

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA

PHILIPPE LÉGER

prednesené 2. mája 2006¹

1. Predmetom tohto prejudiciálneho konania je posúdenie zlučiteľnosti takej vnútroštátnej právnej úpravy, akou je právna úprava Spojeného kráľovstva Veľkej Británie a Severného Írska týkajúca sa „ovládaných zahraničných obchodných spoločností“², s právom Spoločenstva.

2. Účelom tejto právnej úpravy je boj proti daňovým únikom. Zameriava sa totiž na potlačanie praktík spoločností rezidentov v Spojenom kráľovstve, spočívajúcich v prevode zdaniteľného zisku na nimi ovládané spoločnosti usadené v inom členskom štáte, v ktorom sa uplatňuje oveľa nižšia sadzba dane, než aká platí v Spojenom kráľovstve.

3. Predmetná právna úprava sa teda vzťahuje na prípady, keď sa na zisk dosiahnutý OZS, ktorú ovláda spoločnosť daňový rezident v Spojenom kráľovstve, vzťahuje omnoho nižšie zdanenie než v tomto členskom štáte. Odchyľne od všeobecne platného právneho režimu a okrem prípadu, keď je splnená

niektorá zo stanovených výnimiek, sa podľa tejto právnej úpravy dosiahnutý zisk bezprostredne zahŕňa do daňového základu materskej spoločnosti.

4. Podľa vyjadrení početných členských štátov, ktoré sa na tomto konaní zúčastnili, prijalo podobnú právnu úpravu viacero z nich. Prijatie takejto právnej úpravy odporúčala OECD (Organizácia pre hospodársku spoluprácu a rozvoj) najmä s cieľom boja proti škodlivej daňovej konkurencii.³ Hoci sa podľa štúdie zverejnenej touto organizáciou v roku 1996 právne predpisy jej členských štátov upravujúce OZS vo svojom obsahu navzájom líšia, ich spoločným menovateľom je zdanenie zisku OZS, či už celého alebo len jeho časti, u akcionárov rezidentov vtedy, keď sa tento zisk nerozdeľuje.⁴

5. Je to po prvý raz, čo má Súdny dvor posudzovať zlučiteľnosť takejto právnej úpravy s právom Spoločenstva.

1 — Jazyk prednesu: francúzština.

2 — Ďalej len „OZS“.

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

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

6. Sekundárne právo podľa všetkého neobsahuje ustanovenia, ktoré by mali pre toto posúdenie význam. Na jednej strane, pokiaľ ide o boj proti daňovým únikom, sú kroky podniknuté v tejto oblasti na úrovni Spoločenstva naďalej len veľmi obmedzené. Keďže priame dane stále patria do pôsobnosti členských štátov a v dôsledku toho sa daňové režimy v rámci Európskej únie navzájom líšia, zdá sa byť logické, aby aj na prijatie opatrení na boj proti daňovým podvodom alebo únikom boli príslušné jednotlivé štáty. I keď Rada Európskej únie v rozhodnutí z 10. februára 1975⁵ deklarovala svoj zámer bojovať proti daňovým podvodom a únikom, plánované kroky na úrovni Spoločenstva zasadila len do rámca zlepšovania spolupráce medzi orgánmi jednotlivých členských štátov v záujme správneho vymierania dane.⁶

7. Na druhej strane, pokiaľ ide o smernicu Rady 90/435/EHS z 23. júla 1990 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch⁷, jej ustanovenia sú pre daný prípad irelevantné, pretože ich predmetom je len zavedenie všeobecného režimu zdaňovania zisku rozdeľovaného dcérskou spoločnosťou. Tieto ustanovenia sa nevzťahujú na systém zavedený právnou úpravou Spojeného

ného kráľovstva o OZS, ktorý spočíva v tom, že materskej spoločnosti sa pripočítava zisk dosiahnutý jej zahraničnou dcérskou spoločnosťou v čase vytvorenia tohto zisku.

8. Preto Special Commissioners (Spojené kráľovstvo) navrhujú, aby Súdny dvor preskúmal zlučiteľnosť predmetnej právnej úpravy v optike zásad Zmluvy ES, ktoré sa týkajú voľného pohybu. V tomto ohľade chce vnútroštátny súd vedieť, či predmetná právna úprava predstavuje diskrimináciu alebo prekážku výkonu slobôd voľného pohybu a či ju prípadne možno zdôvodniť bojom proti daňovým únikom.

9. Skôr než k takejto analýze pristúpim, je potrebné ozrejmiť obsah predmetnej vnútroštátnej právnej úpravy, ako aj okolnosti, ktoré viedli k správe vo veci samej.

I — Vnútroštátna právna úprava

10. Podľa daňových právnych predpisov Spojeného kráľovstva podlieha dani právnických osôb v prípade spoločnosti, ktorá je v zmysle týchto predpisov v tomto členskom štáte rezidentom, t. j. v prípade spoločnosti založenej podľa britského práva, resp. spoločnosti, ktorej centrálné riadiace alebo dozorné orgány sa nachádzajú v tomto štáte, jej celosvetový zisk. Zdaňuje sa teda jej

5 — Uznesenie týkajúce sa opatrení, ktoré má Spoločenstvo prijať v oblasti boja proti medzinárodným daňovým podvodom a únikom [*neoficiálny preklad*] (Ú. v. ES C 35, s. 1).

6 — Táto spolupráca bola zavedená smernicou Rady z 19. decembra 1977 o vzájomnej pomoci príslušných úradov členských štátov v oblasti priamych daní (Ú. v. ES L 336, s. 15; Mim. vyd. 09/001, s. 63).

7 — Ú. v. ES L 225, s. 6; Mim. vyd. 09/001, s. 147.

zisk dosiahnutý mimo územia Spojeného kráľovstva prostredníctvom stálej prevádzkarne, akou je napr. organizačná zložka alebo obchodné zastúpenie. Zdaňujú sa aj jej dividendy, ktoré jej vypláti zahraničná spoločnosť, v ktorej má majetkovú účasť.

11. V záujme zabrániť dvojitému zdaneniu zisku pochádzajúceho zo zahraničia umožňuje daňová právna úprava Spojeného kráľovstva spoločnosti rezidentovi odpočet dane vo výške zaplatenej zahraničnej dane.

12. Zisky dosiahnuté dcérskymi spoločnosťami sa materskej spoločnosti rezidentovi v Spojenom kráľovstve nezdaňujú v čase ich vytvorenia. Pokiaľ ide o zisk dosiahnutý dcérskou spoločnosťou usadenou v Spojenom kráľovstve, ani ten sa nezdaňuje, ak sa vo forme dividend vypláca materskej spoločnosti rezidentovi v tomto štáte.

13. Právna úprava Spojeného kráľovstva o OZS vnáša jednu výnimku do pravidla, podľa ktorého sa materskej spoločnosti rezidentovi v tomto členskom štáte zisk dosiahnutý dcérskou spoločnosťou usadenou v zahraničí bezprostredne nezdaňuje.

14. Táto právna úprava sa nachádza 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). Na základe tejto právnej úpravy v znení účinnom v čase skutkových okolností vo veci samej sa zahraničná dcérska spoločnosť, v ktorej má materská spoločnosť majetkovú účasť viac než 50%, považuje za transparentný subjekt. Preto sa zisk dosiahnutý touto dcérskou spoločnosťou pripočítava materskej spoločnosti v Spojenom kráľovstve a zahŕňa do jej daňového základu i napriek tomu, že nebol prevzatý touto materskou spoločnosťou. Pri jeho zdanení sa uplatňuje odpočet dane z dôvodu odvodu dane dcérskou spoločnosťou v štáte, v ktorom je usadená. Ak sa potom ten istý zisk vypláti materskej spoločnosti v podobe dividend, chápe sa to, že daň, ktorú materská spoločnosť zaplatila v Spojenom kráľovstve z dôvodu zisku jej dcérskej spoločnosti, je dodatočnou daňou zaplatenou dcérskou spoločnosťou v štáte usadenia a je dôvodom na odpočet splatnej dane z dividend.

15. Právna úprava OZS sa uplatňuje v prípadoch, keď sa na dcérsku spoločnosť usadenú v inom členskom štáte než v Spojenom kráľovstve vzťahuje v tomto inom štáte „nižšia úroveň zdanenia“. Za nižšiu úroveň zdanenia sa v ktoromkoľvek zdaňovacom období považuje situácia, keď daň zaplatená dcérskou spoločnosťou je nižšia než tri štvrtiny dane, ktorá by sa bola zaplatila v Spojenom kráľovstve, ak by sa bol zisk dcérskej spoločnosti zdaňoval v tomto členskom štáte.

16. Právna úprava OZS však stanovuje niekoľko výnimiek, ktoré sa časom menili. Podľa znenia účinného v čase skutkových okolností vo veci samej sa táto právna úprava

nevzťahovala na prípady, keď bola splnená niektorá z týchto podmienok:

1. Zahraničná dcérska spoločnosť sa riadi „priateľnou politikou vyplácania“. To znamená, že určitý percentuálny podiel (v roku 1996 to bolo 90 %) jej zisku sa vyplatí počas 18 mesiacov a zdaní v mene spoločnosti rezidenta v Spojenom kráľovstve.
2. Zahraničná dcérska spoločnosť vykonáva „oslobodené činnosti“. Ide o činnosti vymedzené právnou úpravou, akými sú určité obchodné činnosti vykonávané obchodnou organizačnou jednotkou.
3. Zahraničná dcérska spoločnosť dodržiava „podmienku kótovania na verejnej burze“. To znamená, že 35 % podiel na hlasovacích právach má verejnosť, že dcérska spoločnosť je kótovaná na burze a že jej cenné papiere sú obchodovateľné na uznanej burze akcií.
4. Zdaniteľný zisk spoločnosti nepresiahne sumu 50 000 GBP.
5. Založenie a činnosť zahraničnej dcérskej spoločnosti prejdú „skúškou pohnútky“. Táto skúška má dve časti, pričom daňovník musí preukázať, že vyhovel v každej z nich.
 - Prvá časť sa vzťahuje na transakcie uskutočnené medzi OZS a jej materskou spoločnosťou. Ak transakcie, ktoré sú zdrojom zisku dcérskej spoločnosti za predmetné zdaňovacie obdobie, vedú k zníženiu dane v Spojenom kráľovstve (t. j. k zníženiu v porovnaní s daňou, ktorá by bola splatná v Spojenom kráľovstve, ak by sa tieto transakcie neboli uskutočnili) a ak toto zníženie presiahne určitú minimálnu sumu, musí daňovník preukázať, že zníženie dane v Spojenom kráľovstve nebolo hlavným ani jedným z hlavných cieľov týchto transakcií.
 - Druhá časť sa týka založenia OZS. Daňovník musí preukázať, že hlavným ani jedným z hlavných dôvodov existencie OZS v danom zdaňovacom období nebolo zníženie dane v Spojenom kráľovstve cestou odčerpania zisku. Podľa zákona ide o rozptýlenie zisku vtedy, keď možno dôvodne predpokladať, že pokiaľ by neexistovala dcérska spoločnosť ani akákoľvek

prepojená spoločnosť nerezident v Spojenom kráľovstve, ich príjmy by plynuli rezidentovi v tomto členskom štáte a zdanili by sa v mene tohto rezidenta.

pes plc⁸ a Cadbury Schweppes Overseas Ltd⁹ na jednej strane a Commissioners of Inland Revenue na strane druhej vo veci zdanenia CSO britským správcom dane z dôvodu zisku dosiahnutého jednou z dcérskych spoločností skupiny Cadbury v Írsku.

17. Vnútroštátny súd uvádza, že ak sa žiadna z týchto prvých štyroch podmienok neuplatní, môže daňový orgán vďaka skúške pohnútky vziať do úvahy osobitnú situáciu daňovníka z hľadiska účelu právnej úpravy OZS, ktorým je zdanenie zisku, či už nahromadeného v zahraničí alebo odčerpaného zo Spojeného kráľovstva do zahraničia.

20. Cadbury je spoločnosť rezident v Spojenom kráľovstve. Je materskou spoločnosťou skupiny spoločností zahŕňajúcej dcérske spoločnosti usadené v tomto štáte, v iných členských štátoch, ako aj v tretích krajinách, na čele ktorých stojí CSO. K skupine tak patria dve dcérske spoločnosti — Cadbury Schweppes Treasury Services¹⁰ a Cadbury Schweppes Treasury International¹¹, ktoré sú nepriamo v 100 % vlastníctve Cadbury a boli založené v Medzinárodnom centre finančných služieb (International Financial Services Centre) v Dubline (Írsko).

18. Spresňuje tiež, že daňové orgány na tento účel v roku 1996 zverejnili zoznam štátov, v ktorých bolo možné za určitých podmienok založiť dcérsku spoločnosť a považovať ju za takú, ktorá spĺňa podmienky umožňujúce vyňatie z pôsobnosti zákona o OZS.

21. V čase skutkových okolností sa na tieto dve dcérske spoločnosti vzťahovala sadzba dane vo výške 10 %.

II — Skutkové okolnosti vo veci samej

19. Toto konanie vyplynulo zo sporu, v ktorom proti sebe stoja Cadbury Schwep-

22. Činnosť CSTS a CSTI spočíva v získavaní finančných prostriedkov a ich poskytovaní dcérskym spoločnostiam skupiny Cadbury.

8 — Ďalej len „Cadbury“.

9 — Ďalej len „CSO“.

10 — Ďalej len „CSTS“.

11 — Ďalej len „CSTI“.

23. Podľa vnútroštátneho súdu zriadil Cadbury CSTS ako náhradu za predošlú štruktúru, do ktorej patrila spoločnosť usadená v Jersey, s trojakým cieľom. Po prvé išlo o to vyriešiť kanadský daňový problém pre kanadských rezidentov, majiteľov prioritných akcií Cadbury, po druhé vyhnúť sa povinnosti získať povolenie orgánov Spojeného kráľovstva na poskytovanie pôžičiek v zahraničí a po tretie na základe smernice Rady 90/435 znížiť zrážku dane z dividend vyplatených v rámci skupiny. Vnútroštátny súd spresňuje, že všetky tieto ciele by sa boli naplnili, keby CSTS bola usadená v Spojenom kráľovstve.

24. Uvádza tiež, že Cadbury vytvorila CSTS a CSTI ako nepriame dcérske spoločnosti, daňových rezidentov v Írsku, len preto, aby sa na činnosti v oblasti poskytovania finančných pôžičiek vnútri skupiny mohli vzťahovať výhody režimu Medzinárodného centra finančných služieb platného pre spoločnosti skupinového financovania v Írsku a aby sa tieto činnosti nezdaňovali v Spojenom kráľovstve.

25. So zreteľom na sadzbu dane uplatňovanú voči spoločnostiam založeným v tomto centre sa v zmysle zákona o OZS vzťahuje na zisky dosiahnuté CSTS a CSTI nižšia úroveň zdanenia. Britský správca dane tiež usúdil, že za zdaňovacie obdobie roku 1996 sa nemohla uplatniť žiadna z podmienok umožňujúcich vyňatie z tohto zákona. CSO, prvú spoločnosť rezidenta v Spojenom kráľovstve v reťazci skupiny, vyzval na úhradu sumy

8 638 633,54 GBP z titulu dane právnických osôb zo zisku dosiahnutého CSTI v zdaňovacom období, ktoré sa končilo 28. decembra 1996. Platobný výmer sa týka len zisku dosiahnutého CSTI, keďže v priebehu toho istého zdaňovacieho obdobia CSTS zaznamenala stratu.

26. Tento platobný výmer napadli Cadbury a CSO žalobou na Special Commissioners, súde príslušnom na rozhodovanie o žalobách proti rozhodnutiam daňových orgánov. V konaní pred týmto súdnym orgánom uviedli, že právna úprava OZS je v rozpore so slobodou usadiť sa zakotvenou v článku 43 ES, slobodou poskytovať služby uvedenou v článku 49 ES, ako aj so slobodou voľného pohybu kapitálu deklarovanou v článku 56 ES.

III — Prejudiciálna otázka

27. Vnútroštátny súd uvádza, že sa musí vyrovnáť s nasledujúcimi otázkami:

„Využila [Cadbury] základné slobody alebo tieto slobody zneužila tým, že založila obchodné spoločnosti a vytvorila ich základné imanie v iných členských štátoch

výlučne z dôvodu výhodnejšieho daňového režimu platného v danom členskom štáte (v porovnaní s daňovým režimom v Spojenom kráľovstve)?

dcérskych spoločností usadených v Spojenom kráľovstve (takýto odpočet strát by bol možný, ak by CSTS a CSTI boli usadené v Spojenom kráľovstve a nie v Írsku)?

Ak v danom prípade [Cadbury] využíva základné slobody, je správne tvrdenie, že za okolností, aké sú v prejednávanej veci, možno právnu úpravu Spojeného kráľovstva [o OZS] vnímať ako prekážku výkonu týchto slobôd alebo je potrebné usúdiť, že táto právna úprava je diskriminačná?

Ak by predmetná právna úprava bola vnímaná ako diskriminačná, aké porovnanie potom treba uskutočniť a je nejaké porovnanie vôbec možné? Konkrétne, mali by sme porovnávať okolnosti prípadu so situáciou, keď [Cadbury] založí dcérske spoločnosti v Spojenom kráľovstve (za predpokladu, že zisk [Cadbury] nemôže zahŕňať zisky jej dcérskych spoločností v Spojenom kráľovstve) alebo v niektorom členskom štáte, v ktorom sa neuplatňuje nižšia miera zdanenia?

Ak by sa mala predmetná právna úprava vnímať ako prekážka, možno z okolností, že [Cadbury] neplatí daň vyššiu ako je daň, ktorú by CSTS a CSTI boli zaplatili, ak by boli bývali založené v Spojenom kráľovstve, vyvodiť neexistenciu takejto prekážky a majú význam nasledujúce skutočnosti:

- a) pravidlá pre výpočet daňovej povinnosti týkajúcej sa príjmov CSTS a CSTI sa v určitých ohľadoch líšia od pravidiel zvyčajne uplatniteľných na dcérske spoločnosti [Cadbury] usadené v Spojenom kráľovstve, a
- b) straty dcérskej spoločnosti sa neodpočítavajú od zisku druhej dcérskej spoločnosti ani zo ziskov [Cadbury] a jej

Ak tu je prekážka slobody usadiť sa alebo diskriminácia, možno zdôvodniť predmetnú právnu úpravu prevenciou daňových únikov, keďže cieľom tejto právnej úpravy je predchádzať znižovaniu alebo odčerpaniu ziskov zdaniteľných v Spojenom kráľovstve? A ak možno túto právnu úpravu takto zdôvodniť, je skutočne opodstatnená ako primerané opatrenie na dosiahnutie legitímneho cieľa s ohľadom na účel právnej úpravy a oslobodení, a osobitne s ohľadom na možnosť, ktorú [Cadbury] dáva skúška pohnútky, totiž aby preukázala, že jej snahou nebol daňový únik, pretože spĺňa obe [časti] skúšky pohnútky, čo [Cadbury] nie je v stave urobiť?"

28. Za týchto okolností Special Commissioners rozhodli prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Je v rozpore s článkami 43 ES, 49 ES a 56 ES vnútroštátna daňovoprávna úprava, ktorá rovnako 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?“

IV — Analýza

29. Z ustálenej judikatúry vyplýva, že aj keď oblasť priamych daní ako taká nepatrí medzi právomoci Spoločenstva, naďalej zostáva pravdou, že členské štáty sú povinné vykonávať právomoci, ktoré si ponechali, v súlade s právom Spoločenstva.¹² Toto obmedzenie výkonu výlučných právomocí členskými štátmi sa vzťahuje aj na opatrenia, ktorých cieľom je predchádzať daňovým podvodom a únikom. Skutočnosť, že sa právomoc

členských štátov prijímať takéto opatrenia výslovne zdôrazňuje tak v Zmluve¹³, ako aj v sekundárnych právnych aktoch¹⁴, nemení nič na tom, že tieto opatrenia nesmú byť prekážkou záväzkov, ktoré v rámci tejto Zmluvy štáty prevzali, a to najmä ňou zavedených slobôd voľného pohybu.

30. Vnútroštátny súd chce v danom prípade vedieť, či je právna úprava Spojeného kráľovstva o OZS zlučiteľná so slobodou usadiť sa, voľným poskytovaním služieb a voľným pohybom kapitálu.

31. Podobne ako viaceré zúčastnené strany zastávam názor, že zlučiteľnosť právnej úpravy treba posudzovať z hľadiska slobody usadiť sa.

13 — Článok 58 ods. 1 písm. b) ES stanovuje, že článkom 56 ES týkajúcim sa voľného pohybu kapitálu nie je dotknuté právo členských štátov prijať všetky potrebné opatrenia, najmä v oblasti daňového systému, aby sa zabránilo porušovaniu vnútroštátnych predpisov.

14 — Článok 11 ods. 1 písm. a) smernice Rady z 23. júla 1990 o spoločnom systéme zdaňovania pri zlúčeníach, rozdeleniach, prevodoch majetku a výmene akcií týkajúcich sa spoločností rôznych členských štátov (Ú. v. ES L 225, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 142) stanovuje, že členský štát môže odmietnuť uplatňovať všetky alebo časť ustanovení tejto smernice, ak má daná transakcia za cieľ daňový únik alebo vyhýbanie sa plateniu daní. Pozri tiež článok 1 ods. 2 smernice 90/435, v zmysle ktorého táto smernica nebráni uplatňovaniu vnútroštátnych alebo z dohôd vyplývajúcich ustanovení nevyhnutných k zamedzeniu daňových únikov a zneužívaniu daňového režimu, ako aj článok 5 ods. 2 smernice Rady 2003/49/ES z 3. júna 2003 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom na výplaty úrokov a licenčných poplatkov medzi združenými spoločnosťami rôznych členských štátov (Ú. v. EÚ L 157, s. 49; Mim. vyd. 09/001, s. 380), podľa ktorého členské štáty v prípade transakcií, v prípade ktorých je hlavnou pohnútkou alebo jednou z hlavných pohnútok daňový únik, vyhýbanie sa daniam alebo zneužívanie, odoberú prospechy plyúce z tejto smernice alebo odmietnu uplatňovanie tejto smernice.

12 — Rozsudky zo 4. októbra 1991, Komisia/Spojené kráľovstvo, C-246/89, Zb. s. I-4585, bod 12, a z 11. marca 2004, De Lasteyrie du Saillant, C-9/02, Zb. s. I-2409, bod 44 a tam citovaná judikatúra.

32. Z judikatúry vyplýva, že na prípady, keď má štátny príslušník členského štátu v základnom imaní spoločnosti usadenej v inom členskom štáte majetkovú účasť, ktorá mu umožňuje uplatňovať na rozhodnutia tejto spoločnosti určitý vplyv a rozhodovať o jej činnosti, sa vzťahujú ustanovenia Zmluvy o slobode usadiť sa a nie ustanovenia týkajúce sa voľného pohybu kapitálu.¹⁵ Okrem toho článok 48 ES rozširuje práva priznané článkom 43 ES aj na spoločnosti založené v súlade s právnou úpravou členského štátu, ktoré majú svoje sídlo, ústredie alebo hlavné miesto podnikateľskej činnosti v Spoločenstve.

33. Na základe týchto skutočností možno teda dospieť k záveru, že na právnú úpravu Spojeného kráľovstva o OZS, ktorá zavádza pravidlá zdaňovania zisku zahraničnej dcérskej spoločnosti, ktorej prepojenie s materskou spoločnosťou nespočíva len v majetkovej účasti, ale aj v jej ovládaní zo strany materskej spoločnosti, sa nevzťahuje voľný pohyb kapitálu, ale sloboda usadiť sa.

34. Žalobcovia tvrdia, že sa na daný prípad vzťahujú aj ustanovenia Zmluvy o slobodnom poskytovaní služieb. Hovorí, že sporná právna úprava sťažuje CSTS

a CSTI poskytovanie finančných služieb ich materskej spoločnosti rezidentovi v Spojenom kráľovstve. Ako príklad citujú rozsudky Safir¹⁶ a Eurowings Luftverkehr¹⁷.

35. Tvrdenia žalobcov ma nepresvedčili. Predmetom tohto konania je otázka zlučiteľnosti právnej úpravy členského štátu, podľa ktorej sa materskej spoločnosti rezidentovi pripočítava zisk jej dcérskej spoločnosti založenej v inom členskom štáte vtedy, keď sa na túto dcérsku spoločnosť v tomto inom členskom štáte vzťahuje omnoho nižšia úroveň zdanenia. Tieto právne predpisy sa osobitne nezameriavajú na povahu činnosti, ktorú vykonávajú CSTS a CSTI. Okolnosti tohto prípadu sa preto líšia od okolností v prípadoch, ktoré viedli k už citovaným rozsudkom Safir a Eurowings Luftverkehr.¹⁸

36. Je pravda, že keď sporná právna úprava odrádza spoločnosť rezidenta od zakladania dcérskej spoločnosti v inom členskom štáte, v konečnom dôsledku tiež bráni tejto dcérskej spoločnosti v poskytovaní služieb z tohto členského štátu. Táto prekážka sa však javí len ako dôsledok prekážky slobody usadiť sa. V prejednávacom prípade je vlastným pred-

16 — Rozsudok z 28. apríla 1998, C-118/96, Zb. s. I-1897.

17 — Rozsudok z 26. októbra 1999, C-294/97, Zb. s. I-7447.

18 — V už citovanom rozsudku Safir šlo o odlišný daňový režim vzťahujúci sa na kapitálové životné poisťovní, podľa ktorého boli tieto poisťovní založené u poisťovní usadených alebo neusadených v členskom štáte. Predmetom už citovaného rozsudku Eurowings Luftverkehr bola právna úprava daného štátu, ktorá vyhradila daňové zvýhodnenie, spočívajúce v oslobodení od povinnosti znova zahrnúť do základu dane nájomné za nájom vecí, pre spoločnosti prenajímajúce tieto veci nájomníkom usadeným na území tohto štátu.

15 — Rozsudok z 21. novembra 2002, X a Y, C-436/00, Zb. s. I-10829, bod 37 a tam citovaná judikatúra.

metom sporu práve sloboda založiť v danom členskom štáte dcérsku spoločnosť.¹⁹ Nevidím preto dôvod zaoberať sa aj právnymi normami týkajúcimi sa slobodného poskytovania služieb. V každom prípade si nemyslím, že by skúmanie predmetnej právnej úpravy z hľadiska tejto slobody, popri slobode usadiť sa, mohlo zmeniť výsledok tejto analýzy.

usadená, je sama osebe zneužitím slobody usadiť. Následne budem prípadne skúmať, či právna úprava Spojeného kráľovstva o OZS predstavuje prekážku výkonu tejto slobody. Napokon sa budem venovať otázke, či možno takúto prekážku zdôvodniť.

A — O zneužití slobody usadiť sa

37. Preto navrhujem obmedziť skúmanie prejudiciálnej otázky len na to, či je v rozpore s článkami 43 ES a 48 ES vnútroštátna daňovoprávna úprava, podľa ktorej sa do základu dane materskej spoločnosti rezidenta zahŕňa zisk dosiahnutý OZS založenou v inom členskom štáte, ak sa na tento zisk v tomto inom členskom štáte vzťahuje omnoho nižšia úroveň zdanenia, než aká platí v štáte, v ktorom je materská spoločnosť rezidentom.

39. V prvom rade teda ide o to určiť, či skutočnosť, že materská spoločnosť založí v inom členskom štáte dcérsku spoločnosť v úmysle mať výhody z daňového režimu, ktorý je v tomto inom štáte priaznivejší, je sama osebe zneužitím slobody usadiť sa. Vnútroštátny súd uvádza, že túto otázku si kladie preto, lebo Cadbury založila CSTS a CSTI ako nepriame dcérske spoločnosti daňových rezidentov v Írsku len preto, aby sa na činnosti spojené s poskytovaním finančných pôžičiek vnútri skupiny vzťahovali výhody režimu Medzinárodného centra finančných služieb.

38. Analýza, ktorou by som mal dospieť k odpovedi na túto otázku, ma postupne privedie k skúmaniu oných troch základných problémov, s ktorými sa vnútroštátny súd podľa vlastných slov musí vyrovnáť. Najprv sa budem zaoberať otázkou, či skutočnosť, že materská spoločnosť založí v inom členskom štáte dcérsku spoločnosť v úmysle získať výhody daňového režimu, ktorý je priaznivejší než režim platný v štáte, v ktorom je

40. Nemyslím si, že skutočnosť, že materská spoločnosť založí v inom členskom štáte dcérsku spoločnosť v otvorenej snahe získať výhody daňového režimu, ktorý je v tomto štáte priaznivejší, je sama osebe zneužitím slobody usadiť sa, ktoré by tak spoločnosť zbavovalo možnosti uplatniť práva priznané v článkoch 43 ES a 48 ES. Tento záver sa opiera o pôsobnosť týchto ustanovení, tak ako bola upresnená v judikatúre.

19 — Pozri v tomto zmysle rozsudok zo 14. októbra 2004, Omega, C-36/02, Zb. s. I-9609, bod 26.

41. Predovšetkým je vhodné pripomenúť, že články 43 ES a 48 ES spoločnosti, ktorá splní požiadavky uvedené v článku 48 ES, výslovne priznávajú právo založiť si v inom členskom štáte obchodné zastúpenie, organizačnú zložku alebo aj dcérsku spoločnosť za podmienok stanovených právnymi predpismi tohto štátu, ktoré sa vzťahujú na jeho vlastných štátnych príslušníkov. Táto základná sloboda zakotvená v spomínaných ustanoveniach, ktoré majú od uplynutia prechodného obdobia priamy účinok²⁰, tým takejto spoločnosti dáva možnosť založiť si druhotnú prevádzku v ktoromkoľvek inom členskom štáte. Každá spoločnosť založená v súlade s právnymi predpismi členského štátu si teda môže dcérsku spoločnosť založiť podľa vlastného výberu hocikde v Spoločenstve.

v bode 3 svojich návrhov vo veci Daily Mail and General Trust²³ uviedol generálny advokát Darmon „usadiť sa znamená „začleniť sa do národného hospodárstva“. Čiže samotnou podstatou slobody usadiť sa je práve výkon hospodárskej činnosti v hostiteľskom členskom štáte.

43. Z judikatúry ostatne vyplýva, že keď sa naplní obsah slobody usadiť sa, dôvody, pre ktoré mal príslušník Spoločenstva, resp. predmetná spoločnosť v úmysle túto slobodu využiť, nemôžu byť na úkor ochrany, ktorú im poskytuje Zmluva.

44. V tomto zmysle bolo v rozsudku Centros²⁴ otázkou, či príslušné dánske orgány môžu odmietnuť zápis organizačnej zložky spoločnosti s ručením obmedzeným riadne založenej v Spojenom kráľovstve z dôvodu, že v tomto členskom štáte nevykonáva žiadnu činnosť a že jej snahou bolo vlastne len obísť ustanovenia dánskych právnych predpisov upravujúcich založenie s. r. o.²⁵

45. Šlo teda o to určiť, či hostiteľský štát môže odmietnuť spoločnosti spĺňajúcej podmienky zakotvené v článku 48 ES založiť si

20 — Rozsudky z 21. júna 1974, Reyners, 2/74, Zb. s. 631, bod 25, a z 5. novembra 2002, Überseering, C-208/00, Zb. s. I-9919, bod 60.

21 — Pozri v tomto zmysle rozsudky Reyners, už citovaný, bod 21, a z 30. novembra 1995, Gebhard, C-55/94, Zb. s. I-4165, bod 25.

22 — Rozsudky z 25. júla 1991, Factortame a i., C-221/89, Zb. s. I-3905, bod 20, a Komisia/Spojené kráľovstvo, už citovaný, bod 21.

23 — Rozsudok z 27. septembra 1998, 81/87, Zb. s. 5483.

24 — Rozsudok z 9. marca 1999, C-212/97, Zb. s. I-1459.

25 — Dánske právne predpisy podmieňovali založenie s. r. o. splatením základného imania vo výške 200 000 DKR, zatiaľ čo relevantná legislatíva v Spojenom kráľovstve nekladla pre vznik tohto druhu spoločnosti žiadnu požiadavku, pokiaľ ide o splatenie minimálneho základného imania.

na jeho území druhotnú prevádzku z dôvodu pohnútok, ktoré prinútili spoločníkov k rozhodnutiu založiť spoločnosť v inom členskom štáte. Inými slovami, mohli motívy, ktorými sa spoločníci riadili, zabrániť v uplatnení práv zakotvených v článku 43 ES, hoci sa tohto článku dovoľávali v súlade s jeho účelom, ktorým je umožniť spoločnosti riadne založenej podľa právnych predpisov jedného členského štátu vykonávať svoju činnosť prostredníctvom druhotnej prevádzky v inom členskom štáte?

46. Súdny dvor uprednostnil účel v Zmluve zakotveného práva usadiť sa. V už citovanom rozsudku Centros v tomto smere uviedol, že právo založiť spoločnosť v súlade so zákonmi jedného členského štátu a vytvoriť organizačné zložky v iných členských štátoch je vlastné výkonu Zmluvou garantovanej slobody usadiť sa na jednotnom trhu. Rozhodol, že to, že sa štátny príslušník členského štátu, ktorý má v úmysle založiť spoločnosť, rozhodne tak urobiť v členskom štáte, ktorého právne predpisy o obchodných spoločnostiach sa mu zdajú najmenej prísne, a že vytvorí organizačné zložky v iných členských štátoch, nepredstavuje samo osebe zneužitie práva usadiť sa.²⁶

47. Toto riešenie, prijaté v pléne, nezostalo osamotené. Bolo potvrdené rozsudkom

Inspire Art²⁷, v ktorom bolo rozšírené na holandskú právnu úpravu, ktorá za okolností porovnateľných s okolnosťami v už citovanej veci Centros nebránila zápisu organizačnej zložky, ale vznik tejto druhotnej prevádzky podmieňovala dodržaním istých požiadaviek stanovených vnútroštátnym právom pre zakladanie obchodných spoločností.

48. V už citovanom rozsudku Inspire Art Súdny dvor výslovne uviedol, že dôvody, pre ktoré je spoločnosť založená v niektorom z členských štátov, sú z hľadiska uplatňovania právnych predpisov týkajúcich sa slobody usadiť sa, s výnimkou prípadov podvodu, irelevantné.²⁸ Potvrdil, že okolnosť, že spoločnosť bola s odvolaním sa na články 43 ES a 48 ES založená v niektorom členskom štáte výlučne s cieľom ťažiť z výhodnejšej právnej úpravy, nie je zneužitím práva, a to ani vtedy, keď táto spoločnosť podniká z podstatnej časti, či dokonca v celom rozsahu v štáte, v ktorom založila druhotnú prevádzku.²⁹

49. Na účely prejednávanej veci možno z tejto judikatúry vyvodiť, že ak ovládaná dcérska spoločnosť reálne a skutočne podniká v členskom štáte, v ktorom bola založená, dôvodmi, pre ktoré sa materská

27 — Rozsudok z 30. septembra 2003, Inspire Art, C-167/01, Zb. s. I-10155.

28 — Tamže, bod 95.

29 — Tamže, bod 96.

26 — Rozsudok Centros, už citovaný, bod 27.

spoločnosť rozhodla založiť túto dcérsku spoločnosť v tomto hostiteľskom štáte, nemožno spochybniť práva, ktoré tejto spoločnosti priznáva Zmluva.³⁰

50. Právo Cadbury dovoľávať sa ochrany, ktorú poskytujú články 43 ES a 48 ES, teda v danom prípade závisí od otázky, či CSTS a CSTI sú v Írsku reálne a skutočne činné. Násjt odpoveď na túto otázku, ktorá je predmetom živej diskusie medzi žalobcami a Spojeným kráľovstvom, prislúcha vnútroštátnemu súdu. V tomto štádiu však podľa mňa možno potvrdiť, že skutočnosť, že sa Cadbury rozhodla umiestniť svoje dcérske spoločnosti do Írska výlučne v snahe, aby sa na ne vzťahoval veľmi výhodný daňový režim Medzinárodného centra finančných služieb, nepredstavuje sama osebe zneužitie slobody usadiť sa.

30 — Naopak, keď k naplneniu obsahu slobody usadiť sa nedôjde, spoločnosť sa v takom prípade nemôže dovoľávať ustanovení článku 43 ES. Pozri rozsudok *Daily Mail and General Trust*, už citovaný. V tejto veci spoločnosť *Daily Mail*, založená v súlade s právnymi predpismi Spojeného kráľovstva, mienila premiestniť svoje hlavné sídlo a administratívnu centrálu mimo územie tohto členského štátu bez toho, aby zároveň stratila svoju právnu spôsobilosť, resp. postavenie obchodnej spoločnosti podľa britského práva, ako to inak stanovuje právo tohto členského štátu. Nesúhlasila pritom s tým, že musí vyhovieť podmienke stanovenej uvedenými právnymi predpismi a získať povolenie finančných orgánov. Spoločnosť *Daily Mail* chcela totiž premiestniť svoje hlavné sídlo do Holandska preto, aby po tom, ako v tomto členskom štáte nadobudne postavenie daňového rezidenta, mohla predať významnú časť cenných papierov tvoriacich jej dočasné aktíva a vďaka výťažku z tohto predaja nakúpiť časť vlastných akcií bez toho, aby musela odvieť dane, ktoré by z týchto operácií musela zaplatiť na základe britskej daňovoprávnej úpravy. Súdny dvor vyslovil, že právo Spoločenstva v súčasnosti nebráni existencii takej právnej úpravy, o akú v danom prípade ide, lebo spoločnostiam podľa vnútroštátneho práva nepriznáva právo premiestniť ich hlavné sídlo a administratívnu centrálu do iného členského štátu pri súčasnom zachovaní ich postavenia obchodných spoločností členského štátu, podľa právnych predpisov ktorého boli založené.

51. Úroveň daňového zaťaženia je kritériom, ktoré spoločnosť môže právom zohľadňovať pri výbere hostiteľského štátu, v ktorom plánuje zriadiť dcérsku spoločnosť. Bez toho, aby bola v rozpore s obsahom alebo duchom článku 43 ES, sa môže spoločnosť rozhodnúť pre vykonávanie činnosti prostredníctvom druhotnej prevádzky v inom členskom štáte preto, aby využila výhodnejší daňový režim, ktorý sa v tomto štáte uplatňuje pri zdaňovaní v ňom zdaniteľných činností.

52. Tento záver potvrdzuje ustálená judikatúra, podľa ktorej členský štát nemôže brániť spoločnosti vo výkone práva usadiť sa v inom členskom štáte z dôvodu, že by mu takéto konanie spôsobilo straty na príjmoch z daní, ktoré by bolo možné uvaliť z dôvodu budúceho podnikania, ak by spoločnosť toto podnikanie vykonávala vo svojom štáte pôvodu.³¹

53. V tom istom zmysle ustálená judikatúra tiež hovorí, že samotná okolnosť, že si spoločnosť rezident zriadi druhotnú prevádzku v inom členskom štáte, nezakladá všeobecnú domnienku daňového podvodu či úniku a neopodstatňuje opatrenie, ktoré má škodlivý dopad na výkon základnej, Zmluvou

31 — Pozri najmä rozsudky zo 16. júla 1998, ICI, C-64/96, Zb. s. I-4695, bod 28; *De Lasteyrie du Saillant*, už citovaný, bod 60, a z 13. decembra 2005, *Marks & Spencer*, C-446/03, Zb. s. I-10837, bod 44.

garantovanej slobody.³² Ako už Súdny dvor viackrát uviedol, založenie spoločnosti v inom členskom štáte nepredstavuje samo osebe daňový únik, keďže sa tak či onak na túto spoločnosť vzťahujú právne predpisy tohto členského štátu.³³

v rámci Európskej únie.³⁵ Je možno poľutovaniahodné, že konkurencia medzi členskými štátmi v tejto oblasti sa môže realizovať bez obmedzení. Ide však o otázku politického charakteru.

54. Z judikatúry možno ostatne tiež vyvodiť, že členský štát nemôže klást prekážky výkonu slobôd voľného pohybu v inom členskom štáte pod zámienkou nízkej miery zdanenia v tomto štáte.³⁴

55. S ohľadom na tieto úvahy je pri chýbajúcej harmonizácii na úrovni Spoločenstva nevyhnutné pripustiť, že daňové režimy rôznych členských štátov si môžu navzájom konkurovať. Táto konkurencia, ktorá sa prejavuje predovšetkým veľkými rozdielmi v sadzbách dane zo zisku spoločností medzi členskými štátmi, môže mať významný vplyv na rozhodovanie spoločností pri umiestňovaní ich podnikateľských aktivít

56. V tejto súvislosti je vhodné pripomenúť, že Rada „Hospodárske a finančné veci“ (Rada Ecofin) prijala pravidlá správania v oblasti podnikových daní,³⁶ ktorého predmetom sú „opatrenia, ktoré majú alebo môžu mať citlivý dopad na umiestnenie hospodárskych činností v Spoločenstve“ [*neoficiálny preklad*] a v zmysle ktorého sa členské štáty zaviazali na zmrazenie a odstránenie takýchto opatrení. Je azda užitočné na tomto mieste podotknúť, že írsky daňový režim vzťahujúci sa na spoločnosti zriadené v Medzinárodnom centre finančných služieb bol spomenutý v správe skupiny „Pravidlá správania“ poverenej posúdením vnútroštátnych opatrení, na ktoré by sa mohla vzťahovať pôsobnosť týchto pravidiel, ako škodlivé opatrenie. Tento daňový režim preto musel byť postupne zrušený.³⁷

32 — Pozri v tomto zmysle rozsudok z 26. septembra 2000, Komisia/Belgicko, C-478/98, Zb. s. I-7587, bod 45. Pozri tiež rozsudok X a Y, už citovaný, bod 62.

33 — Rozsudky ICI, už citovaný, bod 26; z 8. marca 2001, Metallgesellschaft a I., C-397/98 a C-410/98, Zb. s. I-1727, bod 57, a z 12. decembra 2002, Lankhorst-Hohorst, C-324/00, Zb. s. I-11779, bod 37.

34 — Rozsudok Eurowings Luftverkehr, už citovaný (bod 44). Pozri v tomto zmysle tiež rozsudky z 26. júna 2003, Skandia a Ramstedt, C-422/01, Zb. s. I-6817, bod 52, a z 11. decembra 2003, Barbier, C-364/01, Zb. s. I-15013, bod 71.

35 — Pozri v tomto smere prácu Komisie Európskych spoločstiev o podnikových daniach v Únii, najmä oznámenie Komisie Rade, Európskemu parlamentu a Európskemu hospodárskemu a sociálnemu výboru — Smerom k jednotnému trhu bez daňových prekážok [KOM(2001) 582 v konečnom znení] [*neoficiálny preklad*] a správu služieb Komisie o podnikových daniach na vnútornom trhu [SEK(2001) 1681 v konečnom znení].

36 — Uznesenie Rady a zástupcov vlád členských štátov, ktorí sa zišli na zasadaní Rady 1. decembra 1997 o pravidlách správania v oblasti podnikových daní [*neoficiálny preklad*] (Ú. v. ES C 2, 1998, s. 2).

37 — Táto správa je prístupná na internetovej stránke http://ue.eu.int/ueDocs/cms_Data/docs/pressdata/fr/misc/04901.f9.html.

57. Takéto kroky však nesmú mať vplyv na obsah práv, ktoré hospodárskym subjektom priznávajú články 43 ES a 48 ES. Pravidlá správania, ako vyplýva z ich preambuly, predstavujú záväzok politického charakteru, a teda práva a povinnosti členských štátov ani jednotlivé právomoci členských štátov a Spoločenstva, tak ako vyplývajú zo Zmluvy, nimi nemôžu byť dotknuté. Prijatie pravidiel správania a spomenutie predmetného írkeho daňového režimu medzi vnútroštátnymi daňovými opatreniami, ktoré sú pre jednotný trh škodlivé, teda nemôže obmedzovať, a *a fortiori* ani retroaktívne obmedziť právo, ktoré Zmluva priznáva každej spoločnosti podľa článku 48 ES, zriadiť druhotnú prevádzku v členskom štáte podľa vlastného výberu, a to aj v štáte, v ktorom sa uplatňuje daňový režim považovaný za škodlivý pre jednotný trh.

58. Okolnosť, že by tento režim mohol byť kvalifikovaný aj ako štátna pomoc nezlučiteľná so spoločným trhom,³⁸ na tomto závere nič nemení. Ako vo svojom stanovisku uviedla Komisia, Zmluva v článkoch 87 ES a 88 ES obsahuje osobitné ustanovenia, ktorých predmetom je zabezpečenie dohľadu nad zlučiteľnosťou takéhoto opatrenia so spoločným trhom a odstránenie jeho škodlivých účinkov na tento trh. Okolnosť, že by

takýto daňový režim nebol v súlade s ustanoveniami Zmluvy, teda neopravňuje členský štát na prijatie jednostranných opatrení určených na boj proti jeho škodlivým účinkom, ktoré by boli na úkor slobôd voľného pohybu.

59. Voči tejto analýze by sa mohlo ešte namietat, že problém naďalej v celom rozsahu pretrváva v otázke rozdielnosti daňových sadzieb stanovených v právnych predpisoch členských štátov so všeobecnou pôsobnosťou. Skupina „Pravidlá správania“ totiž hodnotenie daňových opatrení, ktoré sa považujú za škodlivé a ktorých zrušenie bolo naplánované, obmedzila len na osobitné alebo špecifické režimy. Okrem toho, zblížovanie vnútroštátnych právnych úprav v otázke platných sadzieb dane vychádza na základe článku 94 ES vždy z pravidla jednotnosť dosiahnutej na pôde Rady. Preto dodnes nebolo v tomto smere prijaté žiadne opatrenie a, ako to na pojednávaní uviedli členské štáty, ani sa nezdá, že by k tomu malo v blízkej budúcnosti dôjsť.

60. Každopádne, škodlivé prejavy úplnej absencie harmonizácie sadzieb dane zo zisku spoločnosti, ako som už spomínal, patria do oblasti politických rozhodnutí a podľa mňa nemôžu spochybňovať judikatúrou vymedzený rozsah práv zakotvených v článkoch 43 ES a 48 ES. Podľa môjho názoru teda treba vysloviť, že skutočnosť, že materská spoločnosť ako daňový rezident v jednom

38 — Zo správy skupiny „Pravidlá správania“ vyplýva, že Komisia v roku 1987 povolila vytvorenie Medzinárodného centra finančných služieb, a že neskôr usúdila, že preferenčné sadzby dane zavedené v rámci tohto centra predstavujú pomoc na prevádzku, ktorá je v rozpore s ustanoveniami Zmluvy, a napokon, že sa s írskymi orgánmi dohodla na postupnom zrušení tohto režimu.

členskom štáte založí dcérsku spoločnosť v Medzinárodnom centre finančných služieb v otvorenej snahe získať výhody tam uplatňovaného daňového režimu, nepredstavuje sama osebe zneužitie slobody usadiť sa.

61. V ďalšom texte sa budem zaoberať otázkou, či právna úprava Spojeného kráľovstva o OZS predstavuje prekážku slobody usadiť sa.

B — O prekážke slobody usadiť sa

62. Na úvod je namieste pripomenúť, že článok 43 ES nezakazuje vo vzťahu k založeniu dcérskej spoločnosti v inom členskom štáte len obmedzenia, ktoré kladie hostiteľský štát, ale aj obmedzenia, ktoré možno pripísať štátu pôvodu. V súlade so zavedenou judikatúrou hoci predmetom ustanovení týkajúcich sa slobody usadiť sa je podľa ich formulácie zabezpečiť v hostiteľskom členskom štáte rovnaké zaobchádzanie s cudzími štátnymi príslušníkmi ako s vlastnými štátnymi príslušníkmi, je s nimi v rozpore aj konanie, ktorým štát pôvodu kladie prekážky niektorému zo svojich štátnych príslušníkov alebo spoločnosti založenej v súlade s jeho právnymi

predpismi pri usadení sa v inom členskom štáte.³⁹ Tento zákaz prekážok „na výstupe“ sa vzťahuje aj na daňové opatrenia.⁴⁰

63. Z judikatúry tiež vyplýva, že článkom 43 ES zakázané obmedzenia môžu mať rôznej podoby. Môže ísť o zjavnú diskrimináciu založenú na štátnej príslušnosti, resp. na sídle spoločnosti. Môžu mať tiež formu „nepriamej diskriminácie“, čiže opatrení, ktoré sa síce nezakladajú na sídle spoločnosti, ale spočívajú v nerozdielne uplatňovaných podmienkach, ktorých výsledkom je podstatné znevýhodnenie štátnych príslušníkov iných členských štátov, akým je napríklad aj kritérium bydliska na daňové účely.⁴¹ Vo svojej novej judikatúre napokon Súdny dvor neskúma, či predmetné opatrenie treba kvalifikovať ako priamu alebo nepriamu diskrimináciu. Obmedzuje sa len na konštatovanie rozdielu v daňovom zaobchádzaní, ktorý hospodárskemu subjektu využívajúcemu práva zakotvené v článku 43 ES prináša nevýhody a ktorý by ho mohol od výkonu týchto práv odradiť.⁴²

39 — Rozsudky Daily Mail and General Trust, už citovaný, bod 16, a Marks & Spencer, už citovaný, bod 31.

40 — Zákaz prekážky na výstupe vo forme daňového opatrenia bol prvýkrát uplatnený v už citovanom rozsudku ICI vo vzťahu k právnej úprave Spojeného kráľovstva, ktorá vyhradzovala daňové zvýhodnenie len pre spoločnosti rezidentov, ktoré výlučne alebo predovšetkým ovládali dcérske spoločnosti so sídlom na území tohto štátu. Od vyhlásenia tohto rozsudku bol tento zákaz ilustrovaný na viacerých príkladoch (pozri najmä rozsudky z 18. novembra 1999, X a Y, C-200/98, Zb. s. I-8261, ako aj De Lasteyrie du Saillant, už citovaný, a pre nedávne uplatnenie rozsudok z 23. februára 2006, Keller Holding, C-471/04, Zb. s. I-2107).

41 — Rozsudok z 13. júla 1993, Commerzbank, C-330/91, Zb. s. I-4017, body 14 a 15.

42 — Pozri najmä rozsudky zo 14. decembra 2000, AMID, C-141/99, Zb. s. I-11619, body 22 a 23; z 21. novembra 2002, X a Y, už citovaný, body 36 až 39; Lankhorst-Hohorst, už citovaný, body 27 až 32; z 18. septembra 2003, Bosal, C-168/01, Zb. s. I-9409, bod 27, ako aj rozsudky Marks & Spencer, už citovaný, body 32 až 34, a Keller Holding, už citovaný, body 31 až 35.

64. Posledným bodom, na ktorý je ešte azda v súvislosti s judikatúrou skúmajúcou daňové režimy z hľadiska slobôd voľného pohybu užitočné poukázať, sa vzťahuje na možné zdôvodnenia obmedzenia. Zjavnú diskrimináciu založenú na štátnej príslušnosti možno v zásade podložiť len dôvodmi verejného poriadku, verejnej bezpečnosti a verejného zdravia uvedenými v článku 46 ods. 1 ES. Jediné nerozdielne uplatňované opatrenia možno zdôvodniť aj naliehavým dôvodom všeobecného záujmu, čiže dôvodom, ktorý síce nie je v tomto ustanovení uvedený, ale ktorý ako dôvod sledujúci legitímny záujem uznáva judikatúra. Inak, v kontexte článkov 43 ES a 48 ES slúži sídlo spoločnosti na určenie jej viazanosti na právny poriadok členského štátu podobne ako štátna príslušnosť fyzických osôb.⁴³ V daňovej oblasti však konštatovanie rozdielu v zaobchádzaní podľa sídla spoločnosti nevylučuje, aby sa táto nerovnosť v zaobchádzaní dala zdôvodniť naliehavým dôvodom všeobecného záujmu.⁴⁴

usadiť sa. Vnútroštátny súd sa v tomto zmysle pýta, či túto právnu úpravu treba považovať za obmedzenie výkonu slobody usadiť sa alebo skôr za diskrimináciu.

66. V prvom prípade sa pýta, či má pre existenciu takéhoto obmedzenia význam okolnosť, že Cadbury neplatí vyššiu daň, než akú by boli zaplatili spoločnosti CSTS a CSTI, ak by boli usadené v Spojenom kráľovstve, respektíve tiež skutočnosť, že straty zaznamenané týmito zahraničnými dcérskymi spoločnosťami nemôžu byť predmetom odpočtu zo zisku zdaniteľného v Spojenom kráľovstve, aj keby bol takýto odpočet prípustný, ak by dcérske spoločnosti boli usadené v tomto členskom štáte.

67. V druhom prípade si kladie otázku, aké porovnanie je potrebné urobiť, aby sa dala preukázať diskriminácia. Pýta sa tak, či sa má situácia Cadbury porovnávať so situáciou spoločnosti rezidenta, ktorá by si založila dcérsku spoločnosť v Spojenom kráľovstve, alebo skôr so situáciou spoločnosti rezidenta, ktorá by si založila takúto druhotnú prevádzku v inom členskom štáte, v ktorom sadzba dane nie je dostatočne výhodná do tej miery, aby sa uplatnila právna úprava OZS.

68. Spojené kráľovstvo tvrdí, že sporná právna úprava nepredstavuje prekážku slobody usadiť sa spočívajúcu v diskriminácii.

43 — Rozsudok ICI, už citovaný, bod 20 a tam citovaná judikatúra.

44 — Pozri najmä už citované rozsudky ICI, pokiaľ ide o právnu úpravu Spojeného kráľovstva, ktorá priznávala daňovú úľavu len spoločnostiam konzorcia, ktoré sú rezidentmi a ovládajú výlučne alebo predovšetkým dcérske spoločnosti so sídlom v tomto štáte (body 23 a 24), a Lankhorst-Hohorst, pokiaľ ide o nemecký režim zdaňovania úrokov, ktoré dcérske spoločnosti zaplatili svojej materskej spoločnosti, ktorý predpokladal rozdielne zaobchádzanie v závislosti od toho, či sa sídlo materskej spoločnosti nachádzalo na území tohto štátu alebo nie.

V prvom rade argumentuje tým, že situácia Cadbury sa musí porovnávať výlučne so situáciou spoločnosti rezidenta, ktorej dcérska spoločnosť by bola usadená na jeho území. Za podpory dánskej, nemeckej, francúzskej, portugalskej, fínskej a švédskej vlády ďalej vysvetľuje, že uvedená právna úprava nie je diskriminačná, pretože daň vymáhaná od Cadbury nie je vyššia než daň, ktorú by súhrnne znášali táto materská a jej dcérske spoločnosti, ak by boli dcérske spoločnosti usadené v Spojenom kráľovstve. Ekonomický dopad na imanie Cadbury by bol teda v oboch prípadoch rovnaký.

69. Podľa týchto členských štátov je tak účelom právnej úpravy OZS dosiahnutie daňovej neutrality tým, že sa zabezpečí, aby celkové daňové bremeno zatažujúce hospodársku jednotku tvorenú britskou materskou spoločnosťou a jej dcérskymi spoločnosťami bolo rovnaké bez ohľadu na to, či sú dcérske spoločnosti usadené v Spojenom kráľovstve alebo v inom členskom štáte.

70. Konečne nemecká a francúzska vláda uvádzajú, že rozdiel v zaobchádzaní stanovený v predmetnej právnej úprave v závislosti od miesta usadenia dcérskych spoločností je objektívne odôvodnený rozdielom v sadzbách dane, ktoré by sa na dcérske spoločnosti vzťahovali v tom či onom štáte usadenia.

71. S týmto záverom nesúhlasím z nasledujúcich dôvodov.

72. Ako som už spomínal, predmetná právna úprava zavádza osobitný režim vzťahujúci sa výlučne na spoločnosti rezidentov, ktoré si založili dcérsku spoločnosť v niektorom členskom štáte, kde je sadzba dane zo zisku spoločnosti omnoho nižšia než sadzba platná v Spojenom kráľovstve. Pripomínam, že právna úprava OZS sa neuplatní, ak je dcérska spoločnosť založená v Spojenom kráľovstve alebo v inom členskom štáte, ktorého daňový režim nevedie k zdaneniu ziskov tejto dcérskej spoločnosti v rozsahu nižšom než tri štvrtiny dane, ktorá by bola splatná z rovnakého zisku v Spojenom kráľovstve.

73. Predmetná právna úprava stanovuje, že zisk dosiahnutý ovládanou dcérskou spoločnosťou možno bezprostredne zahrnúť do základu dane materskej spoločnosti.

74. Je tak nevýhodná pre materskú spoločnosť, na ktorú sa vzťahuje, a to jednak v porovnaní so spoločnosťou rezidentom, ktorá si založila dcérsku spoločnosť v Spojenom kráľovstve, a jednak so spoločnosťou rezidentom, ktorá si takúto dcérsku spoločnosť založila v členskom štáte, ktorého daňový režim nie je dostatočne výhodný na to, aby spadal do pôsobnosti tejto úpravy. V prvom prípade sa totiž spoločnosti rezidentovi zisk jej tuzemskej dcérskej spoločnosti nikdy nezdaňuje. V druhom prípade sa spoločnosti rezidentovi zisk dosiahnutý jej zahraničnou dcérskou spoločnosťou bezprostredne nezdaňuje. Zdaníť jej ho možno len vtedy, keď sa jej vypláca vo forme dividend.

75. Sme teda konfrontovaní s rozdielnym daňovým zaobchádzaním, ktoré znevýhodňuje spoločnosti, ktoré si podobne ako Cadbury založili dcérsku spoločnosť v Írsku, v Medzinárodnom centre finančných služieb, pričom takéto zaobchádzanie je skutočne spôsobilé odradiť spoločnosť rezidenta od výkonu jej práva usadiť sa.

76. Okolnosť, že daň vymieraná spoločnosti Cadbury nepresiahne celkovú výšku dane, ktorú by znášala hospodárska jednotka tvorená materskou spoločnosťou a jej dcérskymi spoločnosťami, ak by tieto dcérske spoločnosti boli rezidentmi v Spojenom kráľovstve, tieto závery nespochybňuje. Táto okolnosť totiž nezmazáva nerovnosť v zaobchádzaní s materskými spoločnosťami.

77. No aj za predpokladu, že by sporná právna úprava bola daňovo neutrálna v porovnaní s vyslovene tuzemskou situáciou, nespochybňovalo by to existenciu nerovnosti v zaobchádzaní a nevýhodu Cadbury v porovnaní so situáciou spoločnosti rezidenta, ktorá si založila dcérsku spoločnosť v inom členskom štáte, ktorého daňový systém je menej výhodný než ten, ktorý sa uplatňuje v Medzinárodnom centre finančných služieb.

78. Na rozdiel od Spojeného kráľovstva nevidím dôvod, prečo by sa situácia Cadbury nemala porovnávať so situáciou takejto spoločnosti. Domnievam sa, že pri posudzovaní zlučiteľnosti predmetnej právnej úpravy

s právom Spoločenstva je opodstatnené skúmať ju vo všetkých súvislostiach. Ako je známe, pojem „diskriminácia“ je definovaný ako uplatňovanie rozdielných pravidiel na porovnateľné situácie, resp. ako uplatňovanie toho istého pravidla na rozdielne situácie.⁴⁵ Jedinou otázkou, ktorá vyvstáva pri určení, či rozdielne zaobchádzanie v dvoch situáciách predstavuje diskrimináciu, je teda otázka, či sú tieto dve situácie porovnateľné. Podľa môjho názoru o takéto situácie ide v prípade Cadbury a spoločnosti rezidenta, ktorá si založila dcérsku spoločnosť v inom členskom štáte, ktorého daňové predpisy sú menej výhodné než tie, ktoré platia v Medzinárodnom centre finančných služieb, pretože v oboch prípadoch si spoločnosť, ktorá je rezidentom v Spojenom kráľovstve, založila dcérsku spoločnosť v inom členskom štáte.

79. Proti tejto mojej analýze sa uplatňuje tvrdenie, že v rámci Únie jestvujúca rozdielnosť medzi sadzbami dane zo zisku spoločností je objektívnym rozdielom medzi situáciami, ktorý oprávňuje na odlišné zaobchádzanie obsiahnuté v predmetnej právnej úprave.

80. Ak by sme sa mali riadiť týmto tvrdením, znamenalo by to pripustiť, že členský štát má bez toho, aby tým porušoval ustanovenia Zmluvy, právo vyberať si iné členské štáty, v ktorých si v ňom usadené spoločnosti

⁴⁵ — Rozsudok z 29. apríla 1999, Royal Bank of Scotland, C-311/97, Zb. s. I-2651, bod 26 a tam citovaná judikatúra.

môžu založiť dcérske spoločnosti a využívať výhody daňového režimu platného v hostiteľskom štáte. Ako však tvrdia žalobcovia a Írsko, takéto riešenie by zjavne viedlo k výsledku, ktorý sa prieči samotnému pojmu „jednotný trh“.

81. Ako som už uviedol, stanovenie sadzby dane zo zisku spoločnosti patrí do výlučnej právomoci každého členského štátu s tým, že články 43 ES a 48 ES priznávajú každej spoločnosti založenej v súlade s článkom 48 ES právo zriadiť si v Únii dcérsku spoločnosť na mieste podľa vlastného výberu. Členský štát preto nesmie zaobchádzať rozdielnym spôsobom so spoločnosťami, ktoré si založia dcérske spoločnosti v iných členských štátoch, v závislosti od sadzby dane platnej v hostiteľskom štáte.

82. Takéto riešenie by bolo v rozpore aj so stanoviskom Súdneho dvora vyjadreným v už citovaných rozsudkoch Eurowings Luftverkehr a Barbier, v ktorých sa Súdny dvor vyslovil, že nízka daň platná v jednom členskom štáte neopravňuje na nepriaznivé daňové zaobchádzanie zo strany iného členského štátu⁴⁶ a že štátneho príslušníka Spoločenstva nemožno pozbaviť možnosti dovoliť sa ustanovení Zmluvy z dôvodu, že ťaží z daňových výhod, ktoré zákonným spôsobom ponúkajú právne normy iného členského štátu, než v ktorom má bydlisko.⁴⁷

46 — Rozsudok Eurowings Luftverkehr, už citovaný, bod 44.

47 — Rozsudok Barbier, už citovaný, bod 71.

83. Rozdielne zaobchádzanie koncipované v právnej úprave Spojeného kráľovstva o OZS v závislosti od sadzby dane v členskom štáte usadenia postačuje podľa môjho názoru na to, aby sa tento systém považoval za prekážku slobody usadiť sa a aby sa preverením jeho zlučiteľnosti s ustanoveniami Zmluvy nevyhnutne zaoberal Súdny dvor.

84. V ďalšom texte sa budem venovať otázke, či je táto prekážka odôvodnená.

C — O odôvodnení založenom na boji proti daňovým únikom

85. Ako vyplýva zo spisu, právna úprava Spojeného kráľovstva o OZS bola prijatá v rámci boja proti špecifickému spôsobu daňového úniku spočívajúcemu v umelých machináciách so ziskom dosiahnutým v Spojenom kráľovstve. Podľa tohto štátu ide o boj proti machináciám so ziskom zo strany spoločnosti rezidenta, ktorá si vytvorí dcérsku spoločnosť v krajine s nízkou úrovňou zdanenia a uskutočňuje transakcie vnútri skupiny, ktorých primárnym účelom je previesť na túto dcérsku spoločnosť zisk. Vnútroštátny súd sa pýta, či možno predmetnú vnútroštátnu právnu úpravu týmto cieľom odôvodniť.

86. Boj proti daňovým únikom je jedným z naliehavých dôvodov všeobecného záujmu, ktorými možno odôvodniť prekážku výkonu slobôd pohybu. Súdny dvor to viackrát pripustil, keď súhlasil s tým, že preskúma, či je obmedzenie slobody usadiť sa, zavedené danou vnútroštátnou právnou úpravou, možné takýmto dôvodom podložiť.⁴⁸ Uviedol som tiež, že v už citovanom rozsudku ICI sa Súdny dvor na takéto skúmanie podujal v otázke právnej úpravy Spojeného kráľovstva, ktorá si sídlo ovládaných dcérskych spoločností vzala za kritérium pri zavedení diferencovaného daňového zaobchádzania so spoločnosťami konzorcia usadenými v tomto členskom štáte.

87. Možnosť skutočne akceptovať takéto odôvodnenie však bola zasadená do rámca pomerne striktných obmedzení. Takže podľa formulácie, ktorá sa v judikatúre pravidelne opakuje, môže byť prekážka Zmluvou garantovanej slobody voľného pohybu odôvodnená bojom proti daňovým únikom len vtedy, ak špecifickým predmetom dotknutej právnej úpravy je vylúčiť daňové zvýhodnenie vyslovene umelých konštrukcií, ktorých cieľom je obísť vnútroštátne právo.⁴⁹

88. Použitie tejto formulácie, ktorej slová vychádzajú z pojmu „zneužitie práva“⁵⁰, možno chápať ako vôľu nepripustiť, aby boj proti daňovým podvodom slúžil ako

zámienka pre protekcionistický prístup. Odmietnuť uplatnenie práva Spoločenstva možno len vtedy, keď konkrétna spoločnosť chce toto uplatnenie zneužiť tým, že vytvorí umelú konštrukciu s úmyslom vyhnúť sa plateniu daní.

89. Súdny dvor teda odmietol možnosť zdôvodňovať reštriktívne vnútroštátne opatrenie bojom proti daňovým únikom vtedy, keď daná právna úprava pokrýva príliš široko definované situácie. Aby sa tak toto odôvodnenie mohlo podľa Súdneho dvora použiť, nesmie byť predmetom spornej vnútroštátnej právnej úpravy „všeobecne každá situácia, keď väčšina dcérskych spoločností jedného zoskupenia je z akéhokoľvek dôvodu zriadená mimo územia Spojeného kráľovstva“⁵¹ ani „všeobecne každá situácia, keď sa z akéhokoľvek dôvodu stratový prevod uskutoční v prospech spoločnosti založenej v súlade s právnou úpravou iného členského štátu, v ktorej má prevodca majetkovú účasť, alebo v prospech dcérskej spoločnosti založenej touto spoločnosťou vo Švédskom kráľovstve“.⁵²

90. Jej predmetom nemôže byť ani „všeobecne každá situácia, keď má materská spoločnosť z akéhokoľvek dôvodu sídlo mimo územia Spolkovej republiky Nemecko“⁵³, ani „všeobecne každá situácia,

48 — Rozsudky ICI, už citovaný, bod 26; z 21. novembra 2002, X a Y, už citovaný, body 60 a 61, Lankhorst-Hohorst, už citovaný, bod 37, a De Lasteyrie du Saillant, už citovaný, bod 50.

49 — Tamže.

50 — Pozri najmä rozsudok zo 14. decembra 2000, Emsland-Stärke, C-110/99, Zb. s. I-11569, bod 56.

51 — Rozsudok ICI, už citovaný, bod 26.

52 — Rozsudok z 21. novembra 2002, X a Y, už citovaný, bod 61.

53 — Rozsudok Lankhorst-Hohorst, už citovaný, bod 37.

keď daňovník majúci podstatnú majetkovú účasť v spoločnosti podliehajúcej dani z obchodných spoločností z akéhokoľvek dôvodu premiestni svoje bydlisko mimo územie Francúzska“⁵⁴.

91. Naproti tomu vnútroštátne súdne orgány môžu, opierajúc sa o objektívne skutočnosti, v konkrétnom prípade vziať do úvahy zneužívanie práva alebo podvodné konanie dotknutých osôb a odoprieť im výhody dotknutých ustanovení práva Spoločenstva.⁵⁵

92. Z toho vyplýva, že aby mohla byť vnútroštátna právna úprava odôvodnená bojom proti daňovým únikom, nesmú byť jej predmetom len široko definované situácie, ale musí vnútroštátnemu súdu umožniť, aby v konkrétnom prípade odoprel výhody práva Spoločenstva určitým daňovníkom alebo spoločnosťami, ktoré vytvoria umelú konštrukciu s úmyslom vyhnúť sa plateniu daní.

93. V už citovanom rozsudku Marks & Spencer Súdny dvor, pokiaľ viem, prvýkrát širšie aplikoval odôvodnenie založené na boji proti daňovým únikom. Došlo k tomu v osobitných súvislostiach týkajúcich sa právnej úpravy Spojeného kráľovstva

o „skupinových daňových úľavách“. Podľa tejto právnej úpravy si spoločnosti, ktoré patria do tej istej skupiny a sú rezidentmi v Spojenom kráľovstve, môžu medzi sebou svoje zisky a straty započítať. Túto možnosť však nemá materská spoločnosť rezident vo vzťahu k stratám jej dcérskych spoločností usadených v inom členskom štáte. Toto rozdielne zaobchádzanie s dcérskymi spoločnosťami v závislosti od toho, v ktorom štáte sú rezidentmi, bolo podľa očakávaní posúdené ako prekážka slobody usadiť sa.

94. Na odôvodnenie tohto rozdielneho zaobchádzania boli uvedené tri dôvody. Po prvé sa tvrdilo, že so ziskami a stratami sa má zaobchádzať symetricky v rámci toho istého daňového systému, aby sa tak zachovala rovnovážna delba daňových právomocí medzi členskými štátmi. Po druhé išlo o zabránenie dvojnásobnému započítaniu strát. Tretí prezentovaný dôvod spočíval v predchádzaní rizikám daňového úniku.

95. Niektoré časti analýzy Súdneho dvora, pokiaľ ide o takto prezentované odôvodnenia, sa mi zdajú dôležité pre prejednávajúcu vec. Bolo by zrejme užitočné pripomenúť si na tomto mieste ich obsah.

54 — Rozsudok De Lasteyrie du Saillant, už citovaný, bod 50.

55 — Rozsudky Centros, už citovaný, bod 25, a z 21. novembra 2002, X a Y, už citovaný, bod 42.

96. Pokiaľ ide o prvé odôvodnenie, Súdny dvor pripomenul svoju ustálenú judikatúru, podľa ktorej sa zníženie príjmov z daní nemôže považovať za naliehavý dôvod všeobecného záujmu, na ktorý by sa bolo možné odvolávať pri odôvodnení opatrenia, ktoré je v zásade v rozpore so základnou slobodou.⁵⁶

97. Súdny dvor však poskytol nasledujúce spresnenie. Dodal, že je možné, že zachovanie rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi si bude vyžadovať, aby sa na hospodársku činnosť spoločností usadených v jednom z týchto štátov uplatňovali len daňové normy tohto štátu, a to aj v súvislosti s príjmami, aj v súvislosti so stratami. Keby sa totiž podľa Súdneho dvora „dala spoločnostiam možnosť zvoliť si zohľadnenie ich strát v členskom štáte ich usadenia alebo v inom členskom štáte, citelne by sa tým ohrozilo vyrovnané rozdelenie daňovej právomoci medzi členskými štátmi, keďže v prvom štáte by sa daňový základ zvýšil a v druhom znížil o presunuté straty“.⁵⁷

98. Pokiaľ ide o riziko dvojitého započítania strát, Súdny dvor uvádza, že členské štáty musia mať možnosť čeliť mu.⁵⁸

99. Pokiaľ ide o riziko daňového úniku, Súdny dvor pripúšťa, že možnosť presunúť straty dcérskej spoločnosti nerezidenta na spoločnosť rezidenta zahŕňa riziko, že presuny strát sa budú v rámci skupiny spoločností organizovať tak, aby smerovali do spoločností usadených v členských štátoch uplatňujúcich najvyššie daňové sadzby, teda do štátov, v ktorých je daňová hodnota strát najvyššia. Uvádza, že vylúčenie daňovej úľavy pre skupinu vo vzťahu k stratám, ktoré vznikli dcérskym spoločnostiam nerezidentom, predstavuje prekážku uvedených prevodov, ktoré sú odôvodnené citelnými rozdielmi medzi daňovými sadzbami uplatňovanými v rôznych členských štátoch.⁵⁹

100. Vzhľadom na tieto tri dôvody vnímané vo vzájomných súvislostiach došiel Súdny dvor k záveru, že predmetné obmedzenie sleduje legitímne ciele a že je spôsobilé ich dosiahnuť. V ďalšom texte potom pristúpil k posúdeniu jeho primeranosti a vymedzil podmienky, za ktorých môže byť opodstatnené.

101. Z tohto odôvodnenia si môžeme vziať dva závery, ktoré sú pre prejednávajúcu vec relevantné.

56 — Rozsudok Marks & Spencer, už citovaný, bod 44.

57 — Tamže, body 45 a 46.

58 — Tamže, body 47 a 48.

59 — Tamže, body 49 a 50.

102. Prvý z nich poukazuje na skutočnosť, že účelom Zmluvou zavedených slobôd voľného pohybu nie je umožniť spoločnostiam, aby svoje straty a zisky prevádzali z jedného členského štátu do iného podľa toho, ako sa im to hodí. Inými slovami, Súdny dvor potvrdzuje, že týmito zásadami sa nemá spochybňovať rozdelenie daňových právomocí medzi členské štáty a ani právo každého štátu zdaňovať hospodárske činnosti vykonávané na jeho území. Proti takýmto prevodom, ktorých účelom je ťažiť z rozdielností v sadzbách dane uplatňovaných pri zdaňovaní už dosiahnutých ziskov, sa teda členské štáty právo môžu brániť.

103. Druhý záver, ktorý si z už citovaného rozsudku Marks & Spencer možno odvodiť, poukazuje na skutočnosť, že prvým záverom sa nesmie spochybňovať pôsobnosť článkov 43 ES a 48 ES, ktorú som opísal v prvej časti mojej analýzy. V bode 44 uvedeného rozsudku totiž Súdny dvor potvrdzuje svoju ustálenú judikatúru, podľa ktorej zníženie príjmov z daní nepredstavuje naliehavý dôvod všeobecného záujmu, ktorým by sa mohla odôvodniť prekážka výkonu Zmluvou garantovaných slobôd. Členský štát, v ktorom je usadená materská spoločnosť, teda nemôže tejto spoločnosti brániť v tom, aby si založila dcérsku spoločnosť v inom členskom štáte, napríklad pod zámenkou, že činnosti, ktoré táto dcérska spoločnosť vykonáva, by sa mohli vykonávať na jeho vlastnom území a podliehať jeho daňovej suverenite.

104. Riešenie otázky, či a v akom rozsahu predstavujú transakcie medzi OZS a jej materskou spoločnosťou, ktoré majú za následok zníženie zdaniteľného zisku materskej spoločnosti, daňový únik, spočíva v hľadaní správnej rovnováhy medzi týmito dvomi zásadami.

105. Takéto hľadanie sa podľa môjho názoru zakladá na kritériu, ktoré je potrebné zohľadniť pri hodnotení, či ide o protiprávne konanie, teda kritériu, či došlo k naplneniu cieľa sledovaného predmetným ustanovením práva Spoločenstva.⁶⁰ Ide teda o to posúdiť, či umiestnenie OZS v štáte s nízkou mierou zdanenia a transakcie medzi ňou a jej materskou spoločnosťou, ktoré majú za následok zníženie daňovej povinnosti materskej spoločnosti v štáte pôvodu, predstavujú operácie, ktoré zapadajú do rámca vytýčeného účelom slobody usadiť sa.

106. Už som uviedol, že pojem „usadenie sa“ v zmysle článku 43 ES a nasl. Zmluvy sa vzťahuje na skutočný výkon hospodárskej činnosti v hostiteľskom štáte. Ak dcérska spoločnosť v tomto štáte takúto činnosť skutočne vykonáva a ak v tejto súvislosti poskytuje svojej materskej spoločnosti reálne

⁶⁰ — Rozsudky z 2. mája 1996, Paletta, C-206/94, Zb. s. I-2357, bod 25; z 23. marca 2000, Diamantis, C-373/97, Zb. s. I-1705, bod 34, a Emsland-Stärke, už citovaný, bod 52.

a skutočné služby, nemyslím si, že by bolo možné túto situáciu samu osebe vnímať ako daňový podvod alebo únik, a to ani vtedy, keď úhrada za tieto služby znamená zníženie zdaniteľného zisku materskej spoločnosti v štáte pôvodu.

107. Vo vzťahu k cieľu slobody usadiť sa za predpokladu, že dcérska spoločnosť vykonáva v hostiteľskom štáte reálnu hospodársku činnosť, potom medzi poskytovaním služieb tretím osobám a poskytovaním tých istých služieb spoločnostiam patriacim do tej istej skupiny ako dcérska spoločnosť neexistuje žiadny rozdiel.

108. Okrem toho poskytovanie služieb dcérskou spoločnosťou materskej spoločnosti je hospodárskou činnosťou, ktorá sa premieta do transakcií medzi odlišnými právnickými osobami. Okolnosť, že ide o prepojené spoločnosti, nebráni tomu, aby sa cena týchto transakcií stanovovala za obvyklých konkurenčných podmienok.⁶¹ Riziko daňového úniku v súvislosti s takýmito transakciami nie je teda porovnateľné s rizikom, ktoré by

predstavoval prevod strát zahraničných dcérskych spoločností na materskú spoločnosť rezidenta, ako v už citovanej veci Marks & Spencer, lebo ten by sa uskutočnil len na základe hry s účtovnými dokladmi. Transakcie medzi OZS a jej materskou spoločnosťou, ktoré majú za následok zníženie zdaniteľných ziskov materskej spoločnosti, možno preto považovať za daňový únik len vtedy, ak umiestnenie danej dcérskej spoločnosti a predmetné transakcie predstavujú podľa vyššie spomínanej judikatúry vyslovene umelú konštrukciu určenú na obchádzanie vnútroštátneho práva.

109. A podľa môjho názoru ani skutočnosť, že spoločnosť v snahe znížiť celkové daňové bremeno znášané skupinou sústredí výkon určitých činností slúžiacich celej skupine v inom členskom štáte s nízkym daňovým zaťažením, nie je sama osebe zneužitím práva. V takom prípade tým, že dcérska spoločnosť poverená službami v rámci skupiny vykonáva reálnu hospodársku činnosť v hostiteľskom štáte, ktorého daňovej suverenity podlieha, *a priori* netrpí územné prerozdelenie daňových právomocí členských štátov. Strata zdaniteľných ziskov zaznamenaná v štáte pôvodu je totiž výsledkom hospodárskej činnosti vykonávanej a zdanenej v hostiteľskom štáte.

61 — Tento typ transakcií vnútri skupiny bol podnetom pre OECD, aby vypracovala zásady v oblasti cien za prevody, ktoré stanovujú, akým spôsobom majú vnútroštátne správne orgány tieto ceny vypočítať, aby v danej krajine správne vymerali daň a vyhlí sa dvojitému zdaňovaniu [pozri najmä návrh OECD o škodlivých daňových praktikách — Poznámka o jednotnom uplatňovaní — Pokyny o uplatňovaní správy 1998 na preferenčnej daňovej režimnej (s. 30 a nasl.), prístupný na internetovej stránke <http://www.oecd.org/dataoecd/60/31/30901141.pdf>].

110. Z toho sa teda dá usudzovať, že posúdenie, či v rámci vzťahov medzi materskou spoločnosťou a OZS ide o vyslovene umelú konštrukciu určenú na obchádzanie vnútroštátnych daňových právnych predpisov, sa nevyhnutne zakladá na skúmaní z prípadu na prípad, či je dcérska spoločnosť reálne usadená v hostiteľskom štáte a aká je podstata jej činnosti v tomto štáte vo vzťahu k službám poskytovaným materskej spoločnosti, ktorých úhrada mala za následok zníženie daňovej povinnosti materskej spoločnosti v štáte pôvodu.

111. V tejto súvislosti Spojené kráľovstvo a Komisia uviedli tri kritériá, ktoré považujem za dôležité. Ide jednak o stupeň fyzickej prítomnosti dcérskej spoločnosti v hostiteľskom štáte, ďalej o reálnu podstatu činnosti vykazovanej dcérskou spoločnosťou a napokon o hospodársku hodnotu tejto činnosti vo vzťahu k materskej spoločnosti a skupine ako celku.

112. Prvým z týchto kritérií je reálnosť usadenia dcérskej spoločnosti v hostiteľskom štáte. Vedie ku skúmaniu, či dcérska spoločnosť disponuje priestormi, zamestnancami a vybavením potrebnými na výkon služieb, ktoré poskytuje materskej spoločnosti a ktoré mali za následok zníženie daňovej povinnosti v štáte pôvodu. Ak to tak nie je, potom sa podriadenie týchto služieb daňovej suverenity tohto štátu javí ako

vyslovene umelá konštrukcia, ktorej účelom je vyhnúť sa plateniu daní.

113. Druhým z týchto kritérií je skutočný charakter služieb poskytovaných dcérskou spoločnosťou. V tejto súvislosti ide o skúmanie odbornosti zamestnancov dcérskej spoločnosti vo vzťahu k poskytovaným službám, ako aj stupňa rozhodovania pri realizácii týchto služieb. Ak sa napríklad dcérska spoločnosť ukáže len ako jednoduchý výkonný nástroj v tom smere, že sa rozhodnutia potrebné na prevádzkovanie služieb, za ktoré sa jej platí, prijímajú na inom stupni, tiež možno právom usúdiť, že podrobenie týchto služieb daňovej suverenity hostiteľského štátu predstavuje vyslovene umelú konštrukciu.

114. Použitie tretieho kritéria poukazujúceho na hodnotu pridanú činnosťou dcérskej spoločnosti je nepochybne chúlостivejšie, ak dcérskou spoločnosťou poskytované služby skutočne zodpovedajú reálnemu výkonu činnosti v hostiteľskom štáte. Toto kritérium však považujem za dôležité z toho hľadiska, že by sa vďaka nemu mohlo prihliadnúť na objektívne okolnosti, za ktorých vzhľadom na činnosť materskej spoločnosti nemajú služby poskytované dcérskou spoločnosťou žiadny hospodársky význam. Ak je to tak, potom je azda možné pripustiť, že ide o vyslovene umelú konštrukciu, pretože uhrádzanie daných služieb materskou spoločnosťou sa v istom zmysle javí ako plnenie bez protihodnoty. Úhrada za takéto služby by sa preto

mohla posudzovať ako prostý a obyčajný prevod zisku materskej spoločnosti na dcérsku spoločnosť.

115. Na druhej strane si v zhode s Komisiou a v protiklade so Spojeným kráľovstvom nemyslím, že by motívy vedúce k založeniu dcérskej spoločnosti a k výberu krajiny na jej umiestnenie mohli byť dôležitým kritériom. Inými slovami, existenciu vyslovene umelej konštrukcie nemožno vyvodiť z priznaného úmyslu materskej spoločnosti dosiahnuť zníženie jej daňového zaťaženia v štáte pôvodu.

116. Čiže ako som už uviedol, subjektívne dôvody, pre ktoré hospodársky subjekt realizoval svoje práva na voľný pohyb, ktoré mu priznáva Zmluva, sa od chvíle, keď sa naplní účel týchto práv, nemôžu dotknúť ochrany, ktorú mu tieto poskytujú. Hneď ako sa to stane, stráca pre naplnenie skutkovej podstaty daňového úniku význam, že sa materská spoločnosť v snahe znížiť svoje daňové zaťaženie rozhodla delokalizovať niektoré svoje služby nevyhnutne spojené s jej podnikaním do štátu s nižšou mierou zdanenia.

117. Existenciu vyslovene umelej konštrukcie, ktorej účelom je vyhnúť sa vnútroštátnym daňovým právnym predpisom, možno teda preukázať len na základe objektívnych okolností.

118. K rovnakému záveru dospejeme aj vtedy, ak sa znovu oprieme o judikatúru Súdneho dvora týkajúcu sa pojmu „zneužitie práva“. Podľa tejto judikatúry sa zneužitie musí preukázať práve len na základe objektívnych okolností.⁶² Ako sa nedávno v už citovanom rozsudku Halifax a i. vyslovil Súdny dvor, zneužívanie je možné konštatovať len vtedy, ak sa s ohľadom na „celok objektívnych prvkov“ preukáže, že základným účelom daných operácií je získanie daňovej výhody, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľom sledovaným právnymi predpismi.⁶³

119. Príslušné vnútroštátne orgány, ktorým toto konštatovanie prislúcha, nemajú teda skúmať, aký bol subjektívny zámer účastníkov, ktorého dôkaz by bolo veľmi ťažké zabezpečiť a ktorý by bol zdrojom právnej neistoty. Majú vychádzať z objektívnych okolností, akými sú napríklad tajná dohoda medzi vývozcom a dovozcom⁶⁴ alebo čisto umelá povaha daných plnení, ako aj právne,

62 — Pozri rozsudok Emsland-Stärke (už citovaný, body 52 a 53) a posúdenie kritérií uvedených v tomto rozsudku, ktoré uskutočnil generálny advokát Poiares Maduro vo svojich návrhoch vo veci Halifax a i., C-255/02 (rozsudok z 21. februára 2006, Zb. s. I-1609).

63 — Rozsudok Halifax a i., už citovaný, body 74 a 75.

64 — Rozsudok Emsland-Stärke, už citovaný, bod 53. Emsland-Stärke vyviezol do tretej krajiny tovar, ktorý bol takmer vzápätí znovu vyvezený do Spoločenstva za úhradu príslušných dovozných ciel, ktorých suma však bola nižšia než suma vývozných náhrad priznaných vývozcom. Otázkou bolo, či si v takomto prípade mohol vývozca nárokovat vývozné náhrady.

ekonomické a/alebo personálne prepojenie medzi podnikateľmi zapojenými do plánu zníženia daňového bremena.⁶⁵

v hostiteľskom štáte a podstaty daných transakcií, pričom nie je potrebné zaoberať sa subjektívnymi motívmi alebo zámermi spoločníkov.

120. Ak túto analýzu premietneme do rámca prejednávanej veci, narazíme opäť na objektívne kritériá navrhované Spojeným kráľovstvom a Komisiou. Sme totiž konfrontovaní so situáciou, keď si spoločnosť rezident založila ovládanú dcérsku spoločnosť v členskom štáte s výhodnejším daňovým systémom, než aký platí v štáte pôvodu, a s touto dcérskou spoločnosťou realizovala transakcie, ktoré mali za následok zníženie jej daňovej povinnosti v uvedenom štáte.

122. Práve s ohľadom na tieto úvahy sa budem ďalej zaoberať otázkou, či je právna úprava Spojeného kráľovstva o OZS vhodným prostriedkom boja proti daňovým únikom a či nejde nad rámec tohto cieľa.⁶⁶

123. Účelom predmetnej právnej úpravy je, ako som už spomínal, boj proti machináciám so ziskom dosiahnutým spoločnosťou, ktorá je daňovým rezidentom v Spojenom kráľovstve a založí si dcérsku spoločnosť v krajine s nízkou úrovňou zdanenia a v rámci skupiny uskutočňuje transakcie, ktorých hlavným cieľom je prevod tohto zisku na danú dcérsku spoločnosť.

121. Ako som už uviedol, v takom prípade sa dôkazy o tom, že umiestnenie tejto dcérskej spoločnosti a predmetné transakcie nemohli sledovať iný účel než dosiahnutie zníženia dane, ktorý je v rozpore s cieľom slobody usadiť sa, zakladá na skúmaní reálnosti umiestnenia dcérskej spoločnosti

124. Inkriminovaný postup teda spočíva v tom, že materská spoločnosť zníži svoj zdaniteľný zisk tým, že svojej dcérskej spoločnosti zaplatí za služby a bude sa spoliehať na to, že sa zisk tejto dcérskej spoločnosti bude v hostiteľskom štáte zdaňovať omnoho nižšou sadzbou, než aká sa uplatňuje v štáte pôvodu.

65 — Rozsudok Halifax a i., už citovaný, bod 81. Predmetom tohto konania boli praktiky daňovníkov, ktorí realizovali operácie oslobodené od dane, a ktorí preto nemohli vôbec alebo mohli len čiastočne započítať daň z pridanej hodnoty (DPH) odvodenú v súvislosti so stavebnými prácami. Tieto praktiky spočívali v prevode prenájmu postavenej nehnuteľnosti na nimi ovládaný subjekt, ktorý mal právo rozhodnúť sa pre zdanenie nájmu tejto nehnuteľnosti a týmto spôsobom počítať celú DPH uhradenú z nákladov na stavbu.

66 — Rozsudok z 15. mája 1997, Futura Participations a Singer, C-250/95, Zb. s. I-2471, bod 26 a tam citovaná judikatúra, ako aj rozsudky z 21. novembra 2002, X a Y, už citovaný, bod 49, a De Lasteyrie du Saillant, už citovaný, bod 49.

125. Zahrnutím ziskov dosiahnutých OZS do základu dane materskej spoločnosti predmetná právna úprava bezpochyby potláča účinky takého konania. Daná právna úprava teda náležitým spôsobom zaručuje dosiahnutie účelu, na ktorý bola prijatá.

126. Zostáva ešte preskúmať, či nejde nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie tohto cieľa.

127. Právna úprava Spojeného kráľovstva o OZS sa, ako som už uviedol, vzťahuje na situácie, keď je dcérska spoločnosť spoločnosťou rezidenta, ktorá ju ovláda, usadená v štáte, v ktorom sa jej zisk zdaňuje v sadzbe nižšej než sú tri štvrtiny dane, ktorá by sa zaplatila, ak by sa tento zisk zdaňoval v Spojenom kráľovstve.

128. Táto právna úprava stanovuje tiež päť výnimiek, ktoré vylučujú jej uplatnenie. Pripomínam, že tieto výnimky sa vzťahujú na prípady, keď dcérska spoločnosť vypláca významnú časť svojho zisku materskej spoločnosti alebo ak vykonáva niektoré, najmä obchodné aktivity, alebo ak dodržiava „podmienku kótovania na verejnej burze“, alebo aj vtedy, keď výška zdaniteľného zisku OZS

nepresiahne určitú sumu. Ak žiadna z prvých štyroch podmienok nie je splnená, zákon o OZS sa neuplatní len v prípade, ak spoločnosť vyhovie „skúške pohnútky“.

129. Táto skúška zahŕňa dve kumulatívne podmienky, z ktorých prvá sa týka transakcií realizovaných medzi OZS a jej materskou spoločnosťou a druhá umiestnenia dcérskej spoločnosti.

130. Po prvé, ak sa transakciami, ktoré dokumentujú zisky dcérskej spoločnosti za predmetné zdaňovacie obdobie, dosiahne zníženie dane, ktorá by bola bývala splatná v Spojenom kráľovstve, ak by sa tieto transakcie neboli uskutočnili, a ak toto zníženie presiahne istú sumu, je daňovník povinný preukázať, že zníženie dane v Spojenom kráľovstve nebolo hlavným ani jedným z hlavných cieľov týchto transakcií.

131. Po druhé je daňovník povinný preukázať, že hlavným a ani jedným z hlavných dôvodov existencie dcérskej spoločnosti v danom zdaňovacom období nebolo zníženie dane v Spojenom kráľovstve cestou odčerpania zisku v tomto členskom štáte.

132. Okrem toho existuje zoznam krajín, v ktorých je za určitých podmienok uplatnenie právnej úpravy o OZS vylúčené.

133. Napokon je tiež vhodné pripomenúť, že právna úprava Spojeného kráľovstva o OZS obsahuje systém započítavania dane odvedenej dcérskou spoločnosťou v hostiteľskom štáte, a to s cieľom zabrániť tomu, aby tieto zisky boli z dôvodu ich pripísania materskej spoločnosti predmetom dvojitého zdanenia.

134. Írsko tvrdí, že cieľ sledovaný touto právnou úpravou by sa mohol dosiahnuť aj menej obmedzujúcimi opatreniami, ako napríklad výmenou informácií v zmysle smernice 77/799. Uvádza tiež, že k takejto výmene môže dôjsť aj na základe dohovoru uzavretého 2. júna 1976 medzi Spojeným kráľovstvom Veľkej Británie a Severného Írska a Írskom o vylúčení dvojitého zdanenia a predchádzaní daňovým únikom vo veciach daní z príjmov a kapitálových ziskov. Napokon dodáva, že uplatnením predmetnej právnej úpravy sa materským spoločnostiam rezidentom v Spojenom kráľovstve, ktoré majú v Írsku dcérsku spoločnosť, ukladá značné a neúmerné bremeno.

135. Tieto argumenty Írska ma vôbec nepresvedčili. Je pravda, že výmeny informácií v zmysle smernice 77/799 slúžia na boj proti

daňovým únikom a že na túto smernicu Súdny dvor často poukazoval ako na smernicu poskytujúcu členským štátom dostatočné možnosti na zvládnutie administratívnych ťažkostí spojených s oboznamovaním sa so situáciou daňovníkov nerezidentov.⁶⁷

Takisto je pravda, že právnou úpravou Spojeného kráľovstva o OZS sa zavádza domnienka. Čiže keď sa neuplatní žiadna z prvých štyroch vyššie uvedených podmienok a keď transakcie uskutočnené medzi dcérskou a materskou spoločnosťou majú za následok zníženie, vo viac než minimálnom rozsahu, dane, ktorú by bola materská spoločnosť povinná odvieť, ak by k daným transakciám nebolo došlo, bremeno dôkazu o tom, že k daňovému úniku nedošlo, znáša daňovník.

136. Vzhľadom na osobitnú situáciu, na ktorú sa vzťahuje predmetná právna úprava, však nie som presvedčený o tom, že by sa výmenami informácií v zmysle smernice 77/799 mohla doceliť efektívnosť porovnateľná s efektívnosťou uvedenej právnej úpravy. Taktiež nesúhlasím ani so záverom, že by sa táto právna úprava mala z dôvodu domnienky, ktorú zavádza, vnímať tak, že spoločnostiam, na ktoré sa vzťahuje, ukladá neprímerané bremeno.

67 — Pozri najmä rozsudky zo 14. februára 1995, Schumacker, C-279/93, Zb. s. I-225, bod 45, a z 28. októbra 1999, Vestergaard, C-55/98, Zb. s. I-7641, bod 26. Pre príklad z nedávnej minulosti pozri rozsudok zo 4. marca 2004, Komisia/Francúzsko, C-334/02, Zb. s. I-2229, bod 31.

137. Právna úprava Spojeného kráľovstva o OZS sa totiž vzhľadom na všetky podmienky uplatňovania a výnimiek uplatňuje len za presne vymedzených okolností zodpovedajúcich okolnostiam prejednávaneho prípadu, v ktorom riziko daňového úniku existuje s najväčšou pravdepodobnosťou.

138. Ako na pojednávaní uviedla Komisia, umelo vykonštruovanú OZS je oveľa ľahšie založiť, ak má poskytovať služby ako keď má zabezpečovať výrobu nejakého spotrebného výrobku. Preto keď dané služby, ako v predmetnom prípade, spočívajú v získavaní a poskytovaní prostriedkov dcérskym spoločnostiam globálnej skupiny Cadbury, možno ich v mene OZS vďaka moderným komunikačným prostriedkom zabezpečovať prostredníctvom zamestnancov a informačných technológií, ktoré sa v Írsku fyzicky ani materiálne nenachádzajú. V prípade takýchto služieb nemusí mať spoločnosť, formálne založená v Dubline, v tomto meste žiadnu materiálnu zložku a môže slúžiť len ako tzv. „poštová schránka“.

139. Pritom je pravdepodobné, že o takýchto konštrukciách možno o to viac hovoriť v prípadoch, keď je OZS založená v štáte s nízkou mierou zdanenia. Ostatne skutočnosť, že transakcie, ktoré sa uskutočnili medzi OZS a jej materskou spoločnosťou, mali za následok zníženie daňovej povinnosti

v Spojenom kráľovstve vo viac než minimálnom rozsahu, a skutočnosť, že nedošlo k vyplateniu dividend zdaniteľných v štáte pôvodu, predstavujú objektívne okolnosti, ktorými možno domnienku o daňovom úniku potvrdiť.

140. V takom prípade vzhľadom na ľahkosť, s akou možno takéto služby delokalizovať, nepovažujem za neprimerané konanie, ktorým členský štát zavádza domnienku daňového úniku, namiesto toho, aby sa spoliehal na poskytnutie informácií *a posteriori*.

141. Okrem toho existencia takejto úpravy je vyjadrením záujmu prispieť k právnej istote hospodárskych subjektov. V uvedenom prípade môžu totiž vďaka nej o existencii domnienky daňového úniku vopred vedieť. Tieto subjekty sú tak upozornené na to, že musia vedieť preukázať reálne dôvody umiestnenia svojej dcérskej spoločnosti v hostiteľskom štáte, ako aj podstatu s ňou uskutočnených transakcií.

142. Nemyslím si preto, že by príprava týchto dôkazov predstavovala neprimeranú pracovnú záťaž. Je možné si predstaviť, že by sa takéto dôkazy museli predkladať v rámci „bežnej“ daňovej kontroly, uskutočňovanej na základe všeobecného právneho režimu,

ktorého predmetom je boj proti daňovým únikom.⁶⁸ Predmetná právna úprava tým, že vopred stanovuje prípady, v ktorých sa musia takéto dôkazy predložiť, je podľa môjho názoru hospodárskym subjektom skôr na prospech.

143. Dôležité však je, aby predmetnú zákonnú domnienku bolo v skutočnosti možné vyvrátiť. Ako to plným právom uviedlo viacero členských štátov a Komisia, to, že sa neuplatní žiadna z prvých štyroch výnimiek, a okolnosť, že transakcie realizované medzi dcérskou a materskou spoločnosťou mali za následok významné zníženie daňovej povinnosti v Spojenom kráľovstve, nepostačujú ako dôkaz toho, že ide o vyslovene umelú konštrukciu.

144. Nemožno vylúčiť, že služby, ktoré boli predmetom daných transakcií, sú reálnymi aktivitami dcérskej spoločnosti v hostiteľskom štáte. Rovnako môže mať dcérska spoločnosť oprávnené dôvody na nerozdelenie zisku v rozsahu stanovenom predmetnou právnou úpravou. Je preto dôležité, aby domnienku zavedenú spornou právnou úpravou bolo možné vyvrátiť, a tým

68 — Vnútroštátny súd neposkytol v tomto smere žiadne informácie. Možno však predpokladať, že založenie umelo vykonštruovanej OZS s cieľom vyhnúť sa plateniu vnútroštátnych daní by mohlo spadať pod zásadu odvodenú House of Lords vo veci *W. T. Ramsay Ltd. proti Inland Revenue Commissioners* [1982] A. C. 300, podľa ktorej v prípade, ak daňová operácia spočíva v sérii umelo vykonštruovaných operácií, ktorých cieľom nie je nič iné ako zníženie daní, treba postupovať tak, že sa zdaní výsledok operácie ako celku (*Simon's Direct Tax Service*, Butterworths, Londýn, 2005, 7. zväzok, odseky 12.203 až 12.211).

obmedziť pôsobnosť tohto zákona len na vyslovene umelé konštrukcie určené na obchádzanie vnútroštátnych daňových právnych predpisov.

145. V súlade s judikatúrou by takýto dôkaz mal vedieť zabezpečiť daňovník podľa vnútroštátnych právnych zásad dokazovania, avšak s tým, že nebude ohrozená účinnosť práva Spoločenstva.⁶⁹

146. Práve vďaka skúške pohnútky by mali mať v systéme spornej právnej úpravy vnútroštátne správne orgány možnosť prihliadnuť na osobitnú situáciu každého daňovníka.

147. Komisia za podpory belgickej a cyperskej vlády tvrdí, že táto skúška nie je absolútne uspokojivá, jednak preto, že nič nenaznačuje tomu, že by britské daňové orgány dane akokoľvek posudzovali reálne činnosti dcérskej spoločnosti, a jednak preto, že takáto skúška vedie k zachovaniu pôsobnosti právnej úpravy o OZS na spoločnosti,

69 — Pozri v tomto zmysle rozsudok *Emsland-Stärke*, už citovaný, body 52 až 54 a tam citovanú judikatúru.

ktoré mali v úmysle využiť nižšiu sadzbu dane v hostiteľskom štáte. Komisia pripomína, že takáto voľba nezakladá vyslovene umelú konštrukciu.

148. Aj keby sa výklad skúšky pohnútky uskutočnený Komisiou ukázal ako odôvodnený, stále by som sa domnieval, že právna úprava Spojeného kráľovstva o OZS ide nad rámec toho, čo si vyžaduje boj proti daňovým únikom. Ako som už spomínal, okolnosť, že sa spoločnosť v úmysle znížiť svoje daňové zaťaženie rozhodla sústrediť poskytovanie služieb v členskom štáte s oveľa výhodnejším daňovým systémom, nedokazuje existenciu vyslovene umelej konštrukcie.

149. No vzhľadom na vnútroštátnym súdom poskytnutý opis právneho rámca nie je isté, že sa má skúška pohnútky vykladať takýmto spôsobom. Preto neviem s určitosťou povedať, či prvá časť tejto skúšky týkajúca sa služieb, ktoré mali za následok významné zníženie daňovej povinnosti v Spojenom kráľovstve, umožňuje alebo neumožňuje daňovníkovi, aby bol oslobodený od uplatňovania danej právnej úpravy, ak preukáže reálnosť týchto služieb. Rovnako nie je jasné, či sa druhá časť spája so subjektívnymi motívmi spoločníkov alebo či jej možno vyhovieť vtedy, keď daňovník dokáže skutočné dôvody umiestnenia dcérskej spoločnosti v hostiteľskom štáte.

150. V tejto súvislosti zastávam názor, že otázkou, či skúšku pohnútky možno vykladať spôsobom umožňujúcim obmedziť uplatňovanie tohto zákona na vyslovene umelú konštrukcie určené na obchádzanie vnútroštátnych daňových právnych predpisov, sa má zaoberať vnútroštátny súd, ktorý je príslušný na overenie zlučiteľnosti právnej úpravy OZS s právom Spoločenstva.

151. Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy zastávam názor, že na prejudiciálnu otázku treba odpovedať tak, že s článkami 43 ES a 48 ES nie je v rozpore taká právna úprava, podľa ktorej sa do základu dane materskej spoločnosti rezidenta zahŕňajú zisky dosiahnuté OZS usadenou v inom členskom štáte, keď sa na tieto zisky vzťahuje v tomto štáte oveľa nižšia úroveň zdanenia, než aká platí v štáte, v ktorom je materská spoločnosť rezidentom, ak sa táto právna úprava vzťahuje výlučne na vyslovene umelú konštrukcie určené na obchádzanie vnútroštátneho zákona. Takáto právna úprava teda musí daňovníkovi umožniť, aby sa oslobodil od jej uplatňovania, ak preukáže, že ovládaná dcérska spoločnosť je reálne zriadená v štáte usadenia a transakcie, ktoré mali za následok zníženie daňového zaťaženia materskej spoločnosti, predstavujú v tomto štáte skutočne realizované služby, ktoré vzhľadom na činnosť tejto spoločnosti neboli bez hospodárskeho významu.

V — Návrh

152. Vzhľadom na všetky tieto úvahy navrhujem na otázku položenú Special Commissioners odpovedať takto:

Články 43 ES a 48 ES sa majú vykladať v tom zmysle, že s článkami 43 ES a 48 ES nie je v rozpore taká právna úprava, podľa ktorej sa do základu dane materskej spoločnosti rezidenta zahŕňajú zisky dosiahnuté ovládanou zahraničnou spoločnosťou usadenou v inom členskom štáte, keď sa na tieto zisky vzťahuje v tomto štáte oveľa nižšia úroveň zdanenia, než aká platí v štáte, v ktorom je materská spoločnosť rezidentom, ak sa táto právna úprava vzťahuje výlučne na vyslovene umelé konštrukcie určené na obchádzanie vnútroštátneho zákona. Takáto právna úprava teda musí daňovníkovi umožniť, aby sa oslobodil od jej uplatňovania, ak preukáže, že ovládaná dcérska spoločnosť je reálne zriadená v štáte usadenia a transakcie, ktoré mali za následok zníženie daňového zaťaženia materskej spoločnosti, predstavujú v tomto štáte skutočne realizované služby, ktoré vzhľadom na činnosť tejto spoločnosti neboli bez hospodárskeho významu.