

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (velkého senátu)

12. září 2006 *

Ve věci C-196/04,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Special Commissioners of Income Tax, Londýn (Spojené království) ze dne 29. dubna 2004, došlým Soudnímu dvoru dne 3. května 2004, v řízení

Cadbury Schweppes plc,

Cadbury Schweppes Overseas Ltd

proti

Commissioners of Inland Revenue,

SOUDNÍ DVŮR (velký senát),

ve složení V. Skouris, předseda, P. Jann a A. Rosas, předsedové senátů, J. N. Cunha Rodrigues, R. Silva de Lapuerta, K. Lenaerts (zpravodaj), E. Juhász, G. Arestis a A. Borg Barthet, soudci,

* Jednací jazyk: angličtina.

generální advokát: P. Léger,
vedoucí soudní kanceláře: C. Strömholm, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 13. prosince 2005,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Cadbury Schweppes plc a Cadbury Schweppes Overseas Ltd J. Ghoshem, barrister, a J. Hendersonem, adviser,

- za vládu Spojeného království R. Caudwell, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s D. Andersonem, QC, jakož i M. Lester a D. Ewartem, barristers,

- za belgickou vládu E. Dominkovits, jako zmocněnkyní,

- za dánskou vládu J. Moldem, jako zmocněncem,

- za německou vládu A. Tiemann a U. Forsthoffem, jako zmocněnci,

- za španělskou vládu L. Fraguas Gadea a M. Muñoz Pérezem, jako zmocněnci,

- za francouzskou vládu G. de Berguesem a C. Mercier, jako zmocněnci,

- za Irsko D. O'Haganem, jako zmocněncem, ve spolupráci s R. L. Nesbitem a A. Collinsem, SC, jakož i P. McGarrym, BL,

- za italskou vládu I. M. Bragugliou, jako zmocněncem, ve spolupráci s A. Cingolem, avvocato dello Stato,

- za kyperskou vládu A. Pantazi, jako zmocněnkyní,

- za portugalskou vládu L. Fernandesem a J. de Menezes Leitãem, jako zmocněnci,

- za finskou vládu A. Guimaraes-Purokoski, jako zmocněnkyní,

- za švédskou vládu A. Krusem a I. Willfors, jako zmocněnci,

- za Komisi Evropských společenství R. Lyalem, jako zmocněncem,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 2. května 2006,

vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 43 ES, 49 ES a 56 ES.

- 2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi Cadbury Schweppes plc (dále jen „CS“) a Cadbury Schweppes Overseas Ltd (dále jen „CSO“) a Commissioners of Inland Revenue ve věci zdanění této posledně uvedené společnosti, pokud jde o zisk, kterého dosáhla v roce 1996 Cadbury Schweppes Treasury International (dále jen „CSTI“), dceřiná společnost skupiny Cadbury Schweppes, se sídlem v International Financial Services Center (centrum mezinárodních finančních služeb) v Dublinu (Irsko) (dále jen „IFSC“).

Vnitrostátní právní předpisy

- 3 Podle daňových předpisů Spojeného království Velké Británie a Severního Irsku společnost, která je ve smyslu uvedených právních předpisů v tomto členském státě rezidentem (dále jen „společnost-rezident“), podléhá v tomto státě dani z příjmů právnických osob, pokud jde o její celosvětový zisk. Ten zahrnuje zisky poboček nebo zastoupení, jejichž prostřednictvím společnost-rezident vykonává svou činnost mimo Spojené království.

- 4 Společnost-rezident naproti tomu v zásadě není poplatníkem daně, pokud jde o zisky jejích dceřiných společností při jejich dosažení. Není zdaňována ani z dividend vyplacených dceřinou společností usazenou ve Spojeném království. Dividendy vyplacené společnosti-rezidentu dceřinou společností usazenou v zahraničí jsou zdaňovány u uvedené společnosti-rezidenta. K zamezení dvojího zdanění daňové předpisy Spojeného království nicméně přiznávají společnosti-rezidentu slevu na dani ve výši daně uhrazené zahraniční dceřinou společností při dosažení zisku.

- 5 Právní předpisy Spojeného království o ovládaných zahraničních společnostech (dále jen „OZS“) obsahují výjimku z obecného pravidla, podle něž společnost-rezident není zdaňována ze zisku dceřiné společnosti při jeho dosažení.

- 6 Tato právní úprava, která je obsažena v člancích 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), stanoví, že zisky OZS – tedy podle znění uvedené právní úpravy použitelné v rozhodné době z hlediska skutečností v původním řízení (dále jen „právní předpisy o OZS“) zahraniční společnosti, v níž vlastní více než 50 % společnost-rezident – jsou připsány této posledně uvedené společnosti a zdaněny u této společnosti, přičemž se uplatní sleva na dani na základě daně uhrazené OZS ve státě, v němž je usazena. Pokud jsou tyto zisky následně vyplaceny formou dividend společnosti-rezidentu, daň ze zisku OZS zaplacená touto společností ve Spojeném království je považována za dodatečnou daň zaplacenou touto společností v zahraničí a opravňuje ke slevě na dani započitatelné na daň dlužnou společností-rezidentem z těchto dividend.

- 7 Právní předpisy o OZS se použijí, pokud se na OZS ve státě, v němž je usazena, vztahuje „nižší úroveň zdanění“, což je na základě těchto právních předpisů případ každého účetního období, během něž je daň zaplacená OZS nižší než tři čtvrtiny výše daně, která by byla zaplacená ve Spojeném království ze zdanitelných zisků tak, jak by byly vyčísleny pro účely zdanění v tomto členském státě.

8 Zdanění vyplývající z uplatnění právních předpisů o OZS je doprovázeno určitými výjimkami. Podle znění těchto právních předpisů v době rozhodné z hlediska skutečností v původním řízení k tomuto zdanění nedojde v následujících případech:

— pokud OZS přijme „příjemnou politiku vyplácení“, což znamená, že určitý procentní podíl (90 % v roce 1996) jejich zisků je vyplacen do 18 měsíců od jejich dosažení a zdaněn u společnosti-rezidenta;

— pokud OZS vykonává „činnosti osvobozené od daně“ ve smyslu uvedených právních předpisů, jako jsou některé obchodní činnosti vykonávané obchodní provozovnou;

— pokud OZS dodržuje „podmínky kótování na veřejném trhu“, což znamená, že 35 % hlasovacích práv má veřejnost, dceřiná společnost je zapsaná na burze a její cenné papíry jsou obchodovány na uznané akciové burze, a

— pokud zdanitelný zisk OZS nepřekročí částku stanovenou na 50 000 GBP (výjimka *de minimis*).

9 Zdanění stanovené právními předpisy o OZS je vyloučeno rovněž tehdy, pokud splní takzvaný „test motivu“. Tento test zahrnuje dvě kumulativní podmínky.

- 10 Jednak, pokud transakce, které vytvořily zisky OZS za dotčené účetní období, vedly ke snížení daně ve Spojeném království v porovnání s daní, která by musela být zaplacená, pokud by se tyto transakce neuskutečnily, a pokud rozsah tohoto snížení přesahuje určitou hranici, společnost-rezident musí prokázat, že toto snížení nebylo hlavním cílem nebo jedním z hlavních cílů těchto transakcí.
- 11 Kromě toho, společnost-rezident musí prokázat, že hlavní důvod nebo jeden z hlavních důvodů existence OZS nespočíval, pokud jde o dotčené účetní období, v dosažení snížení daně ve Spojeném království prostřednictvím neoprávněného použití zisku. Podle uvedených právních předpisů jde o neoprávněné použití zisku, jestliže lze rozumně předpokládat, že pokud by OZS nebo jakákoliv s ní propojená společnost usazená mimo Spojené království neexistovala, příjmy by získala osoba usazená ve Spojeném království a u této osoby by byly zdaněny.
- 12 Předkládací rozhodnutí rovněž upřesňuje, že daňové orgány Spojeného království v roce 1996 zveřejnily seznam států, v nichž může být za určitých podmínek OZS založena a v nichž může vykonávat svou činnost s tím, že se má za to, že splňuje podmínky umožňující, aby nepodléhala zdanění stanovenému právními předpisy o OZS.

Skutkový základ sporu v původním řízení a předběžná otázka

- 13 CS, společnost-rezident, je mateřskou společností skupiny Cadbury Schweppes, kterou tvoří společnosti usazené ve Spojeném království, jiných členských státech a třetích státech. Součástí této skupiny jsou mimo jiné dvě dceřiné společnosti v Irsku, Cadbury Schweppes Treasury Services (dále jen „CSTS“) a CSTI, které CS vlastní nepřímo prostřednictvím řetězce dceřiných společností, v jehož čele stojí CSO.

- 14 CSTS a CSTI, které mají sídlo v IFSC, v rozhodné době z hlediska skutečností v původním řízení podléhaly 10 % sazbě daně.
- 15 Činnost CSTS a CSTI spočívá v získávání finančních prostředků a jejich poskytování dceřiným společnostem skupiny Cadbury Schweppes.
- 16 Podle předkládacího rozhodnutí byla CSTS nahrazena podobnou strukturou, jež zahrnovala společnost se sídlem na Jersey. Byla založena s trojím účelem. Šlo zaprvé o odstranění těžkostí daňové povahy, se kterými se setkávali kanadští daňoví poplatníci vlastníci prioritní akcie CS, zadruhé o to, vyhnout se povinnosti získat povolení orgánů Spojeného království k zahraničním půjčkám, a zatřetí o snížení daní vybíraných srážkou z dividend vyplacených v rámci skupiny podle režimu směrnice Rady 90/435/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států (Úř. věst. L 225, s. 6; Zvl. vyd. 09/01, s. 147). Podle uvedeného rozhodnutí bylo možné těchto tří cílů dosáhnout, kdyby byla CSTS založena v souladu s právními předpisy Spojeného království a kdyby byla usazená v tomto členském státě.
- 17 CSTI je dceřinou společností CSTS. Podle předkládacího soudu byla založena v Irsku, aby se na ni nevztahovaly určité daňové předpisy Spojeného království v devizové oblasti.
- 18 Podle předkládacího rozhodnutí je nesporné, že CSTS a CSTI byly založeny v Dublinu pouze za účelem umožnit, aby se na zisky spojené s činnostmi vnitřního financování skupiny Cadbury Schweppes mohl vztahovat daňový režim IFSC.

- 19 Vzhledem k sazbě daně, která se vztahuje na společnosti se sídlem v tomto centru, zisky CSTS a CSTI podléhaly „nižší úrovni zdanění“ ve smyslu právních předpisů o OZS. Pokud jde o účetní období 1996, daňové orgány Spojeného království se domnívaly, že na tyto dceřiné společnosti se nevztahuje žádná z podmínek umožňujících vyhnout se zdanění stanovenému uvedenými právními předpisy.
- 20 V důsledku toho Commissioners of Inland Revenue na základě právních předpisů o OZS rozhodnutím ze dne 16. srpna 2000 vyměřil CSO 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 tato posledně uvedená společnost, neboť CSTS za totéž účetní období zaznamenala ztrátu.
- 21 Dne 21. srpna 2000 CS a CSO podaly proti tomuto daňovému výměru opravný prostředek ke Special Commissioners of Income Tax, London. Před tímto orgánem tvrdily, že právní předpisy o OZS jsou v rozporu s články 43 ES, 49 ES a 56 ES.
- 22 Předkládající soud uvádí, že čelí řadě nejasností souvisejících s použitím práva Společenství na věc, kterou projednává.
- 23 Zprvée se táže, zda CS založením společností v jiných členských státech a vytvořením jejich základního kapitálu pouze za účelem využití výhodnějšího

daňového režimu, než je platný daňový režim ve Spojeném království, zneužila svobod zavedených Smlouvou o ES.

- 24 Za předpokladu, že CS pouze účinně využila uvedených svobod, se zadruhé táže, zda za okolností projednávaného případu musí být právní předpisy o OZS považovány za omezení výkonu těchto svobod nebo za diskriminaci.
- 25 Pro případ, že je třeba mít za to, že uvedené právní předpisy obsahují omezení svobod zakotvených ve Smlouvě, se předkládající soud zatřetí táže, zda případná okolnost, že CS neplatí vyšší daň než daň, kterou by CSTS a CSTI zaplatily, kdyby byly usazené ve Spojeném království, umožňuje vyloučit existenci takového omezení. Klade si rovněž otázku ohledně významu jednak rozdílů, které v určitých ohledech existují mezi pravidly pro výpočet daňové povinnosti týkající se příjmů CSTS, jakož i CSTI, a obvyklými pravidly použitelnými na dceřiné společnosti CS v uvedeném členském státě, a jednak skutečnosti, že ztráty jedné OZS nelze odečíst od zisků jiné OZS nebo od zisků CS a jejích dceřiných společností ve Spojeném království, ačkoliv by takový odpočet byl přípustný, kdyby CSTS a CSTI byly usazený v tomto členském státě.
- 26 Pro případ, že je třeba mít za to, že právní předpisy o OZS mohou založit diskriminaci, se začtvrté táže, zda je třeba učinit paralelu mezi skutkovým stavem v původním řízení a případem, kdy by CS založila dceřiné společnosti ve Spojeném království, nebo případem, kdy by dceřiné společnosti založila v členském státě, v němž se neuplatní nižší úroveň zdanění ve smyslu těchto právních předpisů.

- 27 Pro případ, že bude shledáno, že právní předpisy o OZS zakládají diskriminaci nebo omezení svobody usazování, se zapáté táže, zda tyto právní předpisy lze odůvodnit bojem proti daňovým únikům, jelikož jejich cílem je zabránit snížení nebo neoprávněnému použití zisku zdanitelného ve Spojeném království, a případně, zda je lze považovat za přiměřené s ohledem na jejich účel a na osvobození, jichž mohou využít společnosti, které jsou, na rozdíl od CS, s to v rámci testu motivu prokázat, že jejich cílem není daňový únik.
- 28 Vzhledem k těmto různým otázkám se Special Commissioners of Income Tax, London, rozhodl 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?“

K předběžné otázce

- 29 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda články 43 ES, 49 ES a 56 ES brání takovým vnitrostátním daňovým předpisům, jako jsou ty, jež jsou předmětem původního řízení, které za určitých okolností stanoví uložení daně mateřské společnosti ohledně zisků dosažených OZS.

- 30 Tuto otázku je třeba chápat tak, že se vztahuje rovněž k článku 48 ES, který stanoví, že se společnostmi založenými podle práva některého členského státu, které mají své sídlo, své správní ústředí nebo svou hlavní provozovnu uvnitř Společenství, se pro účely použití ustanovení Smlouvy o svobodě usazování zachází stejně jako s fyzickými osobami, které jsou státními příslušníky členských států, uvedenými v článku 43 ES.
- 31 V souladu s ustálenou judikaturou do věcné působnosti ustanovení Smlouvy o svobodě usazování náleží vnitrostátní ustanovení, která se uplatní v případě, kdy státní příslušník dotyčného členského státu vlastní podíl na základním kapitálu společnosti usazené v jiném členském státě umožňující mu vykonávat určitý vliv na rozhodování této společnosti a určovat její činnost (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 13. dubna 2000, Baars, C-251/98, Recueil, s. I-2787, bod 22, jakož i ze dne 21. listopadu 2002, X a Y, C-436/00, Recueil, s. I-10829, bod 37).
- 32 V projednávaném případě se právní předpisy o OZS týkají zdanění, za určitých podmínek, zisků dceřiných společností usazených mimo Spojené království, v nichž společnost-rezident vlastní podíl, prostřednictvím kterého je může ovládat. Musí být tedy přezkoumány s ohledem na články 43 ES a 48 ES.
- 33 I za předpokladu, že by tyto právní předpisy měly omezující účinky na volný pohyb služeb a volný pohyb kapitálu, jak tvrdí žalobkyně v původním řízení a Irsko, jsou takové účinky nevyhnutelným důsledkem případné překážky svobody usazování a v žádném případě neodůvodňují samostatný přezkum uvedených právních předpisů s ohledem na články 49 ES a 56 ES (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 14. října 2004, Omega, C-36/02, Sb. rozh. s. I-9609, bod 27).

- 34 Před zkoumáním právních předpisů o OZS s ohledem na články 43 ES a 48 ES je třeba odpovědět na úvodní otázku předkládajícího soudu směřující ke zjištění, zda skutečnost, že společnost usazená v jednom členském státě založí společnosti v jiných členských státech a vytvoří jejich základní kapitál pouze s cílem využít výhodnějšího daňového režimu platného v tomto posledně uvedeném státě, představuje zneužití svobody usazování.
- 35 Státní příslušníci členského státu se nemohou pokoušet vyhnout se svým vnitrostátním právním předpisům díky možnostem zavedeným Smlouvou. Nemohou se neoprávněně nebo podvodně domáhat norem Společenství (rozsudky ze dne 7. února 1979, *Knoors*, 115/78, Recueil, s. 399, bod 25; ze dne 3. října 1990, *Bouchoucha*, C-61/89, Recueil, s. I-3551, bod 14, a ze dne 9. března 1999, *Centros*, C-212/97, Recueil, s. I-1459, bod 24).
- 36 Nicméně skutečnost, že příslušník Společenství, fyzická nebo právnická osoba, měl v úmyslu využít výhodného zdanění platného v jiném členském státě než ve státě svého bydliště nebo sídla, sama o sobě neumožňuje zbavit jej možnosti dovolávat se ustanovení Smlouvy (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 11. prosince 2003, *Barbier*, C-364/01, Recueil, s. I-15013, bod 71).
- 37 Pokud jde o svobodu usazování, Soudní dvůr již rozhodl, že okolnost, že společnost byla založena v některém členském státě za účelem využití výhodnějších právních předpisů, není sama o sobě dostačující k učinění závěru o zneužití této svobody (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek *Centros*, bod 27, a rozsudek ze dne 30. září 2003, *Inspire Art*, C-167/01, Recueil, s. I-10155, bod 96).

- 38 Z toho vyplývá, jak zdůraznily žalobkyně v původním řízení a belgická vláda, jakož i na jednání kyperská vláda, že okolnost, že CS se v projednávaném případě rozhodla zřídit sídlo CSTS a CSTI v IFSC za přiznaným účelem využít výhodného daňového režimu, který s sebou takové usazení přináší, nepředstavuje sama o sobě zneužití. Tato okolnost tedy nevylučuje, aby se CS mohla dovolávat článků 43 ES a 48 ES (viz v tomto smyslu výše uvedené rozsudky Centros, bod 18, a Inspire Art, bod 98).
- 39 Je tedy třeba přezkoumat, zda články 43 ES a 48 ES brání použití takových právních předpisů, jako jsou právní předpisy o OZS.
- 40 Podle ustálené judikatury, i když přímé daně spadají do pravomoci členských států, musejí nicméně tyto členské státy při výkonu této pravomoci dodržovat právo Společenství (rozsudky ze dne 29. dubna 1999, Royal Bank of Scotland, C-311/97, Recueil, s. I-2651, bod 19; ze dne 7. září 2004, Manninen, C-319/02, Sb. rozh. s. I-7477, bod 19, a ze dne 13. prosince 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Sb. rozh. s. I-10837, bod 29).
- 41 Svoboda usazování, kterou článek 43 ES přiznává příslušníkům Společenství, a která pro ně zahrnuje přístup k samostatně výdělečným činnostem a jejich výkon, jakož i zřizování a řízení podniků za stejných podmínek jako jsou podmínky stanovené právními předpisy členského státu usazení pro jeho vlastní státní příslušníky, zahrnuje v souladu s článkem 48 ES pro společnosti založené podle právních předpisů některého členského státu, jež mají své sídlo, ústřední správu nebo hlavní provozovnu uvnitř Společenství, právo vykonávat své činnosti v dotyčném členském státě prostřednictvím dceřiné společnosti, pobočky nebo zastoupení (viz zejména rozsudek ze dne 21. září 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Recueil, s. I-6161, bod 35; výše uvedený rozsudek Marks & Spencer, bod 30, jakož i rozsudek ze dne 23. února 2006, Keller Holding, C-471/04, Sb. rozh. s. I-2107, bod 29).

- 42 I když podle svého znění směřují ustanovení Smlouvy týkající se svobody usazování k zajištění práva na vnitrostátní zacházení v hostitelském členském státě, brání rovněž tomu, aby členský stát původu bránil některému ze svých státních příslušníků nebo společnosti založené podle jeho právních předpisů v usazení v jiném členském státě (viz zejména rozsudek ze dne 16. července 1998, ICI, C-264/96, Recueil, s. I-4695, bod 21, jakož i výše uvedený rozsudek Marks & Spencer, bod 31).
- 43 V projednávaném případě je nesporné, že právní předpisy o OZS zacházejí rozdílně se společnostmi-rezidenty podle úrovně zdanění společnosti, v níž vlastní podíl, jehož prostřednictvím mohou tuto společnost ovládat.
- 44 Pokud totiž společnost-rezident založila OZS v členském státě, v němž tato OZS podléhá nižší úrovni zdanění ve smyslu právních předpisů o OZS, zisky dosažené takovou ovládanou společností jsou na základě těchto právních předpisů přičteny společnosti-rezidentu. Naproti tomu pokud byla ovládaná společnost založena a je zdaňována ve Spojeném království nebo ve státě, v němž nepodléhá nižší úrovni zdanění ve smyslu uvedených právních předpisů, tyto právní předpisy se nepoužijí a v souladu s právními předpisy Spojeného království o dani z příjmu právnických osob za takových okolností není společnosti-rezidentu uložena daň ze zisků ovládané společnosti.
- 45 Toto rozdílné zacházení vede k daňovému znevýhodnění společnosti-rezidenta, na niž se právní předpisy o OZS vztahují. I když se totiž zohlední, jak navrhuje vláda Spojeného království, jakož i dánská, německá, francouzská, portugalská, finská

a švédská vláda, případná okolnost, zmíněná předkládajícím soudem, že taková společnost-rezident nezaplatí ze zisků OZS, které spadají do působnosti uvedených právních předpisů, vyšší daň než daň, kterou by byly tyto zisky zdaněny, kdyby jich dosáhla dceřiná společnost usazená ve Spojeném království, nic to nemění na tom, že na základě takových právních předpisů je společnosti-rezidentu uložena daň ze zisků jiné právnické osoby. Tak tomu přitom není, pokud jde o společnost-rezidenta, jejíž dceřiná společnost je zřízená ve Spojeném království nebo jejíž dceřiná společnost usazená mimo tento členský stát nepodléhá nižší úrovni zdanění.

⁴⁶ Jak uplatňují žalobkyně v původním řízení, Irsko a Komise Evropských společenství, odlišné daňové zacházení vyplývající z právních předpisů o OZS a znevýhodnění, které z něj vyplývá pro společnosti-rezidenty vlastníci dceřinou společností, jež podléhá v jiném členském státě nižší úrovni zdanění, mohou bránit výkonu svobody usazování ze strany takových společností tím, že je odrazují od založení, nabytí nebo zachování dceřiné společnosti v členském státě, v němž tato společnost podléhá takové úrovni zdanění. Představují tak omezení svobody usazování ve smyslu článků 43 ES a 48 ES.

⁴⁷ Takové omezení lze připustit pouze tehdy, je-li odůvodněno naléhavými důvody obecného zájmu. V takovém případě je ještě třeba, aby bylo způsobitelné zaručit uskutečnění dotčeného cíle a aby nepřekračovalo meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 15. května 1997, Futura Participations a Singer, C-250/95, Recueil, s. I-2471, bod 26, a ze dne 11. března 2004, De Lasteyrie du Saillant, C-9/02, Recueil, s. I-2409, bod 49, jakož i výše uvedený rozsudek Marks & Spencer, bod 35).

- 48 Vláda Spojeného království, podporovaná dánskou, německou, francouzskou, portugalskou, finskou a švédskou vládou, uplatňuje, že právní předpisy o OZS mají bojovat proti zvláštní formě daňových úniků, která spočívá v tom, že společnost-rezident uměle převádí zisky z členského státu, kde jich bylo dosaženo, do členského státu s nízkou úrovní zdanění prostřednictvím založení dceřiné společnosti v tomto státě a provedením transakcí, jejichž hlavním účelem je takový převod ve prospěch této dceřiné společnosti.
- 49 V tomto ohledu z ustálené judikatury vyplývá, že existence zvýhodnění vyplývajícího z nízkého daňového zatížení, které se vztahuje na dceřinou společnost usazenou v jiném členském státě, než ve kterém byla založena mateřská společnost, neopravňuje sama o sobě tento posledně uvedený členský stát k tomu, aby toto zvýhodnění vyvážil méně příznivým daňovým zacházením s mateřskou společností (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 28. ledna 1986, Komise v. Francie, 270/83, Recueil, s. 273, bod 21; viz rovněž obdobně rozsudky ze dne 26. října 1999, Eurowings Luftverkehr, C-294/97, Recueil, s. I-7447, bod 44, jakož i ze dne 26. června 2003, Skandia a Ramstedt, C-422/01, Recueil, s. I-6817, bod 52). Nezbytnost předejít snížení daňových příjmů nepatří mezi cíle uvedené v čl. 46 odst. 1 ES ani mezi naléhavé důvody obecného zájmu způsobilé odůvodnit omezení svobody přiznané Smlouvou (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 3. října 2002, Danner, C-136/00, Recueil, s. I-8147, bod 56, jakož i výše uvedený rozsudek Skandia a Ramstedt, bod 53).
- 50 Z judikatury rovněž vyplývá, že pouhá skutečnost, že společnost-rezident zřídí vedlejší provozovnu, jako je dceřiná společnost, v jiném členském státě, nemůže založit obecnou domněnku o daňovém podvodu a odůvodnit opatření zasahující do výkonu základní svobody zaručené Smlouvou (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek ICI, bod 26; rozsudek ze dne 26. září 2000, Komise v. Belgie, C-478/98, Recueil, s. I-7587, bod 45; výše uvedený rozsudek X a Y, bod 62, jakož i rozsudek ze dne 4. března 2004, Komise v. Francie, C-334/02, Recueil, s. I-2229, bod 27).
- 51 Naproti tomu vnitrostátní opatření omezující svobodu usazování může být odůvodněno, pokud se vztahuje na čistě vykonstruované operace, jejichž cílem je

uniknout uplatnění právních předpisů dotyčného členského státu (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek ICI, bod 26; rozsudek ze dne 12. prosince 2002, Lankhorst-Hohorst, C-324/00, Recueil, s. I-11779, bod 37, a výše uvedené rozsudky De Lasteyrie du Saillant, bod 50, jakož i Marks & Spencer, bod 57).

52 Za účelem posouzení jednání osoby podléhající dani je třeba vzít v úvahu především cíl, který sleduje svoboda usazování (viz v tomto smyslu výše uvedené rozsudky Centros, bod 25, jakož i X a Y, bod 42).

53 Tímto cílem je umožnit státnímu příslušníkovi členského státu zřídit vedlejší provozovnu v jiném členském státě, aby tam vykonával svou činnost, a podporovat tak hospodářskou a společenskou provázanost uvnitř Společenství v oblasti samostatně výdělečných činností (viz rozsudek ze dne 21. června 1974, Reyners, 2/74, Recueil, s. 631, bod 21). Za tímto účelem má svoboda usazování příslušníkovi Společenství umožnit podílet se stálým a trvalým způsobem na hospodářském životě jiného členského státu, než je jeho stát původu, a mít z toho prospěch (rozsudek ze dne 30. listopadu 1995, Gebhard, C-55/94, Recueil, s. I-4165, bod 25).

54 S ohledem na tento cíl začlenění se do hostitelského členského státu pojem „usazení“ ve smyslu ustanovení Smlouvy o svobodě usazování zahrnuje účinný výkon hospodářské činnosti prostřednictvím stále provozovny v tomto členském státě po neurčitou dobu (viz rozsudky ze dne 25. července 1991, Factortame a další, C-221/89, Recueil, s. I-3905, bod 20, jakož i ze dne 4. října 1991, Komise v. Spojené království, C-246/89, Recueil, s. I-4585, bod 21). Předpokládá tedy skutečné usazení dotyčné společnosti v hostitelském členském státě a výkon skutečné hospodářské činnosti v tomto státě.

- 55 Z toho vyplývá, že k tomu, aby omezení svobody usazování mohlo být odůvodněno bojem proti zneužívání, specifickým cílem takového omezení musí být zabránit jednání spočívajícímu ve vytváření čistě vykonstruovaných operací, zbavených hospodářské podstaty, s cílem vyhnout se dani obvykle dlužné ze zisků z činností vykonávaných na území státu.
- 56 Stejně jako praxe uvedená v bodě 49 výše uvedeného rozsudku Marks & Spencer, která spočívá v převádění ztrát uvnitř skupiny společností na společnosti usazené v členských státech, které uplatňují nejvyšší daňové sazby, a ve kterých je v důsledku toho daňová hodnota těchto ztrát nejvyšší, typ jednání popsaného v předchozím bodě může ohrozit právo členských států uplatňovat jejich daňovou pravomoc ve vztahu k činnostem vykonávaným na jejich územích, a narušit tak vyvážené rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členskými státy (viz výše uvedený rozsudek Marks & Spencer, bod 46).
- 57 S ohledem na tyto úvahy je třeba posoudit, zda omezení svobody usazování vyplývající z právních předpisů o OZS může být odůvodněno bojem proti čistě vykonstruovaným operacím a zda je případně vzhledem k tomuto cíli přiměřené.
- 58 Uvedené právní předpisy se týkají situací, kdy společnost-rezident založila OZS, která podléhá v členském státě, v němž je usazena, úrovni zdanění nižší než tři čtvrtiny výše daně, která by musela být zaplácena ve Spojeném království, kdyby byly zisky této OZS zdaněny v tomto členském státě.
- 59 Tím, že právní předpisy o OZS stanoví zahrnutí zisků OZS, na niž se vztahuje velmi výhodný daňový režim, do základu daně společnosti-rezidenta, umožňují čelit praxi,

jejímž jediným účelem je vyhnout se dani obvykle dlužné ze zisků z činností vykonávaných na území státu. Jak zdůraznila francouzská, finská a švédská vláda, takové právní předpisy jsou tedy způsobilé dosáhnout cíle, s ohledem na nějž byly přijaty.

- 60 Dále je třeba ověřit, zda uvedené právní předpisy nepřekračují meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné.
- 61 Právní předpisy o OZS obsahují určité výjimky, kdy je zdanění zisků OZS u společnosti-rezidenta vyloučeno. Některé z těchto výjimek umožňují osvobodit od daně společnost-rezidenta v případech, kdy se existence čistě vykonstruovaných operací pouze pro daňové účely jeví jako vyloučená. Vyplacení téměř celého zisku OZS společnosti-rezidentu tak znamená neexistenci úmyslu společnosti-rezidenta vyhnout se dani ve Spojeném království. Výkon obchodní činnosti ze strany OZS vylučuje existenci vykonstruované operace, která by postrádala jakýkoliv skutečný hospodářský vztah k hostitelskému členskému státu.
- 62 V případě, že se neuplatní žádná z výjimek, lze zdanění stanovené právními předpisy o OZS vyloučit, pokud zřízení a činnost OZS splní test motivu. Tento test v podstatě vyžaduje, aby společnost-rezident prokázala, že jednak výrazné snížení daně ve Spojeném království, které je výsledkem transakcí uskutečněných mezi touto společností a OZS, nebylo hlavním cílem nebo jedním z hlavních cílů těchto transakcí, a jednak, že dosažení snížení uvedené daně prostřednictvím neoprávněného použití zisku ve smyslu uvedených právních předpisů nebylo hlavním důvodem nebo jedním z hlavních důvodů založení OZS.

- 63 Jak uvedli žalobci v původním řízení, belgická vláda a Komise, skutečnost, že nelze uplatnit žádnou z výjimek stanovených právními předpisy o OZS a že úmysl získat daňovou úlevu byl podnětem k založení OZS, jakož i provedení transakcí mezi touto posledně uvedenou společností a společností-rezidentem, nemůže stačit k vyvození závěru o existenci čistě vykonstruované operace, jejímž jediným účelem je vyhnout se uvedené dani.
- 64 Zjištění existence takové operace totiž vyžaduje, vedle subjektivního prvku spočívajícího v úmyslu získat daňové zvýhodnění, aby z objektivních skutečností vyplývalo, že přes formální dodržení podmínek stanovených právem Společenství nebylo cíle sledovaného svobodou usazování, jak je uveden v bodech 54 a 55 tohoto rozsudku, dosaženo (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 14. prosince 2000, Emsland-Stärke, C-110/99, Recueil, s. I-11569, body 52 a 53, a ze dne 21. února 2006, Halifax a další, C-255/02, Sb. rozh. s. I-1609, body 74 a 75).
- 65 Za těchto podmínek musí být k tomu, aby právní předpisy o OZS byly v souladu s právem Společenství, použití zdanění stanoveného uvedenými právními předpisy vyloučeno, pokud bez ohledu na existenci důvodů daňové povahy založení OZS odpovídá hospodářské realitě.
- 66 Toto založení musí odpovídat skutečnému usazení, jehož účelem je výkon skutečných hospodářských činností v hostitelském členském státě, jak to vyplývá z judikatury uvedené v bodech 52 až 54 tohoto rozsudku.
- 67 Jak navrhl na jednání vláda Spojeného království a Komise, toto zjištění musí spočívat na objektivních skutečnostech zjistitelných třetími osobami, které se

týkají zejména stupně fyzické existence OZS z hlediska prostor, zaměstnanců a vybavení.

- 68 Pokud by ověření takových skutečností vedlo ke zjištění, že OZS odpovídá fiktivnímu usazení a nevykonává na území hostitelského státu žádnou skutečnou hospodářskou činnost, bylo by třeba mít za to, že založení této OZS má charakter čistě vykonstruované operace. Tak by tomu mohlo být zejména v případě dceřiné společnosti typu „poštovní schránky“ nebo „náravníku“ (viz rozsudek ze dne 2. května 2006, Eurofood IFSC, C-341/04, Sb. rozh. s. I-3813, body 34 a 35).
- 69 Naopak, jak uvedl generální advokát v bodě 103 svého stanoviska, okolnost, že činnosti odpovídající ziskům OZS by mohly být vykonávány stejně tak i společností usazené na území členského státu, na němž je usazena společnost-rezident, nemůže stačit k vyvození závěru o existenci čistě vykonstruované operace.
- 70 Společnost-rezident, která je pro tyto účely v nejlepším postavení, musí dostat možnost předložit důkazy ohledně skutečnosti usazení OZS a skutečném charakteru její činnosti.
- 71 S přihlédnutím ke skutečnostem předloženým společností-rezidentem mají příslušné vnitrostátní orgány možnost za účelem získání nezbytných informací o skutečné situaci OZS využít mechanismů spolupráce a výměny informací mezi národními daňovými orgány zavedenými takovými právními nástroji, jaké zmiňuje Irsko ve svém písemném vyjádření, tedy směrnicí Rady 77/779/EHS ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států

v oblasti přímých daní (Úř. věst. L 336, s. 15), a pokud jde o projednávanou věc, úmluvou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovým únikům, pokud jde o daň z příjmu a z kapitálových výnosů, uzavřenou dne 2. června 1976 mezi Spojeným královstvím Velké Británie a Severního Irska a Irskem.

- 72 V projednávaném případě je věcí předkládajícího soudu ověřit, zda, jak tvrdí vláda Spojeného království, test motivu, jak je definován právními předpisy o OZS, lze vyložit tak, že umožňuje omezit použití zdanění stanoveného těmito právními předpisy na čistě vykonstruované operace, nebo zda naopak kritéria, na nichž spočívá tento test, znamenají, že pokud žádná z výjimek stanovených těmito právními předpisy není použitelná a pokud úmysl získat snížení daně ve Spojeném království patří k hlavním důvodům, které vedly k založení OZS, na mateřskou společnost se vztahuje působnost uvedených právních předpisů bez ohledu na neexistenci objektivních skutečností, které mohou poukazovat na existenci takové operace.
- 73 V prvním případě je třeba právní předpisy o OZS považovat za slučitelné s články 43 ES a 48 ES.
- 74 Naproti tomu v druhém případě bude třeba mít za to, jak uplatnily žalobkyně v původním řízení, Komise a na jednání i kyperská vláda, že uvedené právní předpisy jsou v rozporu s články 43 ES a 48 ES.
- 75 S přihlédnutím k výše uvedeným úvahám je namístě odpovědět na položenou otázku tak, že články 43 ES a 48 ES musí být vykládány v tom smyslu, že brání tomu, aby do základu daně společnosti-rezidenta usazené v některém členském státě byly zahrnuty zisky dosažené OZS v jiném členském státě, pokud se tam na tyto zisky vztahuje nižší úroveň zdanění, než je úroveň zdanění v prvním státě, s výjimkou

případu, kdy se takové zahrnutí týká pouze čistě vykonstruovaných operací, jejichž účelem je vyhnout se obvykle dlužné vnitrostátní dani. Uplatnění takového daňového opatření musí být tedy vyloučeno, pokud se na základě objektivních, třetími osobami zjistitelných skutečností ukáže, že bez ohledu na existenci důvodů daňové povahy je uvedená OZS skutečně usazena v hostitelském členském státě a vykonává zde skutečnou hospodářskou činnost.

K nákladům řízení

- 76 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení vzhledem ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (velký senát) rozhodl takto:

Články 43 ES a 48 ES musí být vykládány v tom smyslu, že brání tomu, aby do základu daně společnosti-rezidenta usazené v některém členském státě byly zahrnuty zisky dosažené ovládanou zahraniční společností v jiném členském státě, pokud se tam na tyto zisky vztahuje nižší úroveň zdanění, než je úroveň zdanění v prvním státě, s výjimkou případu, kdy se takové zahrnutí týká pouze čistě vykonstruovaných operací, jejichž účelem je vyhnout se obvykle dlužné vnitrostátní dani. Uplatnění takového daňového opatření musí být tedy vyloučeno, pokud se na základě objektivních, třetími osobami zjistitelných skutečností ukáže, že bez ohledu na existenci důvodů daňové povahy je uvedená ovládaná zahraniční společnost skutečně usazena v hostitelském členském státě a vykonává zde skutečnou hospodářskou činnost.

Podpisy.