 — Viz zejména rozsudky ze dne 16. července 1998, ICI (C-264/96, Recueil, s. I-4695, bod 28); De Lasteyrie du Saillant, uvedený výše (bod 60), a ze dne 13. prosince 2005, Marks & Spencer (C-446/03, Sb. rozh. s. I-10837, bod 44).

svobody zaručené Smlouvou [32]. Jak Soudní dvůr mnohokrát rozhodl, usazení společnosti v jiném členském státě neznamená samo o sobě daňový únik, protože taková společnost každopádně podléhá právním předpisům tohoto státu [33].

54. Z judikatury lze konečně též vyvodit, že členský stát nemůže bránit výkonu svobod pohybu v jiném členském státě pod záminkou, že v něm platí nízká úroveň zdanění [34].

55. Jelikož dosud nedošlo k harmonizaci na úrovni Společenství, je třeba s ohledem na výše uvedené úvahy připustit, že se daňové režimy různých členských států mohou dostat do vztahu konkurence. Tato konkurence, která se projevuje zejména značnými rozdíly v sazbě daně ze zisků společností v jednotlivých členských státech, může mít citelný dopad na rozhodnutí společností, kde v rámci Evropské unie umístí své činnosti [35]. Lze jen s politováním konstatovat, že k takové konkurenci v dané oblasti může mezi členskými státy docházet bez jakýchkoli omezení. Jedná se však o otázku politickou.

56. V tomto ohledu je třeba připomenout, že Rada „Hospodářské a finanční záležitosti" (Rada „Ecofin") přijala kodex chování v oblasti zdanění podniků [36], který se týká „opatření, jež mají či mohou mít citelný dopad na rozmístění hospodářských činností uvnitř Společenství", a na jehož základě se členské státy zavázaly zmrazit a odstranit taková opatření. Na tomto místě se zdá být vhodné zdůraznit, že irský daňový režim použitelný na společnosti se sídlem v Centru mezinárodních finančních služeb byl citován ve zprávě skupiny pro „Kodex chování" pověřené zhodnocením vnitrostátních opatření, která by mohla spadat do rozsahu působnosti uvedeného kodexu, jako škodlivé opatření. Tento daňový režim tedy měl být postupně odstraněn [37].

32 — Viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 26. září 2000, Komise v. Belgie (C-478/98, Recueil, s. I-7587, bod 45). Viz také rozsudek X a Y, uvedený výše (bod 62).

33 — Rozsudky ICI, uvedený výše (bod 26); ze dne 8. března 2001, Metallgesellschaft a další (C-397/98 a C-410/98, Recueil, s. I-1727, bod 57), a ze dne 12. prosince 2002, Lankhorst-Hohorst (C-324/00, Recueil, s. I-11779, bod 37).

34 — Výše uvedený rozsudek Eurowings Luftverkehr (bod 44). Viz také v tomto smyslu rozsudky ze dne 26. června 2003, Skandia a Ramstedt (C-422/01, Recueil, s. I-6817, bod 52), a ze dne 11. prosince 2003, Barbier (C-364/01, Recueil, s. I-15013, bod 71).

35 — Viz v tomto ohledu práce Komise Evropských společenství o zdanění podniků v rámci Unie, zejména sdělení Komise Radě, Evropskému parlamentu a Hospodářskému a sociálnímu výboru – K vnitřnímu trhu bez daňových překážek [KOM(2001) 582 konečné], a zprávu útvarů Komise ke zdanění podniků na vnitřním trhu [SEK (2001) 1681 konečné].

36 — Usnesení Rady a zástupců vlád členských států sdružených v Radě ze dne 1. prosince 1997 o kodexu chování v oblasti zdanění podniků (Úř. věst. 1998, C 2, s. 2).

37 — Tato zpráva je dostupná na internetové stránce: http://ue.eu.int/ueDocs/cms_Data/docs/pressdata/fr/misc/04901.f9.html.

57. Tyto skutečnosti však nemohou mít vliv na dosah práv přiznaných hospodářským subjektům články 43 ES a 48 ES. Jak vyplývá z preambule kodexu chování, tento kodex je závazkem politické povahy, a nedotýká se tedy práv a povinností členských států ani pravomocí členských států a Společenství, tak jak vyplývají ze Smlouvy. Přijetí kodexu chování a zmínka o dotčeném irském daňovém režimu mezi vnitrostátními daňovými opatřeními škodlivými pro jednotný trh tedy nemohou omezovat a již vůbec ne se zpětnou účinností právo přiznané Smlouvou každé společnosti, která splňuje požadavky článku 48 ES, zřídit vedlejší provozovnu v členském státě dle svého výběru, včetně státu, kde platí daňový režim považovaný za škodlivý pro jednotný trh.

58. Skutečnost, že tento daňový režim může být rovněž kvalifikován jako státní podpora neslučitelná se společným trhem [38], na této analýze nic nemění. Jak Komise uvedla ve svém vyjádření, Smlouva obsahuje v článcích 87 ES a 88 ES zvláštní ustanovení, jejichž účelem je zajistit kontrolu slučitelnosti takového opatření se společným trhem a odstranění jeho škodlivých účinků na společný trh. Okolnost, že takový daňový režim není v souladu s pravidly Smlouvy, tedy nemůže členský stát opravňovat k přijetí jednostranných opatření určených k potírání jeho účinků, a to zásahem do svobod pohybu.

59. Vůči této analýze by bylo ještě možné namítat, že problém rozdílnosti sazeb daně, které jsou stanoveny v obecně závazných právních předpisech členských států, zůstává nevyřešen. Jednak hodnocení daňových opatření posouzených jako škodlivá, provedené skupinou pro „Kodex chování", a jejichž odstranění bylo naplánováno, se totiž omezilo pouze na zvláštní nebo konkrétní režimy. Krom toho podle článku 94 ES se na sbližování vnitrostátních právních předpisů o použitelných sazbách daně nadále vztahuje pravidlo jednomyslného rozhodování v Radě. Dodnes však nebylo žádné opatření v tomto směru přijato a v blízké budoucnosti je nelze očekávat, jak to uvedly členské státy na jednání.

60. Škodlivé účinky zcela chybějící harmonizace sazeb daně ze zisků společností však vyžadují, jak jsem již uvedl, politické řešení a dle mého mínění nemohou být důvodem pro zpochybnění rozsahu práv přiznaných články 43 ES a 48 ES, tak jak byl vymezen judikaturou. Dle mého názoru tedy skutečnost, že společnost, která je daňovým rezidentem členského státu, založí dceřinou

38 — Ze zprávy skupiny pro „Kodex chování" vyplývá, že Komise v roce 1987 povolila vytvoření Centra mezinárodních finančních služeb, že pak usoudila, že přednostní sazby daně zavedené v rámci tohoto centra představují podporu provozu v rozporu s pravidly Smlouvy, a konečně že uzavřela s irskými orgány dohodu o postupném odstranění tohoto režimu.

společnost v Centru mezinárodních finančních služeb za přiznaným účelem využít příznivějšího daňového režimu, který je tam uplatňován, sama o sobě nepředstavuje zneužití svobody usazování.

61. Dále budu zkoumat, zda právní předpisy Spojeného království o OZS představují překážku svobody usazování.

B – *K existenci překážky svobody usazování*

62. Úvodem je třeba připomenout, že článek 43 ES nezakazuje pouze omezení týkající se založení dceřiné společnosti v jiném členském státě, která stanoví hostitelský stát, ale i ta, která lze připsat státu původu. V souladu s ustálenou judikaturou tak platí, že i když podle svého znění směřují ustanovení Smlouvy týkající se svobody usazování zejména k zajištění práva na vnitrostátní zacházení v hostitelském členském státě, brání rovněž tomu, aby stát původu bránil některému ze svých státních příslušníků nebo společnosti založené podle jeho právních předpisů v usazení v jiném členském státě [39]. Tento zákaz překážek „na výstupu" platí i pro daňová opatření [40].

63. Z judikatury též vyplývá, že omezení zakázaná článkem 43 ES mohou nabývat různých forem. Může se jednat o zjevnou diskriminaci na základě státní příslušnosti nebo v případě společností na základě jejich sídla. Mohou mít také formu „nepřímé diskriminace", to znamená opatření, která nejsou založena na sídle, ale spočívají na podmínkách použitelných bez rozlišení, jejichž důsledkem je podstatně znevýhodnit státní příslušníky ostatních členských států, jako je například kritérium bydliště nebo sídla pro daňové účely [41]. Soudní dvůr konečně ve své novější judikatuře nezjišťuje, zda má být dotčené opatření kvalifikováno jako přímá nebo nepřímá diskriminace. Pouze konstatuje existenci rozdílného daňového zacházení, které vede ke znevýhodnění hospodářského subjektu, jenž vykonal práva přiznaná článkem 43 ES, a které by jej mohlo od výkonu takových práv odradit [42].

39 — Výše uvedené rozsudky Daily Mail and General Trust (bod 16) a Marks & Spencer (bod 31).

40 — Zákaz překážky na výstupu spočívající v daňovém opatření byl poprvé uplatněn ve výše uvedeném rozsudku ICI vůči právním předpisům Spojeného království, které vyhrazovaly výhodu daňového odpočtu společnostem-rezidentům ovládajícím pouze nebo hlavně dceřiné společnosti se sídlem v tuzemsku. Tento zákaz byl od vydání tohoto rozsudku několikrát dále ozřejměn [viz zejména rozsudky ze dne 18. listopadu 1999, X a Y (C-200/98, Recueil, s. I-8261) a De Lasteyrie du Saillant, uvedený výše, a co se týče nedávného uplatnění, rozsudek ze dne 23. února 2006, Keller Holding (C-471/04, Sb. rozh. s. I-2107)].

41 — Rozsudek ze dne 13. července 1993, Commerzbank (C-330/91, Recueil, s. I-4017, body 14 a 15).

42 — Viz zejména rozsudky ze dne 14. prosince 2000, AMID (C-141/99, Recueil, s. I-11619, body 22 a 23); ze dne 21. listopadu 2002, X a Y, uvedený výše (body 36 až 39); Lankhorst-Hohorst, uvedený výše (body 27 až 32); ze dne 18. září 2003, Bosal (C-168/01, Recueil, s. I-9409, bod 27), jakož i výše uvedené rozsudky Marks & Spencer (body 32 až 34) a Keller Holding (body 31 až 35).

64. Poslední skutečnost, na niž se zdá být užitečné na tomto místě upozornit v rámci judikatury týkající se posuzování vnitrostátních daňových režimů z hlediska svobod pohybu, souvisí s možnými důvody omezení. Zjevná diskriminace na základě státní příslušnosti může být v zásadě odůvodněna pouze důvodem uvedeným v čl. 46 odst. 1 ES, a to důvodem veřejného pořádku, veřejné bezpečnosti a ochrany zdraví. Pouze opatření použitelná bez rozlišení mohou být odůvodněna též naléhavým důvodem obecného zájmu, to znamená důvodem, který v tomto ustanovení není uveden, ale judikatura jej uznala za důvod sledující legitimní cíl. Krom toho v kontextu článků 43 ES a 48 ES slouží sídlo společností k určení jejich podrobení právnímu řádu členského státu podobně jako státní příslušnost fyzických osob [43]. V daňové oblasti však zjištění existence rozdílného zacházení na základě sídla společností nevylučuje, že toto nerovné zacházení může být odůvodněno naléhavým důvodem obecného zájmu [44].

65. Z hlediska těchto úvah budu zkoumat, zda dotčené právní předpisy představují překážku svobody usazování. Předkládající soud si v tomto ohledu klade otázku, zda tyto právní předpisy mají být považovány za omezení výkonu svobody usazování nebo za diskriminaci.

66. V prvním případě si klade otázku, zda případná okolnost, že Cadbury neplatí vyšší daň než daň, kterou by CSTS a CSTI zaplatily, kdyby byly usazené ve Spojeném království, nebo skutečnost, že ztráty vzniklé těmto zahraničním dceřiným společnostem nelze odpočíst od zisků zdanitelných ve Spojeném království, zatímco takový odpočet by byl možný, kdyby tyto dceřiné společnosti byly usazené v tomto členském státě, mají vliv na existenci omezení.

67. V druhém případě si klade otázku, jaké srovnání je třeba učinit k prokázání existence diskriminace. Klade si tak otázku, zda situace Cadbury má být srovnávána se situací společnosti-rezidenta, která založila dceřinou společnost ve Spojeném království, nebo se situací společnosti-rezidenta, která založila takovou vedlejší provozovnu v jiném členském státě, v němž není sazba daně výhodná natolik, aby se použily právní předpisy o OZS.

68. Spojené království tvrdí, že sporné právní předpisy nepředstavují diskriminační překážku ve vztahu ke svobodě usazování.

43 — Výše uvedený rozsudek ICI (bod 20 a citovaná judikatura).

44 — Viz zejména výše uvedené rozsudky ICI, pokud jde o právní předpisy Spojeného království, které vyhrazovaly přiznání daňového odpočtu v rámci konsorcia společnostem-rezidentům, které ovládají pouze nebo hlavně dceřiné společnosti mající sídlo v tuzemsku (body 23 a 24), a Lankhorst-Hohorst, pokud jde o německý režim zdanění úroků vyplácených dceřinými společnostmi jejich mateřské společnosti, který stanovil rozdílné zacházení na základě sídla mateřské společnosti podle toho, zda se nachází v tuzemsku, či nikoli.

V prvé řadě uplatňuje, že situace Cadbury musí být srovnávána pouze se situací společnosti-rezidenta, jejíž dceřiná společnost byla založena v tuzemsku. Spojené království dále uvádí, s podporou dánské, německé, francouzské, portugalské, finské a švédské vlády, že uvedené právní předpisy nejsou diskriminační, protože daň, jejíž zaplacení je po Cadbury požadováno, není vyšší než daň, jakou by tato společnost a její dceřiné společnosti měly dohromady uhradit, kdyby tyto dceřiné společnosti byly usazené ve Spojeném království. Hospodářský účinek na majetek Cadbury je tedy v obou případech stejný.

69. Podle těchto členských států tak právní předpisy o OZS sledují cíl daňové neutrality, když zajišťují, aby celkové daňové zatížení hospodářské jednotky, již tvoří britská mateřská společnost a její dceřiné společnosti, bylo stejné bez ohledu na to, zda jsou dceřiné společnosti usazené ve Spojeném království nebo v jiném členském státě.

70. Německá a francouzská vláda konečně uvádějí, že rozdílné zacházení upravené dotčenými právními předpisy v závislosti na místu usazení dceřiných společností je objektivně odůvodněno rozdílem mezi sazbami daně, jimž tyto dceřiné společnosti podléhají ve státech, kde jsou usazené.

71. S touto analýzou se neztotožňuji z následujících důvodů.

72. Jak jsem již uvedl, dotčené právní předpisy zavádějí zvláštní režim, který je určen k tomu, aby se použil pouze na společnosti-rezidenty, jež založily dceřinou společnost v členském státě, který stanoví sazbu daně ze zisku společností podstatně nižší, než jaká platí ve Spojeném království. Připomínám, že právní předpisy o OZS se nepoužijí, je-li dceřiná společnost usazena ve Spojeném království nebo je-li usazena v jiném členském státě, jehož daňový režim nevede ke zdanění zisků této dceřiné společnosti nižšímu než tři čtvrtiny daně, která je dlužná z téhož zisku ve Spojeném království.

73. Dotčené právní předpisy stanoví, že zisky ovládané dceřiné společnosti mohou být okamžikem jejich dosažení zahrnuty do základu daně mateřské společnosti.

74. Tyto právní předpisy tedy znamenají znevýhodnění pro mateřskou společnost, na niž se vztahují, a to v porovnání jednak se společností-rezidentem, která založila dceřinou společnost ve Spojeném království, a jednak se společností-rezidentem, která takovou dceřinou společnost založila v členském státě, jehož daňový režim není dostatečně výhodný na to, aby se na něj tyto právní předpisy vztahovaly. V prvním případě totiž nejsou u společnosti-rezidenta zdaněny zisky její tuzemské dceřiné společnosti nikdy. V druhém případě nejsou u společnosti-rezidenta zdaněny zisky její zahraniční dceřiné společnosti při jejich dosažení. Mohou u ní být zdaněny teprve v okamžiku, kdy jí budou tyto zisky vyplaceny formou dividend.

75. Jedná se zde tedy o rozdílné daňové zacházení, které znevýhodňuje společnosti, které stejně jako Cadbury založily dceřinou společnost v Irsku v Centru mezinárodních finančních služeb, a takové zacházení skutečně může odradit společnost-rezidenta od výkonu jejího práva usazování.

76. Okolnost, že daň požadovaná po Cadbury nepřevyšuje celkovou částku daně, kterou by hospodářská jednotka tvořená mateřskou společností a jejími dceřinými společnostmi musela zaplatit, kdyby tyto dceřiné společnosti byly rezidenty Spojeného království, tuto analýzu nezpochybňuje. Tato okolnost totiž neodstraňuje rozdílné zacházení na úrovni mateřských společností.

77. Ale i kdyby byly sporné právní předpisy daňově neutrální ve vztahu k čistě vnitřní situaci, nezpochybňuje to existenci nerovného zacházení a znevýhodnění Cadbury v porovnání se situací společnosti-rezidenta, která založila dceřinou společnost v jiném členském státě, jehož zdanění je méně výhodné než zdanění platné v Centru mezinárodních finančních služeb.

78. Na rozdíl od Spojeného království dost dobře nechápu, proč by situace Cadbury neměla být srovnávána se situací takové společnosti. Domnívám se, že posouzení slučitelnosti dotčených právních předpisů s právem Společenství musí umožnit posouzení těchto předpisů do všech důsledků. Jak je známo, pojem „diskriminace" je definován jako použití rozdílných pravidel na srovnatelné situace nebo použití stejného pravidla na rozdílné situace [45]. Jedinou otázkou při určování, zda rozdílné zacházení se dvěma situacemi zakládá diskriminaci, tedy je, zda jsou tyto dvě situace srovnatelné. Domnívám se, že takto je tomu u situace Cadbury a situace společnosti-rezidenta, která založila dceřinou společnost v jiném členském státě, jehož zdanění je méně výhodné než zdanění platné v Centru mezinárodních finančních služeb, protože v obou případech společnost, která je rezidentem ve Spojeném království, založila dceřinou společnost v jiném členském státě.

79. Má analýza je napadána tvrzením, že rozdílnost v sazbách daně ze zisku společností platných v rámci Unie je objektivním rozdílem v situaci, který odůvodňuje rozdílné zacházení upravené dotčenými právními předpisy.

80. Pokud bychom se měli touto tezí řídit, znamenalo by to připustit, že členský stát je oprávněn, aniž by tím porušil pravidla Smlouvy, zvolit si jiné členské státy, kde mohou společnosti, které jsou jeho rezidenty,

45 — Rozsudek ze dne 29. dubna 1999, Royal Bank of Scotland (C-311/97, Recueil, s. I-2651, bod 26 a citovaná judikatura).

zakládat dceřiné společnosti, a požívat tak výhod daňového režimu platného v hostitelském členském státě. Žalobkyně a Irsko přitom již uvedly, že takové řešení by zjevně vedlo k výsledku odporujícímu samotnému pojmu „jednotný trh".

81. Stanovení sazby daně ze zisků společností spadá, jak jsem již uvedl, do svrchované pravomoci každého členského státu a články 43 ES a 48 ES svěřují každé společnosti, která splňuje požadavky posledně uvedeného článku, právo zřídit dceřinou společnost v místě dle svého výběru uvnitř Unie. Členský stát tedy nemůže zacházet odlišně se svými společnostmi-rezidenty, které založí dceřiné společnosti v jiných členských státech, v závislosti na sazbě daně platné v hostitelském státě.

82. Toto řešení by rovněž naráželo na postoj, který Soudní dvůr zaujal ve výše uvedených rozsudcích Eurowings Luftverkehr a Barbier, v nichž rozhodl, že nízká daň platná v jednom členském státě nemůže odůvodňovat nepříznivé daňové zacházení ze strany druhého členského státu [46] a že státní příslušník Společenství nemůže být zbaven možnosti uplatnit ustanovení Smlouvy s odůvodněním, že těží z daňových zvýhodnění legálně poskytnutých normami platnými v jiném členském státě, než ve kterém je rezidentem [47].

46 — Výše uvedený rozsudek Eurowings Luftverkehr (bod 44).

47 — Výše uvedený rozsudek Barbier (bod 71).

83. Rozdílné zacházení stanovené právními předpisy Spojeného království o OZS v závislosti na sazbě daně v členském státě usazení dle mého názoru postačuje k tomu, aby byl tento režim považován za překážku svobody usazování a aby jeho slučitelnost s pravidly Smlouvy nutně podléhala přezkumu ze strany Soudního dvora.

84. Dále budu zkoumat, zda může být tato překážka odůvodněna.

C – K odůvodnění na základě boje proti daňovým únikům

85. Jak vyplývá ze spisu, právní předpisy Spojeného království o OZS byly přijaty za účelem boje proti konkrétnímu typu daňových úniků, prováděných neoprávněným vykonstruovaným použitím zisku dosaženého ve Spojeném království. Podle tohoto členského státu se jedná o boj proti neoprávněnému použití zisku dosaženého společností-rezidentem tím, že založí dceřinou společnost v zemi s nízkou úrovní zdanění a provede transakce v rámci skupiny, jejichž hlavním cílem je převod tohoto zisku na tuto dceřinou společnost. Předkládající soud se táže, zda mohou být dočtené vnitrostátní právní předpisy odůvodněny tímto cílem.

86. Boj proti daňovým únikům je zahrnut mezi naléhavé důvody obecného zájmu, jež mohou odůvodnit překážku výkonu svobod pohybu. Soudní dvůr to opakovaně připustil, když souhlasil s přezkumem toho, zda omezení svobody usazování zavedené dotyčnými vnitrostátními právními předpisy může být takto odůvodněno [48]. Již jsem také uvedl, že ve výše uvedeném rozsudku ICI provedl Soudní dvůr takovýto přezkum ve vztahu k právním předpisům Spojeného království, které používaly kritérium sídla ovládaných dceřiných společností k zavedení rozdílného daňového zacházení se společnostmi téhož konsorcia usazenými v tomto členském státě.

87. Možnost, aby takové odůvodnění bylo skutečně přijato, však byla ohraničena dosti přísnými podmínkami. Podle formulace, která se v judikatuře pravidelně opakuje, tak platí, že překážka svobody pohybu zaručené Smlouvou může být odůvodněna bojem proti daňovým únikům pouze tehdy, pokud dotčené právní předpisy mají konkrétně za cíl vyloučit z daňového zvýhodnění čistě vykonstruované operace, jejichž cílem je obcházení vnitrostátního zákona [49].

88. Použití této formulace, jejíž znění vychází z pojmu „zneužití práva“ [50], lze chápat jako vůli zabránit tomu, aby boj proti daňovým únikům sloužil jako záminka ochranářského přístupu. Použití práva Společenství lze odepřít pouze tehdy, jestliže se jej dotčená společnost dovolává zneužívajícím způsobem, protože provedla vykonstruovanou operaci, aby se vyhnula dani.

89. Soudní dvůr tedy odmítl, že by omezující vnitrostátní opatření mohlo být odůvodněno bojem proti daňovým únikům, pokud se tyto právní předpisy vztahují na situaci vymezenou příliš obecně. Aby se tedy podle Soudního dvora mohlo toto odůvodnění použít, nesmí být předmětem sporných vnitrostátních právních předpisů „obecně každá situace, kdy je většina dceřiných společností určité skupiny z jakéhokoli důvodu usazena mimo Spojené království“ [51] ani „obecně každá situace, kdy se z jakéhokoli důvodu provádí převod se ztrátou ve prospěch společnosti založené v souladu s právními předpisy jiného členského státu, v níž převodce vlastní podíl, nebo ve prospěch dceřiné společnosti zřízené takovou společností ve Švédském království“ [52].

90. Předmětem sporných vnitrostátních právních předpisů rovněž nesmí být „obecně každá situace, kdy má mateřská společnost z jakéhokoli důvodu sídlo mimo Spolkovou republiku Německo“ [53] ani „obecně každá

48 — Výše uvedené rozsudky ICI (bod 26); ze dne 21. listopadu 2002, X a Y (body 60 a 61); Lankhorst-Hohorst (bod 37), a De Lasteyrie du Saillant (bod 50).

49 — Tamtéž.

50 — Viz zejména rozsudek ze dne 14. prosince 2000, Emsland-Stärke (C-110/99, Recueil, s. I-11569, bod 56).

51 — Výše uvedený rozsudek ICI (bod 26).

52 — Výše uvedený rozsudek ze dne 21. listopadu 2002, X a Y (bod 61).

53 — Výše uvedený rozsudek Lankhorst-Hohorst (bod 37).

situace, kdy daňový poplatník vlastnící podstatné podíly ve společnosti podléhající dani ze společností přemístí z jakéhokoli důvodu své bydliště mimo Francii“ [54].

91. Vnitrostátní soudy mohou naproti tomu případ od případu, na základě objektivních skutečností, zohlednit zneužívající nebo podvodné jednání dotyčných osob a odepřít jim využít dovolávaných ustanovení práva Společenství [55].

92. Z toho vyplývá, že k tomu, aby bylo možné odůvodnit vnitrostátní právní předpisy bojem proti daňovým únikům, nesmějí se tyto právní předpisy vztahovat toliko na obecně vymezenou situaci, ale musejí vnitrostátnímu soudu umožnit, aby případ od případu odepřel využití práva Společenství v případě některých daňových poplatníků nebo některých společností, které provedly vykonstruovanou operaci s cílem vyhnout se dani.

93. Ve výše uvedeném rozsudku Marks & Spencer Soudní dvůr, pokud vím vůbec poprvé, v širším rozsahu uplatnil odůvodnění na základě boje proti daňovým únikům. Došlo k tomu za konkrétních okolností v souvislosti s právními předpisy Spojeného království týkajícími se „snížení daní skupiny“. V souladu s těmito právními předpisy mohou společnosti téže skupiny, které jsou rezidenty ve Spojeném království, mezi sebou provést vyrovnání svých zisků a ztrát. Tato možnost je však odepřena mateřské společnosti-rezidentu, pokud jde o ztráty vzniklé jejím dceřiným společnostem, které jsou usazené v jiném členském státě. Toto rozdílné zacházení mezi dceřinými společnostmi podle toho, kde jsou rezidenty, bylo podle očekávání posouzeno jako překážka svobody usazování.

94. K odůvodnění dotčeného rozdílného zacházení byly uplatněny tři důvody. Zaprvé bylo uvedeno, že se zisky a ztrátami musí být zacházeno v rámci téhož daňového systému symetricky za účelem ochrany vyváženého rozdělení zdaňovací pravomoci mezi jednotlivými členskými státy. Zadruhé šlo o to, zabránit tomu, aby byly ztráty zohledněny dvakrát. Třetí uplatněný důvod spočíval v zamezení nebezpečí daňového úniku.

95. Přezkum takto uplatněných odůvodňujících skutečností, učiněný Soudním dvorem, poskytuje poznatky, které jsou dle mého názoru relevantní pro projednávanou věc. Na tomto místě se jeví užitečné připomenout obsah tohoto přezkumu.

54 — Výše uvedený rozsudek De Lasteyrie du Saillant (bod 50).

55 — Výše uvedené rozsudky Centros (bod 25) a ze dne 21. listopadu 2002, X a Y (bod 42).

96. Co se týče prvního odůvodnění, Soudní dvůr připomněl svou ustálenou judikaturu, podle které snížení daňových příjmů nemůže být považováno za naléhavý důvod obecného zájmu, kterého by se bylo možné dovolávat pro odůvodnění opatření v zásadě odporujícího základní svobodě [56].

97. Soudní dvůr však podal následující upřesnění. Doplnil, že zabezpečení rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členskými státy může způsobit, že na hospodářské činnosti společností se sídlem v jednom z těchto států bude nezbytné použít pouze daňová pravidla tohoto členského státu, co se týče jak zisků, tak ztrát. Soudní dvůr má za to, že „poskytnout společnostem možnost volby zohlednit jejich ztráty v členském státě jejich sídla nebo v jiném členském státě by totiž značně narušilo vyvážené rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členskými státy vzhledem k tomu, že by byl základ daně zvýšen v prvním státě a snížen ve druhém státě ve výši převedených ztrát“ [57].

98. Pokud se jedná o nebezpečí dvojího uplatnění ztrát, Soudní dvůr uvádí, že členské státy musí mít možnost tomuto zabránit [58].

99. Pokud se konečně jedná o nebezpečí daňového úniku, Soudní dvůr připouští, že možnost převádět ztráty dceřiné společnosti-nerezidenta na společnost-rezidenta zahrnuje nebezpečí, že ztráty budou uvnitř skupiny společností převáděny na společnosti se sídlem v členských státech, které uplatňují nejvyšší daňové sazby, ve kterých je v důsledku toho daňová hodnota ztrát nejvyšší. Soudní dvůr uvádí, že vyloučení ztrát vzniklých v dceřiných společnostech-nerezidentech ze snížení daní skupiny zabraňuje takovým převodům odůvodněným značnými rozdíly mezi daňovými sazbami uplatňovanými v jednotlivých členských státech [59].

100. S přihlédnutím k těmto třem důvodům společně Soudní dvůr dospěl k názoru, že dotčené omezení sleduje legitimní cíle a je s to jich dosáhnout. Následně provedl přezkum jeho přiměřenosti a určil, za jakých podmínek může být odůvodněné.

101. Z tohoto odůvodnění mohu vyvodit dvě úvahy, které jsou relevantní pro projednávanou věc.

56 — Výše uvedený rozsudek Marks & Spencer (bod 44).

57 — Tamtéž, body 45 a 46.

58 — Tamtéž, body 47 a 48.

59 — Tamtéž, body 49 a 50.

102. První z těchto úvah se týká skutečnosti, že účelem svobod pohybu zavedených Smlouvou není umožnit společnostem převod jejich ztrát nebo zisků z jednoho členského státu do druhého podle toho, jak se jim to hodí. Jinými slovy, Soudní dvůr potvrzuje, že tato pravidla nemají zpochybňovat rozdělení zdaňovací pravomoci členských států ani právo každého státu zdanit hospodářské činnosti vykonávané na jeho území. Členské státy tedy mohou bránit takovým převodům, jejichž účelem je využívání rozdílů v sazbách daně použitelných pro zdanění již dosažených zisků.

103. Druhá úvaha, kterou lze vyvodit z výše uvedeného rozsudku Marks & Spencer, souvisí se skutečností, že první úvahou nesmí být zpochybněn dosah článků 43 ES a 48 ES, který jsem popsal v první části své analýzy. V bodě 44 uvedeného rozsudku Soudní dvůr totiž potvrzuje svou ustálenou judikaturu, podle níž snížení daňových příjmů není naléhavým důvodem obecného zájmu, který by mohl odůvodnit omezení výkonu svobod zaručených Smlouvou. Členský stát, ve kterém je usazena mateřská společnost, tedy nemůže bránit tomu, aby tato společnost zřídila dceřinou společnost v jiném členském státě, pod záminkou, například, že činnosti, které tam dceřiná společnost vykonává, by mohly být vykonávány na jeho vlastním území a spadat do jeho vlastní daňové svrchovanosti.

104. Otázka, zda a v jaké míře jsou transakce mezi OZS a její mateřskou společností, jejichž výsledkem je snížení zdanitelného zisku mateřské společnosti, daňovým únikem, vyžaduje hledání spravedlivé rovnováhy mezi těmito dvěma zásadami.

105. Toto hledání dle mého mínění začíná u kritéria zohledňovaného při posuzování existence zneužití, tedy toho, zda je splněn cíl sledovaný dovolávaným ustanovením práva Společenství [60]. Jde tedy o to posoudit, zda usazení OZS v členském státě s nízkou úrovní zdanění a transakce uskutečněné mezi ní a mateřskou společností vedoucí ke snížení daně, již má posledně uvedená uhradit ve státě původu, jsou úkony, které spadají do rámce cíle svobody usazování.

106. Již bylo řečeno výše, že pojem „usazení" ve smyslu článků 43 ES a následujících Smlouvy zahrnuje skutečný výkon hospodářské činnosti v hostitelském státě. Pokud dceřiná společnost skutečně vykonává takovou činnost v tomto státě a v tomto rámci poskytuje své mateřské společnosti skutečné

60 — Rozsudky ze dne 2. května 1996, Paletta (C-206/94, Recueil, s. I-2357, bod 25); ze dne 23. března 2000, Diamantis (C-373/97, Recueil, s. I-1705, bod 34), a Emsland-Stärke, uvedený výše (bod 52).

služby, nedomnívám se, že by tato situace mohla být sama o sobě považována za daňový podvod nebo daňový únik, a to ani tehdy, projeví-li se zaplacení těchto služeb ve snížení zdanitelných zisků mateřské společnosti ve státě původu.

107. Jestliže dceřiná společnost vykonává skutečnou hospodářskou činnost v hostitelském státě, není z hlediska cíle svobody usazování žádný rozdíl mezi poskytováním služeb třetím subjektům a poskytováním týchž služeb společnostem náležejícím ke stejné skupině jako dceřiná společnost.

108. Poskytování služeb dceřinou společností její mateřské společnosti je krom toho hospodářskou činností, která se projevuje transakcemi mezi odlišnými právnickými osobami. Skutečnost, že tyto společnosti jsou navzájem propojené, nebrání tomu, aby cena za tyto transakce byla stanovena za běžných podmínek hospodářské soutěže [61]. Nebezpečí daňového úniku v rámci takových transakcí tedy není srovnatelné s nebezpečím daňového úniku při převodu ztrát zahraničních dceřiných společností na mateřskou společnost-rezidenta, dotčeného ve výše uvedené věci Marks & Spencer, protože takový převod ztrát by se provedl pouze účetními postupy. Transakce mezi OZS a její mateřskou společností vedoucí ke snížení zdanitelných zisků posledně uvedené společnosti tedy lze považovat za daňový únik pouze tehdy, pokud usazení této dceřiné společnosti a tyto transakce představují podle výše připomenuté judikatury čistě vykonstruovanou operaci za účelem obcházení vnitrostátního zákona.

109. Stejně tak skutečnost, že určitá společnost soustředí v jiném členském státě s nízkou úrovní zdanění výkon některých činností užitečných pro celou skupinu, a že tak usiluje o snížení celkového daňového zatížení uvedené skupiny, dle mého mínění rovněž není sama o sobě zneužitím. Jestliže v takovém případě dceřiná společnost, pověřená těmito službami poskytovanými v rámci skupiny, vyvíjí skutečnou hospodářskou činnost v hostitelském státě, pod jehož daňovou svrchovanost spadá, nejedná se *a priori* o narušení územního rozdělení zdaňovací pravomoci členských států. Ztráta zdanitelných zisků, kterou pocítí stát původu, je totiž výsledkem hospodářské činnosti vykonávané v hostitelském státě a v něm zdaňované.

61 — Na základě tohoto typu transakcí v rámci skupiny vypracovala OECD zásady platné v oblasti ceny za převod, které stanoví, jakým způsobem mají vnitrostátní orgány počítat ceny za takové transakce za účelem správného vyměření daně dlužné v každé zemi a zamezení dvojímu zdanění [viz zejména návrh OECD o škodlivých daňových praktikách – Konsolidovaná aplikační příručka – Informace k použití zprávy z roku 1998 na přednostní daňové režimy (s. 30 a násl.), dostupné na internetové stránce: http://www.oecd.org/dataoecd/60/31/30901141.pdf].

110. Z toho tedy lze dovodit, že posouzení existence čistě vykonstruované operace určené k obcházení vnitrostátního zákona v rámci vztahů mezi mateřskou společností a OZS nutně zahrnuje zkoumání, případ od případu, zda je usazení dceřiné společnosti v hostitelském státě skutečné a zda její činnosti v tomto státě mají reálný podklad ve vztahu k službám poskytovaným mateřské společnosti, jejichž úhrada vedla ke snížení daně placené ve státě původu.

111. Spojené království a Komise v této souvislosti citovaly tři kritéria, která mi připadají relevantní. Jedná se zaprvé o míru fyzické přítomnosti dceřiné společnosti v hostitelském státě, zadruhé o reálný podklad činnosti vykonávané dceřinou společností a konečně o hospodářskou hodnotu této činnosti ve vztahu k mateřské společnosti a k celé skupině.

112. První z těchto kritérií se týká skutečného usazení dceřiné společnosti v hostitelském státě. Toto kritérium vyžaduje posouzení, zda má dceřiná společnost prostory, pracovníky a vybavení nezbytné k provádění služeb poskytovaných mateřské společnosti, které vedly ke snížení daně placené ve státě původu. Není-li tomu tak, podrobení těchto služeb daňové svrchovanosti uvedeného státu se vskutku jeví jako čistě vykonstruovaná operace s cílem vyhnout se dani.

113. Druhé z těchto kritérií souvisí s tím, že jsou služby poskytované dceřinou společností skutečné. V tomto rámci jde o to přezkoumat způsobilost pracovníků dceřiné společnosti ve vztahu k poskytovaným službám, jakož i rozhodovací úroveň při provádění těchto služeb. Pokud se například ukáže, že dceřiná společnost je pouhým prováděcím nástrojem, protože rozhodnutí nezbytná k provádění služeb, za něž získává úplatu, jsou přijímána na jiné úrovni, lze se rovněž důvodně domnívat, že podrobení těchto služeb daňové svrchovanosti hostitelského státu je čistě vykonstruovanou operací.

114. Třetí kritérium, které souvisí s hodnotou přidanou činností dceřiné společnosti, se bude nepochybně uplatňovat složitěji, jestliže služby poskytované touto dceřinou společností reálně odpovídají výkonu skutečných činností v hostitelském státě. Toto kritérium mi však připadá relevantní, jelikož by mohlo umožnit zohlednění objektivní situace, kdy služby poskytované dceřinou společností zcela postrádají hospodářský význam vzhledem k činnosti mateřské společnosti. Je-li tomu tak, lze dle mého mínění připustit, že se jedná o čistě vykonstruovanou operaci, protože k zaplacení dotčených služeb mateřskou společností svým způsobem, zdá se, chybí protiplnění.

Zaplacení takových služeb by tedy bylo možné považovat za prostý převod zisků mateřské společnosti na dceřinou společnost.

115. Shodně s Komisí a na rozdíl od Spojeného království se naproti tomu nedomnívám, že důvody založení dceřiné společnosti a výběru země usazení by mohly představovat relevantní kritérium. Jinými slovy, existence čistě vykonstruované operace nemůže být vyvozena z přiznaného úmyslu mateřské společnosti dosáhnout snížení daně ve státě původu.

116. Jak již bylo řečeno výše, subjektivní důvody, jimiž byl hospodářský subjekt veden při výkonu práv pohybu, která mu přiznává Smlouva, nemohou zpochybňovat ochranu, která mu z těchto práv vyplývá, pokud je dosaženo cíle, který tato práva sledují. Jestliže tomu tak je, okolnost, že se mateřská společnost rozhodla přemístit některé služby nezbytné pro výkon svých činností do státu s nízkou úrovní zdanění s cílem snížit své daňové zatížení, není relevantní skutečností, která by mohla kvalifikovat daňový únik.

117. Existence čistě vykonstruované operace určené k obcházení vnitrostátního daňového zákona tedy může být prokázána pouze na základě objektivních skutečností.

118. K témuž závěru lze také dospět opět s poukazem na judikaturu Soudního dvora týkající se pojmu „zneužití práva". Podle této judikatury musí být existence zneužití prokázána na základě objektivních skutečností [62]. Soudní dvůr nedávno rozhodl ve výše uvedeném rozsudku Halifax a další, že existence takového jednání vyžaduje, aby bylo zjištěno, s ohledem na „všechny objektivní okolnosti", že hlavním účelem dotčených plnění je získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným těmito právními předpisy [63].

119. Příslušné vnitrostátní orgány, jimž toto zjišťování přísluší, tedy nejsou povolány pátrat po tom, jaký byl subjektivní záměr účastníků, jehož prokázání by bylo velmi obtížné a který by byl zdrojem právní nejistoty. Musejí se opírat o takové skutečnosti, jako je tajné jednání mezi vývozcem a dovozcem [64] nebo čistě vykonstruovaná

62 — Viz výše uvedený rozsudek Emsland-Stärke (body 52 a 53) a analýzu kritérií uvedených v tomto rozsudku provedenou generálním advokátem Poiaresem Madurem v jeho stanovisku k věci Halifax a další (rozsudek ze dne 21. února 2006, C-255/02, Sb. rozh. s. I-1609).

63 — Výše uvedený rozsudek Halifax a další (body 74 a 75).

64 — Výše uvedený rozsudek Emsland-Stärke (bod 53). Společnost Emsland-Stärke vyvezla do třetí země zboží, které bylo vzápětí dále vyvezeno do Společenství za úhradu příslušných dovozních poplatků, jejichž výše však byla nižší než vývozní náhrady přiznané vývozci. Otázkou bylo, zda se v takovém případě mohl vývozce domáhat vývozních náhrad.

povaha dotčených plnění, jakož i právní, hospodářské nebo personální vztahy mezi subjekty účastnícími se plánu na snížení daňového zatížení [65].

120. Použije-li se tato analýza v rámci projednávané věci, opětovně se setkáme s objektivními kritérii navrženými Spojeným královstvím a Komisí. Jedná se zde totiž o situaci, kdy společnost-rezident založila v jiném členském státě, jehož zdanění je výhodnější než ve státě původu, dceřinou společnost, kterou ovládá, a s touto dceřinou společností uzavřela transakce, v jejichž důsledku došlo ke snížení její daně v uvedeném státě.

121. V takovém případě, důkaz o tom, že usazení této dceřiné společnosti a rovněž tak dotčené transakce nemohly mít jiný cíl než dosažení nižší daně, což by bylo v rozporu s cílem svobody usazování, vyžaduje, jak jsem již uvedl, přezkoumání, zda je usazení dceřiné společnosti v hostitelském státě skutečné a zda mají uvedené transakce reálný podklad, aniž by bylo třeba se zabývat důvody nebo subjektivními záměry společníků.

122. S ohledem na tyto úvahy posoudím, zda jsou právní předpisy Spojeného království o OZS způsobilé k boji proti daňovým únikům a zda nejdou nad rámec tohoto cíle [66].

123. Jak již bylo uvedeno, cílem dotčených právních předpisů je boj proti neoprávněnému použití zisků ze strany společnosti, která je daňovým rezidentem ve Spojeném království, založením dceřiné společnosti v zemi s nízkou úrovní zdanění a provedením transakcí v rámci skupiny, jejichž hlavním cílem je převést tyto zisky na tuto dceřinou společnost.

124. Inkriminovaný postup tedy spočívá v tom, že mateřská společnost sníží své zdanitelné zisky úhradou služeb své dceřiné společnosti, přičemž počítá s tím, že zisky této dceřiné společnosti budou zdaněny v hostitelském státě sazbou mnohem nižší, než jaká platí ve státě původu.

65 — Výše uvedený rozsudek Halifax a další (bod 81). V této věci šlo o jednání osob povinných k dani provádějících plnění osvobozená od daně, které si tudíž nemohly odpočíst, nebo mohly odpočíst jen částečně, daň z přidané hodnoty (DPH) odvedenou v rámci stavebních prací. Toto jednání spočívalo v převedení nájmu vystavěné nemovitosti na jimi ovládaný subjekt, který měl možnost volby zdanění nájmu této nemovitosti a mohl odpočíst touto cestou veškerou DPH odvedenou na vstupu z nákladů na stavbu.

66 — Rozsudek ze dne 15. května 1997, Futura Participations a Singer (C-250/95, Recueil, s. I-2471, bod 26 a citovaná judikatura), jakož i výše uvedené rozsudky ze dne 21. listopadu 2002, X a Y (bod 49) a De Lasteyrie du Saillant (bod 49).

125. Zahrnutím zisků dosažených OZS do základu daně mateřské společnosti dotčené právní předpisy bezpochyby ruší účinky takového jednání. Tyto právní předpisy jsou tedy skutečně způsobilé zaručit dosažení cíle, pro nějž byly přijaty.

126. Zbývá posoudit, zda tyto právní předpisy nepřekračují meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné.

127. Jak jsem již uvedl, právní předpisy Spojeného království o OZS jsou určeny k tomu, aby se použily v případě, kdy dceřiná společnost společnosti-rezidenta, která prvně uvedenou společnost ovládá, je usazená ve státě, kde jsou zisky zdaněny sazbou nižší než tři čtvrtiny výše daně, která by byla zaplacena, kdyby tyto zisky byly zdaněny ve Spojeném království.

128. Tyto právní předpisy rovněž stanoví pět výjimek, které vylučují jejich použití. Připomínám, že tyto výjimky se použijí, jestliže dceřiná společnost vyplatí podstatnou část svých zisků mateřské společnosti, jestliže vykonává určité činnosti, zejména obchodní činnosti, jestliže dodržuje „podmínky kótování na veřejném trhu" nebo jestliže zdanitelný zisk OZS nepřekročí určitou částku. Pokud není splněna žádná z těchto prvních čtyř podmínek, zákon o OZS se nepoužije pouze tehdy, jestliže společnost-rezident splní „test motivu".

129. Tento test zahrnuje dvě kumulativní podmínky, z nichž první se týká transakcí uskutečněných mezi OZS a mateřskou společností a druhá usazení dceřiné společnosti.

130. Zaprvé, pokud transakce, z nichž pocházejí zisky dceřiné společnosti za dotčené účetní období, vedou k nižší dani, než jaká by byla ve Spojeném království hrazena, kdyby tyto transakce provedeny nebyly, a pokud toto snížení překročí určitou částku, musí daňový poplatník prokázat, že snížení daně ve Spojeném království nebylo hlavním cílem nebo jedním z hlavních cílů těchto transakcí.

131. Zadruhé, daňový poplatník musí prokázat, že hlavním důvodem nebo jedním z hlavních důvodů existence dceřiné společnosti nebylo v dotyčném účetním období dosažení nižší daně ve Spojeném království prostřednictvím odčerpání zisků z tohoto členského státu.

132. Existuje rovněž seznam zemí, v nichž je při splnění určitých podmínek použití právních předpisů o OZS vyloučeno.

133. Nakonec je třeba též připomenout, že právní předpisy Spojeného království o OZS zahrnují systém započtení daně odvedené dceřinou společností v hostitelském státě, aby se tak zabránilo dvojímu zdanění těchto zisků z důvodu jejich přičtení mateřské společnosti.

134. Irsko tvrdí, že cíle sledovaného uvedenými právními předpisy by bylo možné dosáhnout méně omezujícími opatřeními, jako například výměnou informací v rámci směrnice 77/799. Dále uvádí, že taková výměna může probíhat také v rámci úmluvy o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovým únikům, pokud jde o daň z příjmu a z kapitálových výnosů, uzavřené dne 2. června 1976 mezi Spojeným královstvím Velké Británie a Severního Irska a Irskem. Konečně tvrdí, že použití dotčených právních předpisů klade na mateřské společnosti, které jsou rezidenty ve Spojeném království a které mají dceřinou společnost v Irsku, značné a nepřiměřené břemeno.

135. Toto posouzení Irska mě opravdu nepřesvědčilo. Je pravdou, že výměna informací v rámci směrnice 77/799 má umožnit boj proti daňovým únikům a že Soudní dvůr na tuto směrnici často poukazoval s tím, že členským státům poskytuje dostatečné možnosti k překonání správních potíží spojených se zjišťováním situace daňových poplatníků-nerezidentů [67]. Je též pravdou, že právní předpisy Spojeného království o OZS zavádějí domněnku. Takže neuplatní-li se žádná z prvních čtyř výše uvedených podmínek a v důsledku transakcí uskutečněných mezi dceřinou společností a mateřskou společností daň, kterou by mateřská společnost byla povinna uhradit, kdyby se uvedené transakce neuskutečnily, poklesla pod určitou minimální částku, přísluší daňovému poplatníkovi prokázat, že nedošlo k daňovému úniku.

136. S ohledem na zvláštní situaci, která je předmětem dotčených právních předpisů, však nejsem přesvědčen o tom, že by výměna informací v rámci směrnice 77/799 mohla zajistit účinnost srovnatelnou s účinností uvedených právních předpisů. Stejně tak se neztotožňuji s analýzou, podle které je třeba na tyto právní předpisy pohlížet tak, že z důvodu zavedené domněnky kladou na společnosti, na které se vztahují, nepřiměřené břemeno.

67 — Viz zejména rozsudky ze dne 14. února 1995, Schumacker (C-279/93, Recueil, s. I-225, bod 45), a ze dne 28. října 1999, Vestergaard (C-55/98, Recueil, s. I-7641, bod 26). Jako nedávný příklad viz rozsudek ze dne 4. března 2004, Komise v. Francie (C-334/02, Recueil, s. I-2229, bod 31).

137. Právní předpisy Spojeného království o OZS jsou totiž s ohledem na všechny své podmínky použití a výjimky určeny k tomu, aby se použily pouze za přesně stanovených okolností, které odpovídají případu, kdy je nebezpečí daňového úniku nejpravděpodobnější.

138. Jak uvedla Komise na jednání, je mnohem snazší založit umělou OZS, má-li poskytovat služby, než když má zajišťovat výrobu spotřebního zboží. Jestliže tedy dotčené služby spočívají, jako v projednávané věci, v pořizování finančních prostředků a jejich poskytování dceřiným společnostem celosvětové skupiny Cadbury, mohou být díky moderním prostředkům komunikace zajišťovány jménem OZS pracovníky a informačními nástroji, které se fyzicky a hmotně nenacházejí v Irsku. Společnost formálně založená v Dublinu tam nemusí mít v případě takovýchto služeb žádný reálný základ a může zde působit jako takzvaná „poštovní schránka".

139. Krom toho je pravděpodobné, že takovéto vykonstruované operace budou hrozit tím spíše, bude-li OZS založena ve státě s velmi nízkou úrovní zdanění. Konečně zjištění, že transakce uskutečněné mezi OZS a její mateřskou společností vedly ke snížení daně dlužné ve Spojeném království převyšujícímu minimální částku, a nevyplacení dividend zdanitelných ve státě původu jsou objektivními skutečnostmi, které mohou potvrzovat případ daňového úniku.

140. Vzhledem k tomu, jak snadné je v takovém případě tyto služby přemístit, nepovažuji v takovém případě za nepřiměřené, zavede-li členský stát domněnku daňového úniku, namísto aby spoléhal na následné sdělení informací.

141. Dále má existence takových právních předpisů význam v tom, že přispívá k právní jistotě hospodářských subjektů. Tyto právní předpisy jim totiž umožňují předem zjistit, že ve výše zmíněném případě je dána domněnka daňového úniku. Tyto subjekty jsou tak upozorněny na to, že musejí být schopny odůvodnit, že usazení jejich dceřiné společnosti v hostitelském státě je skutečné a že transakce s ní uzavřené mají reálný podklad.

142. Nedomnívám se přitom, že by příprava takového odůvodnění představovala nepřiměřenou pracovní zátěž. Lze se domnívat, že takové odůvodnění by muselo být předloženo rovněž v rámci „běžné" daňové kontroly, prováděné na základě obecného

vnitrostátního režimu, jehož cílem je boj proti daňovým únikům [68]. Vzhledem k tomu, že dotčené právní předpisy dopředu stanoví případ, kdy je třeba takové odůvodnění předložit, domnívám se, že jsou pro hospodářské subjekty spíše výhodou.

143. Naproti tomu je však důležité, že domněnka zavedená dotčeným zákonem může být účinně vyvrácena. Jak právem uvedlo několik členských států a Komise, skutečnost, že se žádná z prvních čtyř podmínek neuplatní a že transakce uskutečněné mezi dceřinou společností a její mateřskou společností vedly k výraznému snížení daně dlužné ve Spojeném království, nestačí k prokázání existence čistě vykonstruované operace.

144. Není vyloučeno, že služby, které byly předmětem dotčených transakcí, odpovídají skutečným činnostem vykonávaným dceřinou společností v hostitelském státě. Stejně tak může mít dceřiná společnost legitimní důvody, pro něž neprovede výplatu zisku ve výši odpovídající částce stanovené dotčenými právními předpisy. Je tedy důležité, že domněnka zavedená spornými právními předpisy může být vyvrácena, a že tedy uplatnění tohoto zákona může být omezeno na čistě vykonstruované operace, jejichž cílem je obcházení vnitrostátního daňového zákona.

145. V souladu s judikaturou musí být umožněno, aby daňový poplatník tento důkaz předložil v souladu s důkazními pravidly vnitrostátního práva, není-li tím narušena účinnost práva Společenství [69].

146. Právě test motivu musí v systému sporných právních předpisů umožnit vnitrostátnímu orgánu, aby zohlednil zvláštní situaci každého daňového poplatníka.

147. Komise, již v tomto ohledu podporuje belgická a kyperská vláda, tvrdí, že tento test není zcela vyhovující, protože jednak nic nenaznačuje, že britské daňové orgány provádějí jakoukoli analýzu skutečných činností dceřiné společnosti, a jednak v důsledku uvedeného testu spadají do rozsahu působ-

68 — Předkládající soud v tomto ohledu nepředložil žádné skutečnosti. Mohu se však domnívat, že na založení umělé OZS s cílem vyhnout se vnitrostátní dani se může vztahovat zásada stanovená House of Lords ve věci W. T. Ramsay Ltd v. Inland Revenue Commissioners [1982] A. C. 300, podle které v případě, kdy zdanitelné plnění spočívá v řadě vykonstruovaných operací, jejichž jediným cílem je snížení daně, je třeba zdanit výsledek celkové operace. (*Simon's Direct Tax Service*, Butterworths, Londýn, 2005, díl 7, odstavce I2.203 až I2.211).

69 — Viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Emsland-Stärke (body 52 až 54 a citovaná judikatura).

nosti právních předpisů o OZS společnosti, které chtěly využít nižší sazby daně v hostitelském státě. Komise připomíná, že taková volba není čistě vykonstruovanou operací.

148. Pokud by se výklad testu motivu provedený Komisí ukázal být opodstatněný, také bych zastával názor, že právní předpisy Spojeného království o OZS překračují meze toho, co je nezbytné pro boj proti daňovým únikům. Jak již bylo uvedeno, skutečnost, že se společnost rozhodne soustředit provádění svých služeb v členském státě s velmi výhodným zdaněním s cílem snížit své daňové zatížení, nedokládá existenci čistě vykonstruované operace.

149. Vzhledem k popisu právního rámce učiněného předkládajícím soudem však není jisté, zda má být test motivu vykládán právě takto. Nevím tak s jistotou, zdali první kritérium tohoto testu týkající se plnění, která vedla k podstatnému snížení daně dlužné ve Spojeném království, umožňuje daňovému poplatníkovi vyloučit použití dotčených právních předpisů, jestliže prokáže reálný podklad těchto plnění. Stejně tak není jasné, zda se druhé kritérium vztahuje k subjektivním důvodům společníků, nebo zda může být splněno, prokáže-li daňový poplatník, že usazení dceřiné společnosti v hostitelském státě je skutečné.

150. Za tohoto stavu se domnívám, že předkládajícímu soudu, který má ověřit slučitelnost zákona své země o OZS s právem Společenství, přísluší posoudit, zda test motivu může být vykládán tak, že umožňuje omezit použití tohoto zákona na vykonstruované operace s cílem obcházení vnitrostátního daňového zákona.

151. Vzhledem ke všem předchozím úvahám mám za to, že předběžnou otázku je třeba zodpovědět tak, že články 43 ES a 48 ES nebrání vnitrostátním daňovým právním předpisům, které stanoví, že zisky dosažené OZS usazenou v jiném členském státě se zahrnou do základu daně mateřské společnosti-rezidenta, jestliže tyto zisky v tomto jiném členském státě podléhají mnohem nižší úrovni zdanění, než jaká platí ve státě, ve kterém je mateřská společnost rezidentem, za předpokladu, že se tyto právní předpisy použijí pouze na čistě vykonstruované operace, jejichž účelem je obcházení vnitrostátního zákona. Takovéto právní předpisy tedy musejí daňovému poplatníkovi umožnit, aby vyloučil jejich použití, jestliže doloží, že ovládaná dceřiná společnost je skutečně usazena ve státě usazení a že transakce, jež vedly ke snížení daně mateřské společnosti, odpovídají plněním, která byla v tomto státě skutečně provedena a která s ohledem na činnost uvedené společnosti nepostrádala hospodářský význam.

V – Závěry

152. S ohledem na všechny tyto úvahy navrhuji, aby byla otázka položená Special Commissioners zodpovězena následovně:

„Články 43 ES a 48 ES musí být vykládány tak, že nebrání vnitrostátním daňovým právním předpisům, které stanoví, že zisky dosažené ovládanou zahraniční osobou usazenou v jiném členském státě se zahrnou do základu daně mateřské společnosti-rezidenta, jestliže tyto zisky v tomto jiném členském státě podléhají mnohem nižší úrovni zdanění, než jaká platí ve státě, ve kterém je mateřská společnost rezidentem, za předpokladu, že se tyto právní předpisy použijí pouze na čistě vykonstruované operace, jejichž účelem je obcházení vnitrostátního zákona. Takovéto právní předpisy tedy musejí daňovému poplatníkovi umožnit, aby vyloučil jejich použití, jestliže doloží, že ovládaná dceřiná společnost je skutečně usazena ve státě usazení a že transakce, jež vedly ke snížení daně mateřské společnosti, odpovídají plněním, která byla v tomto státě skutečně provedena a která s ohledem na činnost uvedené společnosti nepostrádala hospodářský význam."