

Zadeva C-196/04

Cadbury Schweppes plc in Cadbury Schweppes Overseas Ltd

proti

Commissioners of Inland Revenue

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki so ga vložili

Special Commissioners of Income Tax, London)

„Svoboda ustanavljanja – Zakonodaja o tujih odvisnih družbah – Vključevanje dobičkov tujih odvisnih družb v davčno osnovo matične družbe“

Povzetek sodbe

1. *Prosto gibanje oseb – Svoboda ustanavljanja*

(člena 43 ES in 48 ES)

2. *Prosto gibanje oseb – Svoboda ustanavljanja – Davčna zakonodaja*

(člena 43 ES in 48 ES)

1. Sama okoliščina, da družba rezidentka ustanovi poslovno enoto, kakršna je hčerinska družba, v drugi državi članici, ne ustvarja splošne domneve davčne goljufije in ne upravičuje ukrepa, ki škoduje izvajanju temeljne svoboščine, ki jo zagotavlja Pogodba. Vendar pa je nacionalni ukrep, s katerim se omejuje svoboda ustanavljanja, lahko upravičen z razlogi boja proti zlorabam, če je posebej namenjen povsem umetnim konstruktom brez gospodarske resničnosti, katerih cilj je izogibanje zakonodaji zadevne države članice in predvsem obid davka na dobiček, ustvarjenega z dejavnostjo na nacionalnem ozemlju, ki bi ga bilo običajno treba plačati.

(Glej točke 50, 51 in 55.)

2. Člena 43 ES in 48 ES je treba razlagati tako, da nasprotujeta temu, da se v davčno osnovo družbe rezidentke s sedežem v državi članici vključijo dobički, ki jih je TOD ustvarila v drugi državi članici, kadar za te dobičke v njej velja raven obdavčitve, nižja od ravni, ki se uporablja v prvi državi, razen če taka vključitev zadeva le povsem umetne konstrukte, namenjene temu, da se obide nacionalni davek, ki bi ga bilo običajno treba plačati. Tak obdavčitveni ukrep se zato ne sme izvesti takrat, ko se na podlagi objektivnih elementov, ki jih tretje osebe lahko preverijo, izkaže, da je omenjena TOD kljub razlogom davčne narave resnično nastanjena v državi članici gostiteljici in v njej opravlja dejanske gospodarske dejavnosti.

(Glej točko 75 in izrek.)

SODBA SODIŠČA (veliki senat)

z dne 12. septembra 2006(*)

„Svoboda ustanavljanja – Zakonodaja o tujih odvisnih družbah – Vključevanje dobičkov tujih odvisnih družb v davčno osnovo matične družbe“

V zadevi C-196/04,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki so ga vložili Special Commissioners of Income Tax, London (Združeno kraljestvo) z odločbo z dne 29. aprila 2004, ki je na Sodišče prispela 3. maja 2004, v postopku

Cadbury Schweppes plc,

Cadbury Schweppes Overseas Ltd

proti

Commissioners of Inland Revenue,

SODIŠČE (veliki senat),

v sestavi V. Skouris, predsednik, P. Jann in A. Rosas, predsednika senatov, J. N. Cunha Rodrigues, sodnik, R. Silva de Lapuerta, sodnica, K. Lenaerts (poročevalec), E. Juhász, G. Arestis in A. Borg Barthet, sodniki,

generalni pravobranilec: P. Léger,

sodna tajnica: C. Strömholm, administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 13. decembra 2005,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Cadbury Schweppes plc in Cadbury Schweppes Overseas Ltd J. Ghosh, barrister, in J. Henderson, adviser,
- za vlado Združenega kraljestva R. Caudwell, zastopnica, skupaj z D. Andersonom, QC, ter M. Lester in D. Ewartom, barristers,
- za belgijsko vlado E. Dominkovits, zastopnica,
- za dansko vlado J. Molde, zastopnik,

- za nemško vlado A. Tiemann in U. Forsthoff, zastopnika,
- za špansko vlado L. Fraguas Gadea in M. Muñoz Pérez, zastopnika,
- za francosko vlado G. de Bergues in C. Mercier, zastopnika,
- za Irsko D. O'Hagan, zastopnik, skupaj z R. L. Nesbittom in A. Collinsom, SC, ter P. McGarryjem, BL,
- za italijansko vlado I. M. Braguglia, zastopnik, skupaj z A. Cingolom, avvocato dello Stato,
- za ciprsko vlado A. Pantazi, zastopnica,
- za portugalsko vlado L. Fernandes in J. de Menezes Leitão, zastopnika,
- za finsko vlado A. Guimaraes-Purokoski, zastopnica,
- za švedsko vlado A. Kruse in I. Willfors, zastopnika,
- za Komisijo Evropskih skupnosti R. Lyal, zastopnik,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 2. maja 2006

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 43 ES, 49 ES in 56 ES.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbama Cadbury Schweppes plc (v nadaljevanju: CS) in Cadbury Schweppes Overseas Ltd (v nadaljevanju: CSO) ter Commissioners of Inland Revenue zaradi obdavčitve družbe CSO na dobičke, ki jih je leta 1996 ustvarila družba Cadbury Schweppes Treasury International (v nadaljevanju: CSTI), hčerinska družba skupine Cadbury Schweppes s sedežem v International Financial Services Center (center za mednarodne finančne storitve) v Dublinu (Irska) (v nadaljevanju: IFSC).

Nacionalna zakonodaja

3 Davčna zakonodaja Združenega kraljestva Velika Britanija in Severna Irska določa, da je družba, ki je rezidentka te države članice v smislu omenjene zakonodaje (v nadaljevanju: družba rezidentka) v tej državi članici zavezana za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb iz naslova svojega svetovnega dobička. Ta obsega dobičke, ki so jih ustvarile podružnice ali agencije, prek katerih družba rezidentka opravlja dejavnosti zunaj Združenega kraljestva.

4 Vendar pa se družba rezidentka na celoma ne obdavči na dobičke hčerinskih družb takrat, ko so bili dobički ustvarjeni. Prav tako se ne obdavči na dividende, ki jih je razdelila hčerinska družba s sedežem v Združenem kraljestvu. Dividende, ki jih je družbi rezidentki razdelila hčerinska družba s sedežem v tujini, pa se obdavčijo pri tej prvi družbi. V izogib dvojnega obdavčevanja davčna zakonodaja Združenega kraljestva kljub temu določa, da se družbi rezidentki dodeli davčni dobropis do višine davka, ki ga je plačala tuja hčerinska družba takrat, ko so bili dobički ustvarjeni.

5 Zakonodaja Združenega kraljestva o tujih odvisnih družbah (v nadaljevanju: TOD) vsebuje izjemo od splošnega pravila, po katerem se družbe rezidentke na dobičke hčerinske družbe ne

obdav?i takrat, ko so bili ustvarjeni.

6 Ta zakonodaja, ki izhaja iz ?lenov od 747 do 756 zakona o davkih na dohodek in od dohodkov pravnih oseb iz leta 1988 (Income and Corporation Taxes Act 1988) ter iz njegovih prilog od 24 do 26, dolo?a, da se dobi?ki TOD – to je v skladu z razli?ico te zakonodaje, ki se je uporabljala v ?asu dejanskega stanja v postopku v glavni stvari (v nadaljevanju: zakonodaja o TOD), tuja dru?ba, ki je v ve? kot 50-odstotni lasti dru?be rezidentke – pripišejo dru?bi rezidentki in se pri njej obdav?ijo s pomo?jo dav?nega dobropisa iz naslova davka, ki ga je pla?ala TOD v dr?avi, v kateri ima sede? . ?e se ti isti dobi?ki nato razdelijo v obliki dividend dru?bi rezidentki, se davek, ki ga je ta pla?ala v Zdru?enem kraljestvu na dobi?ke TOD, šteje za dodatni davek, pla?an s strani TOD v tujini, in daje pravico do dav?nega dobropisa, ki se vra?una v davek, ki ga na te dividende dolguje dru?ba rezidentka.

7 Zakonodaja o TOD se uporablja takrat, ko velja za TOD v dr?avi njenega sede?a „ni?ja raven obdav?itve“, za kar gre na podlagi te zakonodaje v vsakem obra?unskem letu, v katerem je davek, ki ga pla?a TOD, ni?ji od treh ?etrtn davka, ki bi bil pla?an v Zdru?enem kraljestvu na obdav?ljive dobi?ke, kot bi bili ugotovljeni zaradi obdav?itve v tej dr?avi ?lanici.

8 Obdav?itev na podlagi zakonodaje o TOD ima nekaj izjem. V skladu z razli?ico te zakonodaje, ki je veljala v ?asu dejanskega stanja v postopku v glavni stvari, se ta obdav?itev ne uporablja v enem od naslednjih primerov:

- ?e TOD sprejme „sprejemljivo politiko razdeljevanja“, kar pomeni, da je dolo?en odstotek (90 % v letu 1996) njenih dobi?kov razdeljen v 18 mesecih od takrat, ko so bili ustvarjeni, in obdav?en pri dru?bi rezidentki;
- ?e TOD izvaja „oproš?ene dejavnosti“ v smislu omenjene zakonodaje, kot so nekatere gospodarske dejavnosti, ki jih opravlja gospodarska enota;
- ?e TOD spo?tuje „pogoje javne kotacije“, kar pomeni, da ima javnost 35 % glasovalnih pravic, da je h?erinska dru?ba uvr?ena v kotacijo in da se z njenimi vrednostnimi papirji trguje na priznani borzi vrednostnih papirjev, ter
- ?e obdav?ljivi dobi?ek TOD ne presega zneska 50.000 GBP (izjema *de minimis*).

9 Obdav?itev, ki jo dolo?a zakonodaja o TOD, je tudi izklju?ena, kadar je uspešno opravljen tako imenovani preizkus „vzgibov“. Ta preizkus vsebuje dva kumulativna pogoja.

10 Prvi?, kadar transakcije, na podlagi katerih so bili v obravnavanem obra?unskem letu ustvarjeni dobi?ki TOD, vodijo do zni?anja davka v Zdru?enem kraljestvu glede na davek, ki bi ga bilo treba pla?ati, ?e ne bi bilo omenjenih transakcij, in kadar znesek tega zni?anja presega dolo?en prag, mora dru?ba rezidentka dokazati, da tako zni?anje ni bil glavni cilj ali eden od glavnih ciljev teh transakcij.

11 Drugi?, dru?ba rezidentka mora dokazati, da glavni cilj ali eden od glavnih ciljev obstoja TOD v zadevnem obra?unskem letu ni bil dose?i zni?anje davka v Zdru?enem kraljestvu s pomo?jo preusmerjanja dobi?kov. V skladu s to zakonodajo gre za preusmerjanje dobi?kov, ?e je mogo?e razumno domnevati, da bi, ?e ne bi bilo TOD ali katerekoli druge povezane dru?be s sede?em zunaj Zdru?enega kraljestva, dohodke prejela oseba rezidentka Zdru?enega kraljestva, pri kateri bi bili tudi obdav?eni.

12 V predlo?itveni odlo?bi je tudi navedeno, da so leta 1996 dav?ni organi Zdru?enega kraljestva objavili seznam dr?av, v katerih se TOD pod dolo?enimi pogoji lahko ustanovi in deluje,

za katero se šteje, da izpolnjuje pogoje, ki omogočajo izognitev obdavčitvi, ki jo določa zakonodaja o TOD.

Dejansko stanje v postopku v glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

13 Družba CS, ki je družba rezidentka, je matična družba skupine Cadbury Schweppes, ki jo sestavljajo družbe s sedeži v Združenem kraljestvu, v drugih državah članicah in v tretjih državah. To skupino med drugim sestavljata dve hčerinski družbi na Irskem, Cadbury Schweppes Treasury Services (v nadaljevanju: CSTS) in CSTI, ki je prek verige hčerinskih družb, na čelu katere je družba CSO, posredno v lasti družbe CS.

14 Za družbi CSTS in CSTI, ki imata sedež v IFSC, je v času dejanskega stanja v postopku v glavni stvari veljala 10-odstotna davčna stopnja.

15 Dejavnost družb CSTS in CSTI je pridobivanje sredstev ter dajanje teh sredstev na voljo hčerinskim družbam skupine Cadbury Schweppes.

16 Kot je navedeno v predložitveni odločbi, je družba CSTS zamenjala podobno strukturo, ki je vključevala družbo s sedežem v Jerseyu. Ustanovljena je bila s trojnim namenom. Šlo je, prvič, za odpravo davčne težave, na katero so naleteli kanadski davčni zavezanci, ki so imeli prednostne delnice družbe CS, drugič, za izognitev obveznosti pridobitve dovoljenja organov Združenega kraljestva za posojilne posle v tujini in, tretjič, za zmanjšanje pri viru odtegnjenih davkov na dividende, izplačane znotraj skupine v skladu z ureditvijo iz Direktive Sveta 90/435/EGS z dne 23. julija 1990 o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic (UL L 225, str. 6). Kot je navedeno v omenjeni odločbi, bi bili te trije cilji lahko ustvarjeni, če bi bila družba CSTS ustanovljena v skladu z zakonodajo Združenega kraljestva in bi imela sedež v tej državi članici.

17 Družba CSTI je hčerinska družba družbe CSTS. Po mnenju predložitvenega sodišča je bila ustanovljena na Irskem z namenom, da se zanjo ne bi uporabljale nekatere davčne določbe Združenega kraljestva s področja menjalnih operacij.

18 Kot je navedeno v predložitveni odločbi, je nesporno, da imata družbi CSTS in CSTI sedeža v Dublinu izključno zato, da bi se za dobičke v zvezi z dejavnostmi notranjega financiranja skupine Cadbury Schweppes lahko uporabljal davčni sistem IFSC.

19 Zaradi davčne stopnje, ki se uporablja za družbe s sedežem v tem centru, je za dobičke družb CSTS in CSTI veljala „nižja raven obdavčitve“ v smislu zakonodaje o TOD. Glede obračunskega leta 1996 so davčni organi Združenega kraljestva menili, da ni podan noben izmed pogojev, ki omogočajo, da se obdavčitev, ki jo določa ta zakonodaja, ne bi uporabila za te hčerinske družbe.

20 Zato so Commissioners of Inland Revenue na podlagi zakonodaje o TOD z odločbo z dne 18. avgusta 2000 od družbe CSO zahtevali plačilo zneska 8.638.633,54 GBP iz naslova davka od dohodkov pravnih oseb za dobičke, ki jih je ustvarila družba CSTI v obračunskem letu, ki se je zaključilo 28. decembra 1996. Davčna odločba se nanaša samo na dobičke, ki jih je ustvarila ta družba, ker je imela družba CSTS v tem istem obračunskem letu izgube.

21 Družbi CS in CSO sta 21. avgusta 2000 zoper to davčno odločbo vložili tožbo pri Special Commissioners of Income Tax, London. Pri tem sodišču zatrjujeta, da je zakonodaja o TOD v nasprotju s členi 43 ES, 49 ES in 56 ES.

22 Predložitveno sodišče navaja, da je v zadevi, o kateri odloča, veliko negotovosti v zvezi z

uporabo prava Skupnosti.

23 Prvi?, sprašuje se, ali je družba CS s tem, da je ustanovila družbe v drugih državah članicah in vanje vložila kapital z izključnim namenom, da bi bila deležna ugodnejše davčne ureditve od tiste, ki velja v Združenem kraljestvu, zlorabila svoboščine, ki jih je uvedla Pogodba ES.

24 Drugi?, če je družba CS samo dejansko izvrševala te svoboščine, se sprašuje, ali je treba v okoliščinah primera šteti, da zakonodaja o TOD omejuje izvrševanje teh svoboščin ali da je diskriminatorna.

25 Tretji?, če bi bilo treba to zakonodajo presojati kot tako, ki vsebuje omejitve svoboščin iz Pogodbe, se predložitveno sodišče sprašuje, ali morebitna okoliščina, da družba CS ne plača višjega davka od tistega, ki bi ga plačali družbi CSTS in CSTI, če bi imeli sedež v Združenem kraljestvu, omogoča, da se obstoj take omejitve izključi. Sprašuje se tudi, na eni strani, o pomenu razlik, ki glede določenih vidikov obstajajo med pravili za izračun davčne obveznosti v zvezi z dohodki družbe CSTS in družbe CSTI ter pravili, ki se običajno uporabijo za hčerinske družbe družbe CS v tej državi članici, in na drugi strani o pomenu dejstva, da izgub TOD ni mogoče odbiti od dobička druge TOD ali od dobička družbe CS in njenih hčerinskih družb v Združenem kraljestvu, tak odbitek pa bi bil dopusten, če bi imeli družbi CSTS in CSTI sedež v tej državi članici.

26 Četrty?, če bi bilo treba zakonodajo o TOD presojati kot diskriminatorno, se sprašuje, ali je dejansko stanje v postopku v glavni stvari podobno primeru, v katerem bi družba CS ustanovila hčerinske družbe v Združenem kraljestvu, ali primeru, v katerem bi hčerinske družbe ustanovila v državi članici, v kateri ne velja nižja stopnja obdavčitve v smislu te zakonodaje.

27 Peti?, če bi se ugotovilo, da je zakonodaja o TOD diskriminatorna ali da omejuje svobodo ustanavljanja, se sprašuje, ali je to zakonodajo mogoče upravičiti z razlogom boja proti davčnemu izogibanju, glede na to da je njen cilj preprečevanje znižanja ali preusmerjanja dobičkov, obdavčljivih v Združenem kraljestvu, in ali jo je mogoče v takem primeru šteti za sorazmerno ob upoštevanju njenega namena in oprostitev, ki so jih lahko deležne družbe, ki jim v nasprotju z družbo CS v preizkusu vzgibov uspe dokazati, da ne zasledujejo cilja davčne izogibanja.

28 Zaradi teh različnih vprašanj so Special Commissioners of Income Tax, London prekinili odločanje in Sodišče v predhodno odločanje predložili to vprašanje:

„Ali členi 43, 49 in 56 Pogodbe ES nasprotujejo nacionalni davčni zakonodaji, kot je ta, ki je predmet obravnave v postopku v glavni stvari, ki v določenih posebnih okoliščinah predpisuje obdavčitev družbe s sedežem v tej državi članici zaradi dobičkov hčerinske družbe s sedežem v drugi državi članici, za katero velja nižja raven obdavčitve?“

Vprašanje za predhodno odločanje

29 Predložitveno sodišče s tem vprašanjem v bistvu sprašuje, ali členi 43 ES, 49 ES in 56 ES nasprotujejo nacionalni davčni zakonodaji, kot je ta, ki je predmet obravnave v postopku v glavni stvari, ki pod določenimi pogoji predpisuje, da se matična družba obdavči na dobiček, ki jih je ustvarila TOD.

30 To vprašanje je treba obravnavati, kot da se nanaša tudi na člen 48 ES, ki s fizičnimi osebami, državljani držav članic, iz člena 43 ES izenačuje družbe, ustanovljene v skladu z zakonodajo posamezne države članice, ki imajo statutarni sedež, glavno upravo ali glavni kraj poslovanja v Skupnosti, za namene uporabe določb Pogodbe v zvezi s svobodo ustanavljanja.

31 V skladu z ustaljeno sodno prakso spadajo na materialno področje uporabe določb Pogodbe v zvezi s svobodo ustanavljanja nacionalne določbe, ki se uporabljajo v primeru, ko ima državljani zadevne države članice v kapitalu družbe s sedežem v drugi državi članici delež, ki mu omogoča izvajanje določenega vpliva na odločitve te družbe in na opredeljevanje njenih dejavnosti (glej v tem smislu sodbo z dne 13. aprila 2000 v zadevi Baars, C-251/98, Recueil, str. I-2787, točka 22, in z dne 21. novembra 2002 v zadevi X in Y, C-436/00, Recueil, str. I-10829, točka 37).

32 V tem primeru se zakonodaja o TOD nanaša na obdavčitev, pod določenimi pogoji, dobičkov hčerinskih družb s sedežem zunaj Združenega kraljestva, v katerih ima družba rezidentka delež, ki ji zagotavlja nadzor nad njimi. Preučiti jo je torej treba glede na člena 43 ES in 48 ES.

33 Če bi imela ta zakonodaja, kot trdijo tožeči stranki v postopku v glavni stvari in Irska, omejevala ugotovitev na svobodo opravljanja storitev in na prost pretok kapitala, bi bili taki ugotovitvi nujna posledica morebitne ovire za svobodo ustanavljanja in nikakor ne bi upravičevali samostojne preučitve omenjene zakonodaje ob upoštevanju členov 49 ES in 56 ES (glej v tem smislu sodbo z dne 14. oktobra 2004 v zadevi Omega, C-36/02, ZDl., str. I-9609, točka 27).

34 Pred preučitvijo zakonodaje o TOD glede na člena 43 ES in 48 ES je treba odgovoriti na uvodna vprašanja predložitvenega sodišča, ali dejstvo, da družba s sedežem v državi članici ustanovi družbe v drugi državi članici in vanje vloži kapital z edinim namenom, da bi bila deležna ugodnejšega davčnega sistema, ki velja v tej drugi državi članici, pomeni zlorabo svobode ustanavljanja.

35 Državljan države članice se seveda na podlagi ugodnosti, nastalih v skladu s Pogodbo, ne smejo poskušati nepošteno izogniti nacionalni zakonodaji. Na norme Skupnosti se ne smejo sklicevati nepošteno ali v smislu zlorabe (sodbe z dne 7. februarja 1979 v zadevi Knoors, 115/78, Recueil, str. 399, točka 25; z dne 3. oktobra 1990 v zadevi Bouchoucha, C-61/89, Recueil, str. I-3551, točka 14, in z dne 9. marca 1999 v zadevi Centros, C-212/97, Recueil, str. I-1459, točka 24).

36 Vendar samo dejstvo, da je državljani Skupnosti, fizična ali pravna oseba, želel pridobiti koristi od ugodnejšega davčnega sistema, ki velja v državi članici, ki ni država članica, v kateri je rezident, ne dopušča, da bi se mu odvzela možnost sklicevanja na določbe Pogodbe (glej v tem smislu sodbo z dne 11. decembra 2003 v zadevi Barbier, C-364/01, Recueil, str. I-15013, točka 71).

37 V zvezi s svobodo ustanavljanja je Sodišče že presodilo, da okoliščina, da je bila družba ustanovljena v posamezni državi članici z namenom, da bi bila deležna ugodnejše zakonodaje, sama po sebi ne zadošča, da bi se ugotovil obstoj zlorabe te svoboščine (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Centros, točka 27, in sodbo z dne 30. septembra 2003 v zadevi Inspire Art, C-167/01, Recueil, str. I-10155, točka 96).

38 Zato, kot so poudarile tožeči stranki v postopku v glavni stvari in belgijska vlada, na obravnavi pa tudi ciprska vlada, okoliščina, da se je v tem primeru družba CS odločila za ustanovitev družb CSTS in CSTI v IFSC z namenom, ki ga je priznala, da bi bila deležna ugodnega davčnega sistema, ki ga zagotavlja taka ustanovitev, sama po sebi ne pomeni zlorabe. Ta okoliščina torej ne izključuje, da bi se družba CS sklicevala na člena 43 ES in 48 ES (glej v tem smislu zgoraj navedeni sodbi Centros, točka 18, in Inspire Art, točka 98).

39 Preučiti je treba torej, ali člena 43 ES in 48 ES nasprotujeta izvajanju take zakonodaje, kot

je zakonodaja o TOD.

40 V skladu z ustaljeno sodno prakso morajo države članice, kljub temu da je neposredno obdavčevanje v njihovi pristojnosti, to pristojnost vseeno izvrševati ob spoštovanju prava Skupnosti (sodbe z dne 29. aprila 1999 v zadevi Royal Bank of Scotland, C-311/97, Recueil, str. I-2651, točka 19; z dne 7. septembra 2004 v zadevi Manninen, C-319/02, ZOdl., str. I-7477, točka 19, in z dne 13. decembra 2005 v zadevi Marks & Spencer, C-446/03, ZOdl., str. I-10837, točka 29).

41 Svoboda ustanavljanja, ki jo člen 43 ES priznava državljanom Skupnosti in zajema pravico začenja in opravljanja dejavnosti kot samozaposlena oseba ter pravico do ustanovitve in vodenja podjetij pod enakimi pogoji, kot jih za svoje državljane določa zakonodaja države članice, v kateri se taka ustanovitev izvede, zajema v skladu s členom 48 ES za družbe, ustanovljene v skladu z zakonodajo posamezne države članice, ki imajo statutarni sedež, glavno upravo ali glavni kraj poslovanja v Skupnosti, pravico opravljanja dejavnosti v zadevni državi članici prek hčerinske družbe, podružnice ali agencije (glej zlasti sodbo z dne 21. septembra 1999 v zadevi Saint-Gobain ZN, C-307/97, Recueil, str. I-6161, točka 35; zgoraj navedeno sodbo Marks & Spencer, točka 30, in sodbo z dne 23. februarja 2006 v zadevi Keller Holding, C-471/04, ZOdl., str. I-2017, točka 29).

42 Čeprav skušajo določbe o svobodi ustanavljanja, glede na besedilo, zagotoviti, da so tuji državljani in družbe v državi članici gostiteljici obravnavani enako kot državljani in družbe iz te države, prav tako nasprotujejo temu, da bi matična država članica ovirala svojega državljana ali družbo, ustanovljeno v skladu z njeno zakonodajo, pri ustanavljanju v drugi državi članici (glej zlasti sodbo z dne 16. julija 1998 v zadevi ICI, C-264/96, Recueil, str. I-4695, točka 21, in zgoraj navedeno sodbo Marks & Spencer, točka 31).

43 V tem primeru je nesporno, da zakonodaja o TOD družbe rezidentke različno obravnava glede na raven obdavčitve, ki velja za družbo, v kateri imajo delež, ki jim zagotavlja nadzor nad njo.

44 Če je namreč družba rezidentka ustanovila TOD v državi članici, v kateri zanjo velja nižja raven obdavčitve v smislu zakonodaje o TOD, se dobičkarji, ki jih je ustvarila taka odvisna družba v skladu s to zakonodajo pripišejo družbi rezidentki, ki se obdavči na te dobičke. Nasprotno pa, če je bila odvisna družba ustanovljena in je obdavčena v Združenem kraljestvu ali v državi, v kateri zanjo ne velja nižja raven obdavčitve v smislu omenjene zakonodaje, se ta ne uporablja, in v skladu z zakonodajo Združenega kraljestva o davku od dohodkov pravnih oseb družba rezidentka v takih okoliščinah ni obdavčena na dobičke odvisne družbe.

45 Ta razlika pri obravnavanju ustvarja davčno neugodnost za družbo rezidentko, za katero se uporablja zakonodaja o TOD. Tudi če bi se namreč upoštevala, kot predlagajo vlada Združenega kraljestva ter danska, nemška, francoska, portugalska, finska in švedska vlada, morebitna okoliščina, ki jo je omenilo predložitveno sodišče, da taka družba rezidentka iz naslova dobičkov TOD, za katero velja omenjena zakonodaja, ne bi plačala višjega davka od tistega, ki bi veljal za te dobičke, če bi jih ustvarila hčerinska družba s sedežem v Združenem kraljestvu, pa je na podlagi take zakonodaje ta družba rezidentka še vedno obdavčena na dobičke druge pravne osebe. Primer družbe rezidentke, ki ima hčerinsko družbo, ki je obdavčena v Združenem kraljestvu, ali za katere hčerinsko družbo s sedežem zunaj te države članice ne velja nižja raven obdavčitve, pa ni tak.

46 Kot navajajo tožeči stranki v postopku v glavni stvari, Irska in Komisija Evropskih skupnosti, sta različno davčno obravnavanje, ki izhaja iz zakonodaje o TOD, in neugodnost, ki jo ta povzroča za družbe rezidentke, ki imajo hčerinske družbe, za katere v drugi državi članici velja nižja raven obdavčitve, taka, da ovirata izvrševanje svobode ustanavljanja takih družb s tem, da jih odvrata

od ustanavljanja, nakupa ali ohranjanja hčerinske družbe v državi članici, v kateri zanjo velja taka raven obdavčitve. Zato pomenita omejitev svobode ustanavljanja v smislu členov 43 ES in 48 ES.

47 Taka omejitev je dopustna samo, če jo upravičujejo nujni razlogi v splošnem interesu. V takem primeru mora biti tudi primerna za zagotavljanje uresnitve zadevnega cilja in ne sme presegati tega, kar je nujno potrebno za doseg tega cilja (sodbi z dne 15. maja 1997 v zadevi Futura Participations in Singer, C-250/95, Recueil, str. I-2471, točka 26, in z dne 11. marca 2004 v zadevi De Lasteyrie du Saillant, C-9/02, Recueil, str. I-2409, točka 49, ter zgoraj navedena sodba Marks & Spencer, točka 35).

48 Vlada Združenega kraljestva ob podpori danske, nemške, francoske, portugalske, finske in švedske vlade zatrjuje, da je namen zakonodaje o TOD boj proti posebni obliki davčnega izogibanja, ki je v tem, da družba rezidentka umetno prenese dobičke iz države članice, v kateri so bili ustvarjeni, v državo z nizko ravno obdavčitve s pomočjo ustanovitve hčerinske družbe v tej državi in opravljanjem transakcij, ki so namenjene predvsem za izvedbo takega prenosa v korist te hčerinske družbe.

49 Glede tega iz ustaljene sodne prakse izhaja, da prednost, ki je posledica nizke obdavčenosti, ki velja za hčerinsko družbo s sedežem v državi članici, ki ni tista, v kateri je bila ustanovljena matična družba, sama po sebi tej drugi državi članici ne dopušča, da bi to prednost izravnala z manj ugodnim davčnim obravnavanjem matične družbe (glej v tem smislu sodbo z dne 28. januarja 1986 v zadevi Komisija proti Franciji, 270/83, Recueil, str. 273, točka 21; glej po analogiji tudi sodbi z dne 26. oktobra 1999 v zadevi Eurowings Luftverkehrs, C-294/97, Recueil, str. I-7447, točka 44, in z dne 26. junija 2003 v zadevi Skandia in Ramstedt, C-422/01, Recueil, str. I-6817, točka 52). Potreba po preprečevanju znižanja davčnih prihodkov ni navedena niti med cilji, ki so zapisani v členu 46(1) ES, niti med nujnimi razlogi v splošnem interesu, ki lahko upravičijo omejitev svoboščin, uvedene s Pogodbo (glej v tem smislu sodbo z dne 3. oktobra 2002 v zadevi Danner, C-136/00, Recueil, str. I-8147, točka 56, ter zgoraj navedeno sodbo Skandia in Ramstedt, točka 53).

50 Iz sodne prakse tudi izhaja, da sama okoliščina, da družba rezidentka ustanovi poslovno enoto, kot je hčerinska družba, v drugi državi članici, ne ustvarja splošne domneve davčne goljufije in ne upravičuje ukrepa, ki škoduje izvajanju temeljne svoboščine, ki jo zagotavlja Pogodba (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo ICI, točka 26; sodbo z dne 26. septembra 2000 v zadevi Komisija proti Belgiji, C-478/98, Recueil, str. I-7587, točka 45; zgoraj navedeno sodbo X in Y, točka 62, in sodbo z dne 4. marca 2004 v zadevi Komisija proti Franciji, C-334/02, Recueil, str. I-2229, točka 27).

51 Vendar pa je nacionalni ukrep, ki omejuje svobodo ustanavljanja, lahko upravičen, če je posebej namenjen povsem umetnim konstruktom, katerih cilj je izogibanje zakonodaji zadevne države članice (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo ICI, točka 26; sodbo z dne 12. decembra 2002 v zadevi Lankhorst-Hohorst, C-324/00, Recueil, str. I-11779, točka 37; zgoraj navedeni sodbi De Lasteyrie du Saillant, točka 50, in Marks & Spencer, točka 57).

52 Pri presoji ravnanja davkoplačevalca je treba še posebej upoštevati cilj, ki ga zasleduje svoboda ustanavljanja (glej v tem smislu zgoraj navedeni sodbi Centros, točka 25, ter X in Y, točka 42).

53 Ta cilj je, da se državljanu države članice omogoči, da v drugi državi članici ustanovi poslovno enoto za opravljanje dejavnosti in se tako spodbujajo medsebojne ekonomske in socialne povezave znotraj Skupnosti na področju dejavnosti samozaposlenih oseb (glej sodbo z dne 21. junija 1974 v zadevi Reyners, 2/74, Recueil, str. 631, točka 21). V ta namen želi svoboda ustanavljanja državljanu Skupnosti omogočiti, da stalno in neprekinjeno sodeluje v gospodarskem

življenju države ?lanice, ki ni njegova država ?lanica izvora, in ima od tega koristi (sodba z dne 30. novembra 1995 v zadevi Gebhard, C?55/94, Recueil, str. I?4165, to?ka 25).

54 Ob upoštevanju tega cilja integracije v državi ?lanici gostiteljici pomeni pojem ustanavljanja v smislu določb Pogodbe o svobodi ustanavljanja dejansko opravljanje gospodarske dejavnosti za nedoločen čas prek stalne poslovne enote v tej državi (glej sodbi z dne 25. julija 1991 v zadevi Factortame in drugi, C?221/89, Recueil, str. I?3905, to?ka 20, in z dne 4. oktobra 1991 v zadevi Komisija proti Združenemu kraljestvu, C?246/89, Recueil, str. I?4585, to?ka 21). Ta pojem zato predpostavlja resnično namestitev zadevne družbe v državi ?lanici gostiteljici in opravljanje dejanske gospodarske dejavnosti v tej državi.

55 Torej mora biti za to, da bi se omejitev svobode ustanavljanja lahko upravičila z razlogi boja proti zlorabam, poseben namen take omejitve oviranje ravnanj, ki vsebujejo ustvarjanje povsem umetnih konstruktov, brez gospodarske resničnosti, z namenom, da se obide davek na dobiček, ustvarjen z dejavnostjo na nacionalnem ozemlju, ki bi ga bilo običajno treba plačati.

56 Po vzgledu ravnanj, navedenih v točki 49 zgoraj navedene sodbe Marks & Spencer, pri katerih naj bi šlo za prenos izgub znotraj skupine družb na družbe s sedežem v državah ?lanicah, v katerih veljajo najvišje davčne stopnje in v katerih je zato davčna vrednost izgub največja, je ravnanje, opisano v prejšnji točki, tako, da lahko ogroža pravico držav ?lanic do izvajanja davčnih pristojnosti glede dejavnosti, ki se opravljajo na njihovem ozemlju, in s tem škoduje enakomerni porazdelitvi pristojnosti obdavčitve med državami ?lanicami (glej zgoraj navedeno sodbo Marks & Spencer, to?ka 46).

57 Glede na navedeno je treba presoditi, ali je omejitev svobode ustanavljanja, ki izhaja iz zakonodaje o TOD, mogoče upravičiti z razlogi boja proti povsem umetnim konstruktom in ali je v takem primeru sorazmerna s tem ciljem.

58 Omenjena zakonodaja se nanaša na primere, v katerih je družba rezidentka ustanovila TOD, za katero v državi ?lanici, v kateri ima sedež, velja raven obdavčitve, ki je nižja od treh četrtin zneska davka, ki bi moral biti plačan v Združenem kraljestvu, če bi bili dobički te TOD obdavčeni v tej državi ?lanici.

59 Zakonodaja o TOD s tem, da določa, da se dobički TOD, za katero velja zelo ugoden davčni sistem, vključijo v davčno osnovo družbe rezidentke, omogoča preprečevanje ravnanj, katerih namen bi bil le ta, da se obide davek na dobiček, ustvarjen z dejavnostjo na nacionalnem ozemlju, ki bi ga bilo običajno treba plačati. Kot so poudarile francoska, finska in švedska vlada, taka zakonodaja torej lahko doseže cilj, zaradi katerega je bila sprejeta.

60 Preveriti pa je treba tudi, ali omenjena zakonodaja ne presega tega, kar je nujno za doseg tega cilja.

61 Zakonodaja o TOD vsebuje nekaj izjem, ko se dobički TOD pri družbi rezidentki ne obdavčijo. Nekatere od teh izjem omogočajo oprostitev družbe rezidentke v primerih, v katerih kaže, da je obstoj povsem umetnega konstrukta z izključno davčnim namenom izključen. Če TOD razdeli skoraj vse dobičke družbi rezidentki, to torej pomeni, da ni podan namen družbe rezidentke, da se v Združenem kraljestvu izogne davku. Če TOD izvaja komercialne dejavnosti, to izključuje obstoj umetnega konstrukta, ki bi bil brez kakršnekoli resnične gospodarske zveze z državo ?lanico gostiteljico.

62 Kadar ni mogoče uporabiti nobene od teh izjem, se obdavčitev, ki jo določa zakonodaja o TOD, ne izvede, če poslovna enota in dejavnosti TOD uspešno opravijo preizkus vzgibov. Ta preizkus v bistvu zahteva, naj družba rezidentka dokaže, na eni strani, da pomembno znižanje

davka v Združenem kraljestvu, ki bi bil posledica transakcij med to družbo in TOD, ni bil glavni cilj ali eden od glavnih ciljev teh transakcij in, na drugi strani, da doseži znižanje omenjenega davka s pomočjo preusmerjanja dobičkov v smislu omenjene zakonodaje ni bil glavni razlog ali eden od glavnih razlogov za ustanovitev TOD.

63 Kot so poudarile tožeči stranki v postopku v glavni stvari, belgijska vlada in Komisija, dejstvo, da ni mogoče uporabiti nobene od izjem, določenih z zakonodajo o TOD, in da je volja, da se doseže davčna razbremenitev, spodbudila tako ustanovitev TOD kot tudi izvajanje transakcij med TOD in družbo rezidentko, ni dovolj za ugotovitev obstoja povsem umetnega konstrukta, namenjenega samo temu, da se obide omenjeni davek.

64 Ugotovitev obstoja takega konstrukta namreč poleg subjektivnega elementa v obliki volje, da se pridobi davčna ugodnost, zahteva tudi, naj iz objektivnih dejavnikov izhaja, da kljub formalni izpolnitvi pogojev, določenih v pravu Skupnosti, cilj, ki ga zasleduje svoboda ustanavljanja, kot je opisan v točkah 54 in 55 te sodbe, ni bil ustvarjen (glej v tem smislu sodbi z dne 14. decembra 2000 v zadevi Emsland-Stärke, C-110/99, Recueil, str. I-11569, točki 52 in 53, in z dne 21. februarja 2006 v zadevi Halifax in drugi, C-255/02, ZOdl., str. I-1609, točki 74 in 75).

65 Da bi bila v teh okoliščinah zakonodaja o TOD v skladu s pravom Skupnosti, mora biti obdavčitev, ki jo ta zakonodaja določa, izključena takrat, ko kljub razlogom davčne narave ustanovitev TOD ustreza gospodarski resničnosti.

66 Ta ustanovitev mora biti v obliki resnične namestitve s ciljem izvajanja dejanskih gospodarskih dejavnosti v državi članici gostiteljici, kot izhaja iz sodne prakse, na katero je bilo opozorjeno v točkah od 52 do 54 te sodbe.

67 Kot sta na obravnavi predlagali vlada Združenega kraljestva in Komisija, mora ta ugotovitev temeljiti na objektivnih elementih, ki jih tretje osebe lahko preverijo in se med drugim nanašajo na stopnjo fizičnega obstoja TOD v smislu prostorov, osebja in opreme.

68 Če bi bilo na podlagi preverjanja takih elementov ugotovljeno, da je bila TOD ustanovljena le navidezno in da na ozemlju države članice gostiteljice ne opravlja nobene dejanske gospodarske dejavnosti, bi bilo treba šteti, da ima ustanovitev TOD značaj povsem umetnega konstrukta. Za to bi lahko šlo med drugim v primeru hčerinske družbe „poštni nabiralnik“ ali „kulisa“ (glej sodbo z dne 2. maja 2006 v zadevi Eurofood IFSC, C-341/04, ZOdl., str. I-3813, točki 34 in 35).

69 Nasprotno pa, kot je opozoril generalni pravobranilec v točki 103 sklepnih predlogov, okoliščina, da bi lahko dejavnosti, ki so prinesle dobičke TOD, opravljala tudi družba s sedežem na ozemlju države članice, v kateri je družba rezidentka, ne dopušča ugotovitve, da gre za povsem umetni konstrukt.

70 Družbi rezidentki, ki to najlažje stori, mora biti omogočeno, da predloži dokaze v zvezi z resničnostjo namestitve TOD in dejanskostjo njenih dejavnosti.

71 Glede na dokaze, ki jih predloži družba rezidentka, imajo pristojni nacionalni organi možnost, da z namenom pridobitve potrebnih informacij o resni?nem položaju TOD uporabijo mehanizme sodelovanja in izmenjave informacij med nacionalnimi dav?nimi upravami, uvedene s takimi pravnimi instrumenti, kot jih je omenila Irska v pisnih stališ?ih, to je z Direktivo Sveta 77/799/EGS z dne 19. decembra 1977 o medsebojni pomo?i pristojnih organov držav ?lanic na podro?ju neposredne obdav?itve (UL L 336, str. 15) in v obravnavanem primeru s konvencijo, sklenjeno 2. junija 1976 med Združenim kraljestvom Velika Britanija in Severna Irska ter Irsko, za ukinitev dvojnega obdav?evanja in prepre?evanje izogibanja davku pri obdav?itvi dohodkov in kapitalskih dobi?kov.

72 V obravnavanem primeru mora predložitveno sodiš?e preveriti, ali je, kot zatrjuje vlada Združenega kraljestva, preizkus vzgibov, kot ga opredeljuje zakonodaja o TOD, mogo?e razlagati tako, da omogo?a, da se obdav?itev, ki jo dolo?a ta zakonodaja, uporablja samo za povsem umetne konstrukte, oziroma nasprotno, ali – kadar ni mogo?e uporabiti nobene izjeme, dolo?ene v tej zakonodaji, in kadar je volja, da se doseže znižanje davka v Združenem kraljestvu, temeljni razlog, zaradi katerega je bila ustanovljena TOD – merila, na katerih temelji ta preizkus, pomenijo, da se za mati?no družbo rezidentko uporablja omenjena zakonodaja, kljub temu da ni objektivnih elementov, ki bi pokazali, da gre za tak konstrukt.

73 V prvem primeru bi bilo treba šteti, da je zakonodaja o TOD v skladu s ?lenoma 43 ES in 48 ES.

74 Nasprotno pa bi bilo treba v drugem primeru, kot so navedle tože?i stranki v postopku v glavni stvari, Komisija in na obravnavi ciprska vlada, šteti, da je omenjena zakonodaja v nasprotju s ?lenoma 43 ES in 48 ES.

75 Glede na vse navedeno je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba ?lena 43 ES in 48 ES razlagati tako, da nasprotujeta temu, da se v dav?no osnovo družbe rezidentke s sedežem v državi ?lanici vklju?ijo dobi?ki, ki jih je TOD ustvarila v drugi državi ?lanici, kadar za te dobi?ke v njej velja raven obdav?itve, nižja od ravni, ki se uporablja v prvi državi, razen ?e taka vklju?itev zadeva le povsem umetne konstrukte, namenjene temu, da se obide nacionalni davek, ki bi ga bilo obi?ajno treba pla?ati. Tak obdav?itveni ukrep se zato ne sme izvesti takrat, ko se na podlagi objektivnih elementov, ki jih tretje osebe lahko preverijo, izkaže, da je omenjena TOD kljub razlogom dav?ne narave resni?no nastanjena v državi ?lanici gostiteljici in v njej opravlja dejanske gospodarske dejavnosti.

Stroški

76 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiš?em, to odlo?i o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (veliki senat) razsodilo:

Člena 43 ES in 48 ES je treba razlagati tako, da nasprotujeta temu, da se v davčno osnovo družbe rezidentke s sedežem v državi članici vključijo dobički, ki jih je TOD ustvarila v drugi državi članici, kadar za te dobičke v njej velja raven obdavčitve, nižja od ravni, ki se uporablja v prvi državi, razen če taka vključitev zadeva le povsem umetne konstrukte, namenjene temu, da se obide nacionalni davek, ki bi ga bilo običajno treba plačati. Tak obdavčitveni ukrep se zato ne sme izvesti takrat, ko se na podlagi objektivnih elementov, ki jih tretje osebe lahko preverijo, izkaže, da je omenjena TOD kljub razlogom davčne narave resnično nastanjena v državi članici gostiteljici in v njej opravlja dejanske gospodarske dejavnosti.

Podpisi

* Jezik postopka: angleščina.