

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

5. července 2012(*)

„Volný pohyb služeb – Daňové právní předpisy – Odpověď nákladů vynaložených na odměnu za poskytnutí služeb jako výdaj na dosažení příjmů – Náklady vynaložené na poskytovatele služeb usazeného v jiném členském státě, ve kterém nepodléhá dani z příjmů nebo ve kterém podléhá systému zdanění, který je značně výhodnější – Odpovědnost podmíněná podáním důkazu o skutečné a opravdové povaze plnění a o obvyklé povaze příslušné odměny – Překážka – Odvodnění – Boj proti daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem – Účinnost daňového dohledu – Vyvážené rozdělení zdaňovacích pravomocí mezi členskými státy – Přiměřenost“

Ve věci C-318/10,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Cour de cassation (Belgie) ze dne 18. června 2010, došlým Soudnímu dvoru dne 2. července 2010, v řízení

Société d'investissement pour l'agriculture tropicale SA (SIAT)

proti

Belgickému státu,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení A. Tizzano, předseda senátu, A. Borg Barthet, E. Levits (zpravodaj), J.-J. Kasel a M. Berger, soudci,

generální advokát: P. Cruz Villalón,

vedoucí soudní kanceláře: R. Šereš, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 16. června 2011,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Société d'investissement pour l'agriculture tropicale SA (SIAT) D. Garabedianem a E. Traversou, avocats,
- za belgickou vládu J.-C. Halleuxem a M. Jacobs, jako zmocněnci,
- za francouzskou vládu G. De Berguesem a N. Rouam, jako zmocněnci,
- za portugalskou vládu L. Inez Fernandesem a J. Menezes Leitãem, jakož i S. Jaulino, jako zmocněnci,
- za vládu Spojeného království H. Walker, jako zmocněnkyní,
- za Evropskou komisi R. Lyalem a J.-P. Keppennem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 29. září 2011,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 49 ES.

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Société d'investissement pour l'agriculture tropicale SA (dále jen „SIAT“) a belgickým státem, zastoupeným ministrem financí, ve věci odmítnutí ministra financí přiznat odpout částky 28 402 251 BEF jako výdaj na dosažení příjmu, kterou tato společnost uvedla ve své účetní závěze k 31. prosinci 1997 jako náklad.

Belgický právní rámec

3 Článek 26 zákoníku o daních z příjmu z roku 1992 (dále jen „CIR 1992“) stanoví:

„Aniž je dotčen článek 49 a s výhradou ustanovení článku 54, poskytuje-li podnik usazený v Belgii zvláštní nebo bezúplatné výhody, přiznávají se tyto výhody k jeho vlastnímu zisku s výjimkou případu, kdy tyto výhody představují zdanitelné příjmy jejich příjemce.“

Bez ohledu na omezení stanovené v prvním pododstavci se k vlastnímu zisku přiznávají zvláštní nebo bezúplatné výhody, které podnik poskytne:

[...]

2° daňovému poplatníkovi uvedenému v článku 227 nebo zahraničnímu podniku, kteří na základě ustanovení právních předpisů země, ve které jsou usazeni, v této zemi nepodléhají dani z příjmu nebo zde podléhají daňovému režimu značně výhodnějšímu, než je režim, kterému podléhá podnik usazený v Belgii;

[...]“

4 Článek 49 CIR 1992 uvádí:

„Jako výdaje na dosažení příjmu jsou odpoutatelné náklady, které vynaložil či nesl daňový poplatník během zdaňovacího období za účelem dosažení nebo udržení zdanitelných příjmů a jejichž pravost a částku prokáže doklady nebo, pokud to není možné, jinými podle obecného práva přípustnými důkazními prostředky kromě estetického prohlášení.“

Za náklady vynaložené či nesené během zdaňovacího období se považují náklady, které byly během tohoto období skutečně zaplaceny či neseny nebo které získaly povahu vykázaných a faktických dluhů nebo ztrát a byly jako takové zaúčtovány.“

5 Článek 53 CIR 1992 zní:

„Výdaji na dosažení příjmu nejsou:

[...]

10° veškeré výdaje, které nepřiměřeně pokračují podnikatelské potřeby;

[...]“

6 ?lánek 54 CIR 1992 je následujícího znění:

„Úroky, licenční poplatky za užívání patentů, výrobních postupů nebo jiných obdobných práv nebo odměny za plnění nebo služby se nepovažují za výdaje na dosažení příjmů, jsou-li vyplaceny nebo určeny přímo nebo nepřímo daňovému poplatníkovi uvedenému v ?lánku 227 nebo zahraničnímu podniku, kteří podle právních předpisů země, v níž mají sídlo, v ní nepodléhají dani z příjmů, nebo v ní v případě daných příjmů podléhají značně výhodnějšímu režimu zdanění, než je ten, jemuž tyto příjmy podléhají v Belgii, ledaže poplatník všemi právními prostředky prokáže, že tyto odměny odpovídají skutečným a opravdovým operacím a že nepřekračují obvyklé meze.“

7 Podle ?l. 227 odst. 2° CIR 1992 podléhají dani nerezidenti, zejména zahraniční společnosti, které nemají v Belgii sídlo, hlavní provozovnu nebo sídlo vedení či správy společnosti.

Spor v povodním řízení a předěžná otázka

8 SIAT, společnost založená podle belgického práva, založila v roce 1991 společnost s nigerijskou skupinou společnou dceřinou společnost za účelem obhospodaování palmových hájů s cílem vyrábět palmový olej.

9 Úmluvy mezi stranami stanovily, že společnost SIAT poskytne společné dceřiné společnosti služby za úplaty a prodá jí vybavení a že odevzdá část zisku z těchto operací jako kapitálovou obchodní provizi společnosti stojící v čele nigerijské skupiny, a sice lucemburské společnosti Megatrade International SA (dále jen „MISA“).

10 V roce 1997 byly mezi stranami vedeny diskuse ohledně přesné výše provizí dlužených společností SIAT. Tyto diskuse vyústily v ukončení partnerství a společnost SIAT se zavázala vyplatit společnosti MISA 2 000 000 USD k vyrovnání všech nároků.

11 V důsledku toho vykázala společnost SIAT ve své účetní uzávěrci k 31. prosinci 1997 jakožto výdaj částku 28 402 251 BEF jako platbu provizí dlužených společností MISA.

12 Vzhledem k tomu, že belgická daňová správa (dále jen „daňová správa“) shledala, že společnost MISA má status holdingové společnosti, která se řídí lucemburským zákonem ze dne 31. července 1929 o daňovém režimu společností s finanční účástí, a proto nepodléhá dani obdobné korporátní dani platné v Belgii, uplatnila ?lánek 54 CIR 1992 a odmítla odpot částky 28 402 251 BEF jako výdaj na dosažení příjmů.

13 V důsledku žaloby podané společností SIAT proti rozhodnutí daňové správy bylo stanovisko této správy potvrzeno rozsudkem Tribunal de première instance de Bruxelles (soud prvního stupně v Bruselu) ze dne 21. února 2003 a rozsudkem Cour d'appel de Bruxelles (odvolací soud v Bruselu) ze dne 12. března 2008.

14 Společnost SIAT podala kasační opravný prostředek u Cour de cassation (kasační soud), který z důvodů pochybností, které měl ohledně výkladu ?lánku 49 ES, rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předěžnou otázku:

„Má být ?lánek [49 ES] ve znění, které se použije v projednávaném případě, kdy skutečnosti, které stály u zrodu sporu, nastaly před tím, než dne 1. prosince 2009 vstoupila v platnost Lisabonská smlouva, vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátnímu právnímu předpisu ?lenského státu, podle něhož se odměny za plnění nebo služby nepovažují za odpočitatelné výdaje na dosažení příjmů, jsou-li vyplaceny nebo určeny přímo nebo nepřímo daňovému poplatníkovi, který je rezidentem v jiném ?lenském státě, nebo zahraničnímu podniku, kteří podle právních předpisů země, v níž mají bydliště či sídlo, v ní nepodléhají dani z příjmů, nebo v ní v

případě daných příjmů podléhají značně výhodnějšímu režimu zdanění, než je ten, jemuž tyto příjmy podléhají ve členském státě, o jehož vnitrostátní právní předpisy jde, ledaže poplatník všemi právními prostředky prokáže, že tyto odměny odpovídají skutečným a opravdovým operacím a že nepřekračují obvyklé meze, třebaže takový důkaz není vyžadován pro možnost odpotovat odměnu za plnění nebo služby vyplacených poplatníkovi se sídlem v tomto členském státě, i když tento poplatník nepodléhá dani z příjmů nebo podléhá značně výhodnějšímu daňovému režimu, než je obecný režim v tomto státě?“

K žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

Úvodní poznámky

15 Jak vyplývá ze žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce a vyjádření předložených Soudnímu dvoru, je obecné pravidlo týkající se odpotování výdajů na dosažení příjmů obsaženo v článku 49 CIR 1992, podle něhož jsou výdaje odpotovatelné jako výdaje na dosažení příjmů, jsou-li nezbytné pro dosažení nebo udržení zdanitelných příjmů a pokud daňový poplatník prokáže jejich pravost a částku (dále jen „obecné pravidlo“).

16 Společnost SIAT přitom ve věci v převodním řízení zpochybňuje soulad zvláštního pravidla zavedeného článkem 54 CIR 1992, o které se opírala daňová správa při zamítnutí žádosti o odpotování výdajů na dosažení příjmů předložené touto společností, s unijním právem. Podle tohoto článku 54 se odměny za plnění nebo služby uskutečněné belgickými daňovými poplatníky ve prospěch daňových poplatníků usazených v jiném členském státě, ve kterém tyto poslední uvedení nepodléhají dani z příjmů, nebo v něm ohledně dotčených příjmů podléhají značně výhodnějšímu režimu zdanění, než je ten, jemuž tyto příjmy podléhají v Belgii, nepovažují za odpotovatelné výdaje na dosažení příjmů, ledaže belgický poplatník prokáže, že tyto odměny odpovídají skutečné a opravdové operaci a nepřekračují obvyklé meze (dále jen „zvláštní pravidlo“).

17 Je tedy třeba mít za to, že podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda článek 49 ES musí být vykládán v tom smyslu, že brání takové právní úpravě členského státu, jako je právní úprava dotčená v převodním řízení, podle níž se odměny za plnění nebo služby zaplacené daňovým poplatníkem-rezidentem společnosti-nerezidentovi nepovažují za odpotovatelné výdaje na dosažení příjmů, pokud poslední uvedená společnost nepodléhá v členském státě, ve kterém má sídlo, dani z příjmů, nebo v něm ohledně dotčených příjmů podléhá značně výhodnějšímu režimu zdanění, než je ten, jemuž tyto příjmy podléhají v prvním členském státě, ledaže daňový poplatník prokáže, že tyto odměny odpovídají skutečným a opravdovým operacím a že nepřekračují obvyklé meze, zatímco podle obecného pravidla jsou takové odměny odpotovatelné jako výdaje na dosažení příjmů, jsou-li nezbytné pro dosažení nebo udržení zdanitelných příjmů, a že daňový poplatník prokáže jejich pravost a částku.

K existenci omezení volného pohybu služeb

18 Soudní dvůr opakovaně rozhodl, že článek 49 ES brání použití jakékoli vnitrostátní právní úpravy, která činí poskytování služeb mezi členskými státy obtížnějším než čistě vnitrostátní poskytování služeb v určitém členském státě (viz zejména rozsudek ze dne 11. června 2009, X a Passenheim-van Schoot, C-155/08 a C-157/08, Sb. rozh. s. I-5093, bod 32 a citovaná judikatura). Vnitrostátní opatření, která výkon této svobody zakazují, brání tomuto výkonu nebo jej činí méně atraktivním, představují omezení volného pohybu služeb (viz zejména rozsudky ze dne 4. prosince 2008, Jobra, C-330/07, Sb. rozh. s. I-9099, bod 19, a ze dne 22. prosince 2010, Tankreederei I, C-287/10, Sb. rozh. s. I-14233, bod 15).

19 Kromě toho podle ustálené judikatury Soudního dvora přiznává článek 49 ES práva nejen

samotnému poskytovateli služeb, ale rovněž příjemci uvedených služeb (viz rozsudky ze dne 26. října 1999, Eurowings Luftverkehr, C-294/97, Recueil, s. I-7447, bod 34; ze dne 3. října 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, Sb. rozh. s. I-9461, bod 32, jakož i ze dne 1. července 2010, Dijkman a Dijkman-Lavaleije, C-233/09, Sb. rozh. s. I-6645, bod 24).

20 Po tomto úpěsní však nelze mít na rozdíl od toho, co tvrdí francouzská vláda ve svém písemném vyjádření, za to, že se ve vztahu k odpotě výdaje na dosažení příjem uplatní stejné hmotněprávní podmínky jak v rámci obecného pravidla, tak v rámci zvláštního pravidla.

21 Daově poplatník tak musí v rámci obecného pravidla prokázat pravost a částku vynaložených výdajů, nebo belgická daová správa podle belgické vlády presumuje nezbytnost těchto výdajů pro dosažení nebo udržení zdanitelných příjmů. Mimoto částka výdajů nesmí podle čl. 53 odst. 10° CIR nepřiměřeně překračovat podnikatelské potřeby.

22 Naproti tomu podle zvláštního pravidla daový poplatník musí, aby vyvrátil domněnku neodpořitatelnosti výdajů, prokázat, že tyto výdaje odpovídají skutečným a opravdovým operacím, což podle správního komentáře k CIR 1992, na který se před Soudním dvorem odvolává jak společnost SIAT, tak Komise, znamená prokázat, že výdaje spadají do běžného rámce podnikatelských operací, že odpovídají přemyslové, obchodní nebo finanční potřebě a že jsou kompenzovány nebo obvykle musejí být kompenzovány v celkové činnosti podniku. Z téhož komentáře vyplývá, že v tomto ohledu nestačí předložit listiny nebo dokumenty v platné právní formě, ale že je především třeba úředníka daové správy přiměřeně přesvědčit o pravosti a opravdovosti dotčených operací. Jak uvádí belgická vláda ve svém písemném vyjádření předloženém Soudnímu dvoru, musí daový poplatník-rezident k tomu, aby mu bylo prokázáno právo na odpotě, prokázat, že podnikatelské operace nejsou předstírané.

23 Mimoto musí daový poplatník prokázat, že dotčené výdaje na dosažení příjmů nepřekračují obvyklé meze, což podle vysvětlení poskytnutého belgickou vládou na jednání před Soudním dvorem znamená, že je nutné provést srovnání dotčené operace s běžnou praxí hospodářských subjektů na trhu, zatímco, jde-li o výdaje na dosažení příjmů vynaložené ve prospěch daových poplatníků usazených v Belgii, vylučuje čl. 53 odst. 10° CIR 1992, jak bylo připomenuto v bodu 21 tohoto rozsudku, pouze odpotě výdajů, které se jeví jako „nepřiměřené“.

24 Je tudíž třeba konstatovat, že domněnka neodpořitatelnosti výdajů na dosažení příjmů, jakož i hmotněprávní podmínky, kterým podléhá jejich případný odpotě, jako jsou podmínky stanovené v článku 54 CIR 1992, jiní získání odpotě na základě tohoto článku obtížnějším než v situaci, kdy je nárok na odpotě prokázán podle obecného pravidla stanoveného v článku 49 téhož zákoníku.

25 Mimoto je třeba zdůraznit, že zvláštní pravidlo lze použít v případě, že odměny jsou zaplacený poskytovatelům plnění nebo služeb, kteří podle ustanovení právních předpisů členského státu, v němž jsou usazeni, v tomto státě nepodléhají dani z příjmů, nebo v něm ohledně dotčených příjmů podléhají „značně výhodnějším režimu zdanění, než je ten, jemuž tyto příjmy podléhají v Belgii“.

26 Jak připouští belgická vláda, je vzhledem k neexistenci normativních úpěsní nebo administrativních pokynů ohledně toho, co se rozumí „režimem zdanění značně výhodnějším, než je ten, jemuž tyto příjmy podléhají v Belgii“, provádí daová správa posouzení použitelnosti zvláštního pravidla v každém jednotlivém případě a toto posouzení podléhá přezkumu vnitrostátních soudů.

27 Za těchto podmínek není předsobnost uvedeného zvláštního pravidla s dostatečnou přesností vymezena předem a v situaci, kdy je poskytovatel služeb usazen v jiném členském

stát? než Belgickém království a podléhá tam režimu zdanění značně výhodnějšímu, než je ten, jemuž tyto příjmy podléhají v Belgii, existuje nejistota ohledně otázky, zda uvedený režim bude považován za „režim značně výhodnější“, a zda se tedy uplatní zvláštní pravidlo.

28 Takové zvláštní pravidlo, které stanoví přísnější podmínky pro získání nároku na odpočet výdajů na dosažení příjmů, než jsou podmínky stanovené obecným pravidlem, a jehož působnost není přesně určena předem, může tedy belgické daňové poplatníky odradit od výkonu svého práva na volný pohyb služeb a využívání služeb poskytovatelů usazených v jiném členském státě a tyto poskytovatele odradit od nabízení svých služeb příjemcem usazeným v Belgii (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 26. června 2003, Skandia a Ramstedt, C-422/01, Recueil, s. I-6817, bod 28 a citovaná judikatura).

29 Z toho vyplývá, že článek 54 CIR 1992 představuje omezení volného pohybu služeb ve smyslu článku 49 ES.

30 Tento závěr není vyvrácen argumenty vznesenými belgickou, francouzskou a portugalskou vládou, podle nichž se daňový poplatník-rezident, který provádí platbu jinému rezidentovi, nachází z hlediska požadavků týkajících se důkazního břemene v objektivně odlišné situaci než daňový poplatník-rezident, který provádí platbu nerezidentovi, na kterého se vztahuje režim zdanění značně výhodnější, než je belgický režim. Tyto vlády v podstatě tvrdí, že riziko, že hlavním účelem operace je obcházení obvykle dlužné daně, existuje pouze v této poslední uvedené situaci a že daňový poplatník-rezident, který je příjemcem služeb, má nejlepší předpoklady k předložení důkazů ohledně pravosti a opravdovosti operace, neboť poskytovatelé služeb usazení v jiném členském státě, než je Belgické království, nepodléhají přímo dohledu belgické daňové správy.

31 Ohledně daňového zvýhodnění, a sice možnosti odpočtu odměn zaplacených poskytovatelům služeb jako výdajů na dosažení příjmů, je třeba uvést, že příjemce těchto služeb, který má sídlo v Belgii, se nenachází v situaci odlišné v závislosti na tom, zda je tento poskytovatel usazen v témže členském státě, či nikoliv, nebo zda uvedený poskytovatel podléhá v jiném členském státě daňovému režimu, který je více či méně výhodný. Ve všech těchto případech mohli příjemci služeb vynaložit opravdové výdaje, které odvodují – jsou-li splněny podmínky nezbytné pro přiznání nároku na zmíněné daňové zvýhodnění – jejich odpočet jako výdajů na dosažení příjmů.

32 Na jedné straně poskytovatelé služeb-nerezidenti nepodléhají přímému dohledu belgické daňové správy. Na druhé straně se však rozdílné zacházení dotčené v převodním řízení netýká poskytovatelů služeb v závislosti na tom, zda jsou, či nejsou usazeni v Belgii, ale příjemců služeb-rezidentů, kteří přímo podléhají dohledu této správy. Daňová správa nejen že může tímto příjemcem uložit podmínky, které je třeba splnit ke vzniku nároku na uvedené daňové zvýhodnění, jejichž cílem je zajistit, aby toto daňové zvýhodnění nebylo přiznáno v případech, kdy je hlavním účelem operace obcházení obvykle dlužné daně, ale i může provést k tomuto účelu nezbytné kontroly a šetření.

33 Za těchto podmínek nemá okolnost, že z pohledu daňové správy je riziko podvodu v některých situacích vyšší než v jiných, dopad na podobnost situace příjemců služeb.

K odvodnění omezení volného pohybu služeb

34 Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že omezení volného pohybu služeb může být připsáno pouze tehdy, jestliže sleduje legitimní cíl služitelný se Smlouvou o ES a je odvodněno naléhavými důvody obecného zájmu a pokud je v takovém případě způsobilé zaručit uskutečnění sledovaného cíle a nepřekračuje meze toho, co je pro dosažení tohoto cíle nezbytné (viz zejména rozsudky ze dne 5. června 1997, SETTG, C-398/95, Recueil, s. I-3091, bod 21, a ze dne 18.

prosince 2007, Laval un Partneri, C-341/05, Sb. rozh. s. I-11767, bod 101, jakož i výše uvedený rozsudek Jobra, bod 27).

35 Podle belgické, francouzské, portugalské vlády a vlády Spojeného království, jakož i Komise mohou být právní předpisy dotčené v povodním řízení odvodněným bojem proti daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem, nezbytností zachovat vyvážené rozdělení daňové pravomoci mezi členskými státy, jakož i nezbytností zachovat účinnost daňového dohledu, jak tvrdí francouzská a portugalská vláda.

36 Soudní dvůr již v tomto ohledu rozhodl, že jak boj proti daňovým únikům (viz zejména rozsudek ze dne 11. října 2007, ELISA, C-451/05, Sb. rozh. s. I-8251, bod 81), tak nezbytnost zajistit účinnost daňového dohledu (viz zejména rozsudek ze dne 18. prosince 2007, A, C-101/05, Sb. rozh. s. I-11531, bod 55) představují naléhavé důvody obecného zájmu, které mohou odvodnit omezení výkonu svobod pohybu zaručených Smlouvou.

37 Soudní dvůr již také rozhodl, že omezení výkonu svobody pohybu uvnitř Evropské unie může být odvodněno ochranou rozdělení daňové pravomoci mezi členskými státy (viz rozsudek ze dne 10. února 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen, C-436/08 a C-437/08, Sb. rozh. s. I-305, bod 121 a citovaná judikatura).

38 Pokud jde zprv o boj proti daňovým únikům, je nutné uvést, že pouhá okolnost, že daňový poplatník-rezident využívá služeb poskytovatele služeb-nerezidenta, nemůže založit obecnou domněnku o existenci zneužívající praktiky a odvodnit opatření zasahující do výkonu základní svobody zaručené Smlouvou (obdobně viz rozsudky ze dne 21. listopadu 2002, X a Y, C-436/00, Recueil, s. I-10829, bod 62; ze dne 12. září 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Sb. rozh. s. I-7995, bod 50; ze dne 13. března 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Sb. rozh. s. I-2107, bod 73; ze dne 17. ledna 2008, Lammers & Van Cleef, C-105/07, Sb. rozh. s. I-173, bod 27, jakož i výše uvedený rozsudek Jobra, bod 37).

39 Soudní dvůr též rozhodl, že existence předpadného daňové zvýhodnění vyplývajícího pro poskytovatele služeb z nízké úrovně zdanění, jemuž podléhají v členském státě, ve kterém jsou usazeni, sama o sobě neumožňuje jinému členskému státu odvodnit méně příznivé daňové zacházení s příjemci služeb usazenými v tomto posledně uvedeném státě (viz výše uvedené rozsudky Eurowings Luftverkehrs, bod 44, jakož i Skandia a Ramsted, bod 52).

40 K tomu, aby omezení volného pohybu služeb mohlo být odvodněno bojem proti daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem, musí být specifickým cílem takového omezení zabránit jednání spočívajícímu ve vytváření listů vykonstruovaných operací, zbavených hospodářské podstaty, s cílem vyhnout se dani obvykle dlužné ze zisku z činností vykonávaných na vnitrostátním území (v tomto smyslu viz výše uvedené rozsudky Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, bod 55, jakož i Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, bod 74).

41 V projednávané věci má článek 54 CIR 1992 zamezit jednáním, která spočívají ve snižování zdanitelného základu daňových poplatníků-rezidentů prostřednictvím platby odměny za poskytování neexistujících služeb s cílem vyhnout se dani obvykle dlužné ze zisku z činností vykonávaných na vnitrostátním území.

42 Právní p?edpisy dot?ené v p?vodním ?ízení tím, že stanoví, že odm?ny zaplacené poskytovatel?m služeb-nerezident?m nejsou považovány za výdaje na dosažení p?íjm?, ledaže da?ový poplatník prokáže, že tyto odm?ny odpovídají skute?ným a opravdovým operacím a že nep?ekra?ují obvyklé meze, umož?ují dosáhnout cíle, s nímž byly p?ijaty, a to p?edcházení da?ovým únik?m a vyhýbání se da?ovým povinnostem

43 Zadruhé je t?eba konstatovat, že právní p?edpisy dot?ené v p?vodním ?ízení mohou být od?vodn?ny nezbytností zajistit ú?innost da?ového dohledu. Tyto právní p?edpisy totiž zcela nevylou?ují odpo?et odm?n zaplacených poskytovatel?m služeb – kte?í podle ustanovení právních p?edpis? ?lenského státu, v n?mž jsou usazeni, nepodléhají zde dani z p?íjm? nebo v n?m ohledn? dot?ených p?íjm? podléhají zna?n? výhodn?jšímu režimu zdan?ní, než je ten, jemuž tyto p?íjmy podléhají v Belgii – jako výdaj? na dosažení p?íjm?, ale umož?uje da?ovým poplatník?m-rezident?m podat d?kaz o pravosti a opravdovosti provedených operací, jakož i obvyklé povaze vynaložených náklad?.

44 Z judikatury Soudního dvora však vyplývá, že ?lenský stát je za ú?elem zajišt?ní ú?innosti da?ového dohledu, jehož cílem je boj proti da?ovým únik?m, oprávn?n uplat?ovat opat?ení, která umož?ují jasn? a p?esn? zjistit ?ástek výdaj? odpo?itatelných v daném ?lenském stát? jako výdaje na dosažení p?íjm? (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 8. ?ervence 1999, Baxter a další, C-254/97, Recueil, s. I-4809, bod 18; ze dne 10. b?ezna 2005, Laboratoires Fournier, C-39/04, Sb. rozh. s. I-2057, bod 24, a ze dne 13. b?ezna 2008, Komise v. Špan?lsko, C-248/06, bod 34).

45 Zat?etí, pokud jde o vyvážené rozd?lení da?ové pravomoci mezi ?lenské státy, je t?eba p?ipomenout, že takové od?vodn?ní m?že být uznáno zejména tehdy, pokud má dot?ený režim za cíl p?edcházet jednáním, která mohou ohrozit právo ?lenského státu uplat?ovat svou da?ovou pravomoc ve vztahu k ?innostem vykonávaným na jeho území (viz rozsudek ze dne 21. ledna 2010, SGI, C-311/08, Sb. rozh. s. I-487, bod 60 a citovaná judikatura).

46 Taková jednání, jako jsou jednání popsaná v bodu [41] tohoto rozsudku, mohou však ohrozit právo ?lenského státu uplat?ovat svou da?ovou pravomoc ve vztahu k ?innostem vykonávaným da?ovými poplatníky-rezidenty na jeho území a narušit vyvážené rozd?lení da?ových pravomocí mezi ?lenskými státy (viz výše uvedený rozsudek Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, bod 56).

47 Vzhledem tedy k tomu, že právní p?edpisy dot?ené v p?vodním ?ízení brání takovým podvodným jednáním, jako jsou jednání popsaná v bodu [41] tohoto rozsudku, a umož?ují tak belgickému státu vykonávat jeho da?ovou pravomoc ve vztahu k ?innostem vykonávaným na jeho území, umož?ují zachování vyváženého rozd?lení da?ových pravomocí mezi ?lenskými státy.

48 Je tedy t?eba konstatovat, že takové právní p?edpisy, jako jsou právní p?edpisy dot?ené v p?vodním ?ízení, jsou zp?osobilé k dosažení cíl? p?edcházení da?ovým únik?m a vyhýbání se da?ovým povinnostem, zachování ú?innosti da?ového dohledu a vyváženého rozd?lení da?ové pravomoci mezi ?lenskými státy, jež jsou, jak vyplývá z výše uvedeného, ve v?ci v p?vodním ?ízení úzce spjaty.

49 Nicmén? je t?eba ov??it, zda uvedené právní p?edpisy nep?ekra?ují meze toho, co je pro dosažení t?chto cíl? nezbytné.

50 V tomto ohledu z judikatury Soudního dvora vyplývá, že lze právní p?edpisy, které jsou založeny na p?ezkumu objektivních a ov??itelných skute?ností za ú?elem ur?ení, zda má transakce povahu ?ist? vykonstruované operace výlu?n? pro da?ové ú?ely, a které v každém p?ípad?, kdy existenci takové operace nelze vylou?it, umož?ují da?ovému poplatníkovi, jenž by

přítom nebyl předmětem nepřiměřených správních požadavků, předložit důkazy o případných obchodních důvodech, protože byla tato transakce uzavřena, považovat za nepřekračující meze toho, co je pro zamezení zneužívajících praktik nezbytné (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, bod 82).

51 Mimoto nelze pouze na základě daňových důvodů ani okolností, že stejné operace mohly být provedeny poskytovateli služeb se sídlem na území členského státu, ve kterém je usazen daňový poplatník, dospět k závěru o nedostatku pravosti a opravdovosti dotčených operací (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek *Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas*, bod 69).

52 Soudní dvůr již také rozhodl, že pokud dotčená transakce překračuje rámec toho, co by si dotyčné společnosti dohodly za okolností úplné hospodářské soutěže, musí se opravné opatření v oblasti daní, aby nebylo považováno za nepřiměřené, omezit na tu část, která překračuje rámec toho, co by bylo za takových okolností dohodnuto (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek *SGI*, bod 72).

53 Jsou-li tak dodrženy podmínky stanovené v bodech 50 až 52 tohoto rozsudku, nejeví se nezbytnost podat důkaz o pravosti a opravdovosti operací, jakož i o obvyklé povaze vynaložených nákladů, sama o sobě jako překračující to, co je pro dosažení uvedených cílů nezbytné.

54 Nicméně, jak bylo uvedeno v bodě 25 tohoto rozsudku, zvláštní pravidlo lze použít v případě, že odměny jsou zaplacený poskytovatelům služeb, kteří podle ustanovení právních předpisů členského státu, v němž jsou usazeni, nepodléhají v tomto státě dani z příjmů nebo v něm ohledně dotčených příjmů podléhají značně výhodnějšímu režimu zdanění, než je ten, jemuž tyto příjmy podléhají v Belgii.

55 Jak uvedl generální advokát v bodě 71 svého stanoviska, za těchto okolností ukládá zvláštní pravidlo belgickému daňovému poplatníkovi, aby systematicky podával důkaz o pravosti a opravdovosti všech operací, jakož i o obvyklé povaze všech příslušných odměn, třebaže daňová správa není povinna poskytnout alespoň neúplný důkaz o daňových podvodech nebo únicích.

56 Uvedené zvláštní pravidlo lze totiž uplatnit v případě neexistence jakéhokoliv objektivního a těté osobou přezkoumatelného kritéria, které může sloužit jako indicie o existenci list vykonstruované operace, zbavené hospodářské podstaty, s cílem vyhnout se obvykle dlužné dani ze zisku z činností vykonávaných na území státu, s přihlédnutím pouze k úrovni zdanění poskytovatele služeb v členském státě, ve kterém je usazen.

57 Je však nutno konstatovat, jak bylo uvedeno v bodě 27 tohoto rozsudku, že takové pravidlo neumožňuje předejít a s dostatečnou určitostí vymezit jeho působnost a že přetrvávají pochybnosti ohledně jeho použitelnosti.

58 Takové pravidlo tudíž nespĺuje požadavky právní jistoty, která vyžaduje, aby právní úprava byla jasná a přesná a její účinky byly předvídatelné, zejména pokud může vyvolat nepřiměřené důsledky pro jednotlivce a podniky (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 7. června 2005, *VEMW a další*, C-17/03, Sb. rozh. s. I-4983, bod 80, jakož i ze dne 16. února 2012, *Costa a Cifone*, C-72/10 a C-77/10, bod 74).

59 Pravidlo, které nespĺuje požadavky zásady právní jistoty nelze přitom považovat za nepřiměřené sledovaným cílům.

60 S přihlédnutím ke všemu výše uvedenému je třeba na položenou otázku odpovědět tak, že článek 49 ES musí být vykládán v tom smyslu, že brání takové právní úpravě členského státu,

jako je právní úprava dotčená v p?vodním ?ízení, podle níž se odm?ny za pln?ní nebo služby zaplacené da?ovým poplatníkem-rezidentem spole?nosti-nerezidentovi nepovažují za odpo?itatelné výdaje na dosažení p?íjm?, pokud spole?nost-nerezident nepodléhá v ?lenském stát?, v n?mž má sídlo, dani z p?íjm? nebo v n?m ohledn? dot?ených p?íjm? podléhá zna?n? výhodn?jšímu režimu zdan?ní, než je ten, jemuž tyto p?íjmy podléhají v prvním ?lenském stát?, ledaže da?ový poplatník prokáže, že tyto odm?ny odpovídají skute?ným a opravdovým operacím a že nep?ekračují obvyklé meze, zatímco podle obecného pravidla jsou takové odm?ny odpo?itatelné jako výdaje na dosažení p?íjm?, jsou-li nezbytné pro dosažení nebo udržení zdanitelných p?íjm?, a že da?ový poplatník prokáže jejich pravost a ?ástku.

K náklad?m ?ízení

61 Vzhledem k tomu, že ?ízení má, pokud jde o ú?astníky p?vodního ?ízení, povahu inciden?ního ?ízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu p?ed p?edkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech ?ízení p?íslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé p?edložením jiných vyjád?ení Soudnímu dvoru než vyjád?ení uvedených ú?astníků ?ízení se nenahrazují.

Z t?chto d?vod? Soudní dv?r (první senát) rozhodl takto:

?lánek 49 ES musí být vykládán v tom smyslu, že brání takové právní úprav? ?lenského státu, jako je právní úprava dotčená v p?vodním ?ízení, podle níž se odm?ny za pln?ní nebo služby zaplacené da?ovým poplatníkem-rezidentem spole?nosti-nerezidentovi nepovažují za odpo?itatelné výdaje na dosažení p?íjm?, pokud spole?nost-nerezident nepodléhá v ?lenském stát?, v n?mž má sídlo, dani z p?íjm? nebo v n?m ohledn? dot?ených p?íjm? podléhá zna?n? výhodn?jšímu režimu zdan?ní, než je ten, jemuž tyto p?íjmy podléhají v prvním ?lenském stát?, ledaže da?ový poplatník prokáže, že tyto odm?ny odpovídají skute?ným a opravdovým operacím a že nep?ekračují obvyklé meze, zatímco podle obecného pravidla jsou takové odm?ny odpo?itatelné jako výdaje na dosažení p?íjm?, jsou-li nezbytné pro dosažení nebo udržení zdanitelných p?íjm?, a že da?ový poplatník prokáže jejich pravost a ?ástku.

Podpisy.

*Jednací jazyk: francouzština.