

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

z 5. júla 2012 (*)

„Slobodné poskytovanie služieb – Daňová právna úprava – Odpočet nákladov vynaložených na odmenu za poskytnutie služieb ako prevádzkových nákladov – Náklady vynaložené na poskytovateľa služieb usadeného v inom členskom štáte, v ktorom nepodlieha dani z príjmov alebo v ktorom podlieha systému zdanenia, ktorý je výrazne výhodnejší – Odpočetateľnosť podliehajúca povinnosti preukázať skutočnú a pravdivú povahu plnenia a obvyklú povahu príslušnej odmeny – Prekážka – Odôvodnenie – Boj proti daňovým podvodom a únikom – Účinnosť daňových kontrol – Vyvážené rozdelenie daňovej právomoci medzi členskými štátmi – Proporcionalita“

Vo veci C-318/10,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Cour de cassation (Belgicko) z 18. júna 2010 a doručený Súdnemu dvoru 2. júla 2010, ktorý súvisí s konaním:

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

proti

Belgickému kráľovstvu,

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predseda prvej komory A. Tizzano, sudcovia A. Borg Barthet, E. Levits (spravodajca), J.-J. Kasel a M. Berger,

generálny advokát: P. Cruz Villalón,

tajomník: R. Šereš, referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní zo 16. júna 2011,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- Société d'investissement pour l'agriculture tropicale SA (SIAT), v zastúpení: D. Garabedian a E. Traversa, avocats,
- belgická vláda, v zastúpení: J.-C. Halleux a M. Jacobs, splnomocnení zástupcovia,
- francúzska vláda, v zastúpení: G. de Bergues a N. Rouam, splnomocnení zástupcovia,
- portugalská vláda, v zastúpení: L. Inez Fernandes, J. Menezes Leitão a S. Jaulino, splnomocnení zástupcovia,
- vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: H. Walker, splnomocnená zástupkyňa,
- Európska komisia, v zastúpení: R. Lyal a J.-P. Keppenne, splnomocnení zástupcovia,

po vypožutí návrhov generálneho advokáta na pojednávani 29. septembra 2011,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na zažatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu žlánku 49 ES.

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Société d'investissement pour l'agriculture tropicale SA (žalej len „SIAT“) a Belgickým krážovstvom, zastúpeným ministre des Finances (minister financií), vo veci odmietnutia ministra financií priznaž odpožet sumy 28 402 251 BEF ako prevádzkových nákladov, ktorú táto spoločnosť uviedla ako náklad vo svojej úžtovnej závierke k 31. decembru 1997.

Belgická právna úprava

3 žlánok 26 code des impôts sur les revenus de 1992 (zákonník o dani z príjmov z roku 1992, žalej len „CIR 1992“) stanovuje:

„Bez toho, aby bol dotknutý žlánok 49 a s výhradou ustanovení žlánku 54, pokiaž podnik usadený v Belgicku poskytne nezvyžajné alebo bezodplatné výhody, potom sa tieto výhody pripožítajú k jeho vlastným ziskom s výnimkou prípadu, kež sú výhody použité pre stanovenie zdanitežných príjmov príjemcu výhody.

Bez ohžadu na obmedzenie uvedené v odseku 1 sú pripožítané k vlastným ziskom nezvyžajné alebo bezodplatné výhody, ktoré poskytne podnik:

...

2. dažovníkovi uvedenému v žlánku 227 alebo zahranižnému podniku, ktorý podžá ustanovení právnych predpisov krajín, v ktorých sú usadené, tam nepodliehajú dani z príjmov alebo znažne výhodnejšiemu dažovému režimu, ako je režim, ktorému podlieha spoločnosť usadená v Belgicku;

...“

4 žlánok 49 CIR 1992 stanovuje:

„Ako prevádzkové náklady sú odpožítateľné náklady, ktoré dažovník vynaložil alebo znášal požas zdažovacieho obdobia na úžely dosiahnutia alebo udržania zdanitežných príjmov, ktorých existenciu a sumu preukáže prostredníctvom dokladov, alebo ak to nie je možné, inými dôkaznými prostriedkami, ktoré sú prípustné podžá všeobecného práva, okrem žestného vyhlásenia.

Za náklady vynaložené alebo znášané požas zdanitežného obdobia sa považujú náklady, ktoré boli požas tohto obdobia skutožne zaplatené alebo znášané alebo ktoré nadobudli povahu istých a splatných dlhov a strát a tak sú aj úžtované.“

5 Podžá žlánku 53 CIR 1992:

„Prevádzkovými nákladmi nie sú:

...

10. všetky náklady, ktoré neprimerane prekročia podnikateľské potreby;

...“

6 § 54 CIR 1992 znie:

„Úroky, licenčné poplatky za používanie patentov, výrobných postupov alebo iných obdobných práv alebo odmeny za plnenia alebo služby sa nepovažujú za prevádzkové náklady, ak sú zaplatené alebo priamo či nepriamo priznané daňovníkovi uvedenému v § 227 alebo zahraničnému podniku, ktorí podľa predpisov krajiny, kde sú usadení, v tejto krajine nepodliehajú dani z príjmov, alebo ak tieto konkrétne príjmy v tejto krajine podliehajú daňovému režimu, ktorý je výrazne výhodnejší ako daňový režim, ktorému tieto príjmy podliehajú v Belgicku, s výnimkou prípadu, ak daňovník všetkými právne relevantnými spôsobmi preukáže, že tieto odmeny zodpovedajú skutočným a pravdivým operáciám a neprekračujú bežný rozsah.“

7 Podľa § 227 ods. 2 CIR 1992 dani podliehajú nerezidenti, najmä zahraničné spoločnosti, ktoré nemajú v Belgicku sídlo, hlavnú prevádzkarň alebo ústredie riadenia.

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

8 SIAT, spoločnosť založená podľa belgického práva, založila v roku 1991 dcérsku spoločnosť na účely využívania palmových hájov na výrobu palmového oleja.

9 Dohody medzi stranami stanovovali, že SIAT poskytne spoločnej dcérskej spoločnosti platené služby a predá jej vybavenie a ďalej, že postúpi časť zisku z tejto operácie ako kapitálovú obchodnú províziu spoločnosti stojacej na čele nigérijskej skupiny, a síce luxemburskej spoločnosti Megatrade International SA (ďalej len „MISA“).

10 V roku 1997 sa uskutočnili medzi stranami diskusie, pokiaľ ide o presnú výšku provízií dlhovaných spoločnosťou SIAT. Tieto diskusie viedli k ukončeniu partnerstva a SIAT sa zaviazala vyplatiť spoločnosti MISA 2 000 000 USD na vyrovnanie všetkých nárokov.

11 V dôsledku toho SIAT vykázala vo svojej účtovnej uzávierke k 31. decembru 1997 ako náklad sumu 28 402 251 BEF na účely zaplatenia provízií dlhovaných spoločnosti MISA.

12 Keďže belgická daňová správa (ďalej len „daňová správa“) konštatovala, že MISA má štatút holdingovej spoločnosti, ktorá sa riadi luxemburským zákonom z 31. júla 1929 o daňovom režime spoločností s finančnou účasťou, a preto nepodlieha dani obdobnej dani z príjmu právnických osôb uplatniteľnej v Belgicku, uplatnila § 54 CIR 1992 a odmietla odpoveď sumy 28 402 251 BEF ako prevádzkových nákladov.

13 V dôsledku žaloby podanej spoločnosťou SIAT proti rozhodnutiu tejto daňovej správy bolo stanovisko daňovej správy potvrdené rozsudkom Tribunal de première instance de Bruxelles (Súd prvého stupňa v Bruseli) z 21. februára 2003 a rozsudkom Cour d'appel de Bruxelles (Odvolací súd v Bruseli) z 12. marca 2008.

14 SIAT podala kasačný opravný prostriedok na Cour de cassation (kasačný súd), ktorý z dôvodov pochybností, ktoré mal v súvislosti s výkladom § 49 ES, rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Má sa § 49 ES v znení uplatniteľnom v prejednávanej veci, ak sa skutkové okolnosti zakladajúce tento spor odohrali pred 1. decembrom 2009, keď nadobudla platnosť Lisabonská zmluva, vykladať tak, že bráni takým vnútroštátnym predpisom členského štátu, podľa ktorých sa

odmeny za plnenia alebo služby nepovažujú za odpočítateľné prevádzkové náklady, ak sú zaplatené alebo priamo či nepriamo priznané daovníkovi rezidentovi v inom členskom štáte alebo zahraničnému podniku, ktorý podľa predpisov krajiny, kde majú sídlo, v tejto krajine nepodliehajú dani z príjmov alebo tam v súvislosti s týmito príjmami podliehajú dačovému režimu, ktorý je výrazne výhodnejší než dačový režim, ktorému tieto príjmy podliehajú v členskom štáte, o ktorého vnútroštátne predpisy ide v tomto prípade, pokiaľ daovník všetkými právne relevantnými spôsobmi nepreukáže, že tieto odmeny zodpovedajú skutočným a pravdivým operáciám a neprekračujú bežný rozsah, pričom takýto dôkaz sa nevyžaduje na to, aby bolo možné z daní odpočítať odmeny za plnenia či služby poskytnuté daovníkovi rezidentovi v tomto členskom štáte, hoci tento daovník nepodlieha dani z príjmov alebo podlieha dačovému režimu, ktorý je výrazne výhodnejší než všeobecný dačový režim tohto štátu“

O návrhu na začatie prejudiciálneho konania

Úvodné pripomienky

15 Ako vyplýva z návrhu na začatie prejudiciálneho konania, ako aj z pripomienok predložených Súdnemu dvoru, všeobecné pravidlo týkajúce sa odpočtu prevádzkových nákladov je obsiahnuté v článku 49 ES CIR 1992, podľa ktorého sú náklady odpočítateľné ako prevádzkové náklady, ak sú nevyhnutné na dosiahnutie alebo udržanie zdaniteľného príjmu a ak daovník preukáže ich pravosť a sumu (čalej len „všeobecné pravidlo“).

16 SIAT však v prejednávanej veci nespochybňuje zlučiteľnosť osobitného pravidla zavedeného článkom 54 CIR 1992, z ktorého vychádzala dačová správa pri zamietnutí žiadosti o odpočet prevádzkových nákladov predloženej touto spoločnosťou, s právom Únie. Podľa tohto článku 54 sa odmeny za plnenia alebo služby, ktoré uskutočnili belgickí daovníci v prospech daovníkov usadených v inom členskom štáte, v ktorom tieto naposledy uvedení daovníci nepodliehajú dani z príjmov, alebo tam v súvislosti s dotknutými príjmami podliehajú dačovému režimu, ktorý je výrazne výhodnejší než dačový režim, ktorému tieto príjmy podliehajú v Belgicku, nepovažujú za odpočítateľné prevádzkové náklady, pokiaľ daovník nepreukáže, že tieto odmeny zodpovedajú skutočným a pravdivým operáciám a neprekračujú bežný rozsah (čalej len „osobitné pravidlo“).

17 Treba teda zastávať názor, že svojou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či článok 49 ES sa má vykladať v tom zmysle, že bráni takej právnej úprave členského štátu, akou je tá, o akú ide vo veci samej, na základe ktorej sa odmeny za plnenia alebo služby zaplatené daovníkom rezidentom spoločnosti nerezidentovi nepovažujú za odpočítateľné prevádzkové náklady, ak naposledy uvedená spoločnosť nepodlieha v členskom štáte, v ktorom má sídlo, dani z príjmov, alebo kde v súvislosti s dotknutými príjmami podlieha dačovému režimu, ktorý je výrazne výhodnejší než dačový režim, ktorému tieto príjmy podliehajú v prvom členskom štáte, pokiaľ daovník nepreukáže, že tieto odmeny zodpovedajú skutočným a pravdivým operáciám a neprekračujú bežný rozsah, zatiaľ čo podľa všeobecného pravidla sú takéto odmeny odpočítateľné ako prevádzkové náklady, ak sú nevyhnutné na dosiahnutie alebo udržanie zdaniteľného príjmu a ak daovník preukáže ich pravosť a sumu.

O existencii obmedzenia slobodného poskytovania služieb

18 Súdny dvor opakovane rozhodol, že článok 49 ES bráni uplatneniu akejkoľvek vnútroštátnej právnej úpravy, v dôsledku ktorej je sťažené poskytovanie služieb medzi členskými štátmi oproti poskytovaniu služieb len v rámci jedného členského štátu (pozri najmä rozsudok z 11. júna 2009, X a Passenheim-van Schoot, C-155/08 a C-157/08, Zb. s. I-5093, bod 32 a citovanú judikatúru). Vnútroštátne opatrenia, ktoré výkon tejto slobody zakazujú, bránia mu alebo ho robia menej prístupným, predstavujú obmedzenie slobodného poskytovania služieb (pozri najmä rozsudky zo

4. decembra 2008, Jobra, C-330/07, Zb. s. I-9099, bod 19, a z 22. decembra 2010, Tankreederei I, C-287/10, Zb. s. I-14233, bod 15).

19 Okrem toho podľa ustálenej judikatúry článok 49 ES priznáva práva nielen samotnému poskytovateľovi služieb, ale aj príjemcovi týchto služieb (pozri rozsudky z 26. októbra 1999, Eurowings Luftverkehr, C-294/97, Zb. s. I-7447, bod 34; z 3. októbra 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, Zb. s. I-9461, bod 32, ako aj z 1. júla 2010, Dijkman a Dijkman-Lavaleije, C-233/09, Zb. s. I-6645, bod 24).

20 Po tomto spresnení však nemožno na rozdiel od toho, čo tvrdí francúzska vláda vo svojich písomných pripomienkach, zastávať názor, že čo sa týka odpôtu prevádzkových nákladov, uplatnia sa rovnaké hmotnoprávne podmienky tak v rámci všeobecného pravidla, ako aj v rámci osobitného pravidla.

21 Daovník tak musí v rámci všeobecného pravidla preukázať pravosť a sumu vynaložených nákladov, keďže belgická daňová správa podľa belgickej vlády predpokladá nevyhnutnosť týchto nákladov na dosiahnutie alebo udržanie zdaniteľných príjmov. Okrem toho suma nákladov nesmie podľa článku 53 ods. 10 CIR 1992 neprimerane prekročiť podnikateľské potreby.

22 Naopak podľa osobitného pravidla daovník musí na to, aby vyvrátil domnienku neodpôtitelnosti nákladov, preukázať, že zodpovedajú skutočným a pravdivým operáciám, čo podľa správneho komentára k CIR 1992, na ktorý sa pred Súdny dvor odvoláva tak SIAT, ako aj Komisia, znamená preukázať, že náklady spadajú do bežného rámca podnikateľských operácií, že zodpovedajú priemyselnej, obchodnej a finančnej potrebe a že sú kompenzované alebo sa obvykle musia kompenzovať v celej činnosti podniku. Z toho istého komentára vyplýva, že v tejto súvislosti nepostačuje predložiť listiny alebo dokumenty v platnej právnej forme, ale že je predovšetkým potrebné primerane presvedčiť úradníka daňovej správy o tom, že predmetné operácie sú skutočné a pravdivé. Ako uvádza belgická vláda vo svojich pripomienkach predložených Súdnemu dvoru, daovník rezident musí na to, aby sa mu priznalo právo na odpôet, preukázať, že podnikateľské operácie nie sú predstierané.

23 Ďalej daovník musí preukázať, že dotknuté prevádzkové náklady neprekročujú bežný rozsah, čo podľa vysvetlenia poskytnutého belgickou vládou na pojednávaní pred Súdny dvor znamená, že treba vykonať porovnanie dotknutej operácie s bežnou praxou hospodárskych subjektov na trhu, zatiaľ čo, pokiaľ ide o prevádzkové náklady vynaložené v prospech daňovníkov usadených v Belgicku, článok 53 ods. 10 CIR 1992, ako bolo pripomenuté v bode 21 tohto rozsudku, vylučuje len odpôet výdavkov, ktoré sa ukazujú ako „neprimerané“.

24 Treba preto konštatovať, že domnienka neodpôtitelnosti prevádzkových nákladov, ako aj hmotnoprávne podmienky, ktorým podlieha ich prípadný odpôet, ako sú podmienky stanovené v článku 54 CIR 1992, sťažuje získanie odpôtu na základe tohto článku oproti prípadu, keď je nárok na odpôet priznaný podľa všeobecného pravidla stanoveného v článku 49 tohto zákonníka.

25 Navyše treba zdôrazniť, že osobitné pravidlo možno uplatniť v prípade, ak sú odmeny zaplatené poskytovateľom, ktorí podľa ustanovení právnych predpisov flamského štátu, kde sú usadení, v tomto štáte nepodliehajú dani z príjmov alebo tam v súvislosti s dotknutými príjmami podliehajú „daňovému režimu, ktorý je výrazne výhodnejší než daňový režim, ktorému tieto príjmy podliehajú v Belgicku“.

26 Ako teda pripúšťa belgická vláda, vzhľadom na neexistenciu normatívnych spresnení alebo administratívnych pokynov v súvislosti s tým, čo treba rozumieť pod „daňovým režimom, ktorý je výrazne výhodnejší než daňový režim, ktorému tieto príjmy podliehajú v Belgicku“, daňová správa

vykonáva posúdenie uplatniteľnosti osobitného pravidla v každom jednotlivom prípade a toto posúdenie podlieha preskúmaniu vnútroštátnych súdov.

27 Za týchto podmienok nie je pôsobnosť uvedeného osobitného pravidla vopred vymedzená s dostatočnou presnosťou a v situácii, v ktorej je poskytovateľ služieb usadený v inom členskom štáte než v Belgickom kráľovstve a podlieha tam daňovému režimu, ktorý je výrazne výhodnejší než daňový režim, ktorému tieto príjmy podliehajú v Belgicku, existuje neistota v súvislosti s otázkou, či sa uvedený režim bude považovať za „výrazne výhodnejší režim“, a či sa teda osobitné pravidlo uplatní.

28 Takéto osobitné pravidlo, ktoré stanovuje prísnejšie podmienky na získanie nároku na odpúť prevádzkových nákladov, ako sú podmienky stanovené všeobecným pravidlom a ktorého pôsobnosť nie je vopred presne vymedzená, tak môže belgických daňovníkov odradiť od výkonu svojho práva na slobodné poskytovanie služieb a od využívania služieb poskytovateľov usadených v inom členskom štáte a ďalej týchto poskytovateľov odradiť od ponúkania svojich služieb príjemcom usadeným v Belgicku (pozri v tomto zmysle rozsudok z 26. júna 2003, Skandia a Ramstedt, C-422/01, Zb. s. I-6817, bod 28 a citovanú judikatúru).

29 Z toho vyplýva, že článok 54 CIR 1992 predstavuje obmedzenie slobodného poskytovania služieb v zmysle článku 49 ES.

30 Tento záver nevyvracajú tvrdenia uvádzané belgickou, francúzskou a portugalskou vládou, podľa ktorých sa daňovník rezident, ktorý uskutočňuje platbu inému rezidentovi, nachádza z hľadiska požiadaviek týkajúcich sa dôkazného bremena v objektívne odlišnej situácii než daňovník rezident, ktorý uskutočňuje platbu nerezidentovi, na ktorého sa vzťahuje daňový režim, ktorý je výrazne výhodnejší než belgický daňový režim. Tieto vlády v podstate tvrdia, že riziko, že hlavným účelom operácie je vyhnúť sa obvykle splatnej dani, existuje len v tejto poslednej uvedenej situácii a že sa daňovník rezident, ktorý je príjemcom služieb, nachádza v postavení, ktoré mu lepšie umožní preukázať, že operácie sú skutočné a pravdivé, pretože poskytovatelia služieb usadení v inom členskom štáte, než je Belgické kráľovstvo, nepodliehajú priamo kontrole belgickej daňovej správy.

31 V súvislosti s daňovou výhodou, a síce možnosťou odpúť odmiern zaplatených poskytovateľom služieb ako prevádzkových nákladov, treba uviesť, že príjemca týchto služieb, ktorý má sídlo v Belgicku, sa nenachádza v situácii, ktorá je odlišná v závislosti od toho, či tento poskytovateľ je alebo nie je usadený v tom istom členskom štáte, alebo či uvedený poskytovateľ podlieha v inom členskom štáte daňovému režimu, ktorý je viac alebo menej výhodný. Vo všetkých týchto prípadoch mohli príjemcovia služieb vynaložiť skutočné náklady, ktoré odôvodňujú, pokiaľ sú splnené podmienky nevyhnutné na priznanie nároku na uvedenú daňovú výhodu, ich odpúť, ako aj prevádzkových nákladov.

32 Poskytovatelia služieb nerezidenti síce priamo nepodliehajú kontrole belgickej daňovej správy. Rozdielne zaobchádzanie, o ktoré ide vo veci samej, sa však netýka poskytovateľov služieb v závislosti od toho, či sú alebo nie sú usadení v Belgicku, ale príjemcov služieb rezidentov, ktorí priamo podliehajú kontrole tejto správy. Daňová správa však môže týmto príjemcom uložiť nielen podmienky, ktoré treba splniť na priznanie nároku na uvedenú daňovú výhodu, ktorých cieľom je zabezpečiť, aby sa táto daňová výhoda nepriznala v prípadoch, v ktorých je hlavným účelom operácie vyhnúť sa obvykle splatnej dani, ale tiež vykonať na tento účel kontroly a preskúmania.

33 Za týchto podmienok nemá okolnosť, že z pohľadu daňovej správy je riziko podvodu v niektorých situáciách vyššie než v iných, vplyv na podobnosť situácie príjemcov služieb.

O odôvodnení obmedzenia slobodného poskytovania služieb

34 Z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že obmedzenie slobodného poskytovania služieb možno pripustiť len vtedy, ak sa ním sleduje legitímny cieľ zlučiteľný so Zmluvou ES a možno ho odôvodniť naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu, pokiaľ je v takom prípade spôsobilé zaručiť uskutočnenie cieľa, ktorý sleduje, a nepresahuje rámec toho, čo je potrebné na jeho dosiahnutie (pozri najmä rozsudky z 5. júna 1997, SETTG, C-398/95, Zb. s. I-3091, bod 21, a z 18. decembra 2007, Laval un Partneri, C-341/05, Zb. s. I-11767, bod 101, ako aj Jobra, už citovaný, bod 27).

35 Podľa belgickej, francúzskej, portugalskej vlády a vlády Spojeného kráľovstva, ako aj Komisie môžu byť právne predpisy, o ktoré ide v tejto veci, odôvodnené bojom proti daňovým podvodom a únikom, potrebou zachovať vyvážené rozdelenie daňovej právomoci medzi členskými štátmi, ako aj potrebou zachovať účinnosť daňových kontrol, ako tvrdí francúzska a portugalská vláda.

36 V tejto súvislosti Súdny dvor už rozhodol, že tak boj proti daňovým únikom (pozri najmä rozsudky z 11. októbra 2007, ELISA, C-451/05, Zb. s. I-8251, bod 81), ako aj potreba zaručiť účinnosť daňových kontrol (pozri najmä rozsudok z 18. decembra 2007, A, C-101/05, Zb. s. I-11531, bod 55) predstavujú naliehavé dôvody všeobecného záujmu, ktoré môžu odôvodniť obmedzenie výkonu slobôd pohybu zaručených Zmluvou.

37 Súdny dvor už rovnako rozhodol, že obmedzenie výkonu slobody pohybu v rámci Európskej únie možno odôvodniť cieľom zachovať rozdelenie daňovej právomoci medzi členskými štátmi (pozri rozsudok z 10. februára 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen, C-436/08 a C-437/08, Zb. s. I-305, bod 121 a citovanú judikatúru).

38 Pokiaľ ide po prvé o boj proti daňovým únikom, treba uviesť, že samotná okolnosť, že daňovník rezident využíva služby poskytovateľa služieb nerezidenta, nemôže založiť všeobecnú domnienku o zneužití a odôvodniť opatrenie zasahujúce do výkonu základnej slobody zaručenej Zmluvou (pozri analogicky rozsudky z 21. novembra 2002, X a Y, C-436/00, Zb. s. I-10829, bod 62; z 12. septembra 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Zb. s. I-7995, bod 50; z 13. marca 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Zb. s. I-2107, bod 73; zo 17. januára 2008, Lammers & Van Cleeff, C-105/07, Zb. s. I-173, bod 27, ako aj Jobra, už citovaný, bod 37).

39 Súdny dvor tiež rozhodol, že prípadná daňová výhoda vyplývajúca pre poskytovateľa služieb z nízkeho daňového zaťaženia, ktorému by boli vystavení v členskom štáte, v ktorom sú usadení, neumožňuje sama osebe inému členskému štátu odôvodniť menej priaznivé daňové zaobchádzanie s príjemcami služieb usadenými v tomto poslednom uvedenom štáte (pozri rozsudky Eurowings Luftverkehr, už citovaný, bod 44, ako aj Skandia a Ramstedt, už citovaný, bod 52).

40 Na to, aby obmedzenie slobodného poskytovania služieb mohlo byť odôvodnené dôvodmi boja proti daňovým podvodom a únikom, osobitným cieľom takéhoto obmedzenia musí byť zamedziť konaniam, ktoré spoívajú vo vytvorení istoty vykonávaných operácií zbavených hospodárskej podstaty s cieľom vyhnúť sa obvykle splatnej dani zo zisku dosiahnutého na základe činností vykonaných na vnútroštátnom území (pozri v tomto zmysle rozsudky Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, už citovaný, bod 55, ako aj Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, už citovaný, bod 74).

41 V prejednávanej veci má článok 54 CIR 1992 za cieľ zamedziť konaniam, ktoré spoívajú v

znižovaní základu dane da?ovníkov rezidentov tým, že sa vyplácajú odmeny za poskytovanie neexistujúcich služieb s cie?om vyhnú? sa obvykle splatnej dani zo zisku dosiahnutého na základe ?inností vykonaných na vnútroštátnom území.

42 Právne predpisy, o ktoré ide vo veci samej, tým, že stanovujú, že odmeny zaplatené poskytovateľom služieb nerezidentom sa nepovažujú za prevádzkové náklady, pokia? da?ovník nepreukáže, že tieto odmeny zodpovedajú skutočným a pravdivým operáciám a neprekračujú bežný rozsah, umožňujú dosiahnu? cie?, s ktorým boli prijaté, a to zabráni? da?ovým podvodom a únikom.

43 Po druhé treba konštatova?, že právne predpisy, o ktoré ide vo veci samej, môžu byť odôvodnené potrebou zabezpe?i? ú?innos? da?ových kontrol. Tieto právne predpisy totiž úplne nevylu?ujú odpo?et odmien zaplatených poskytovateľom služieb – ktorí podľa ustanovení právnych predpisov ?lenského štátu, kde sú usadení, nepodliehajú v tomto ?lenskom štáte dani z príjmov alebo tam v súvislosti s dotknutými príjmami podliehajú da?ovému režimu, ktorý je výrazne výhodnejší než da?ový režim, ktorému tieto príjmy podliehajú v Belgicku – ako prevádzkových nákladov, ale umožňujú da?ovníkom rezidentom preukáza?, že vykonané operácie sú skutočné a pravdivé, ako aj obvyklú povahu vynaložených nákladov.

44 Z judikatúry Súdneho dvora však vyplýva, že ?lenský štát je na to, aby zabezpe?il ú?innos? da?ových kontrol, ktorých cie?om je boj proti da?ovým únikom, oprávnený uplat?ova? opatrenia, ktoré umožňujú jasne a presne overi? sumu nákladov odpo?ítateľných v danom ?lenskom štáte ako prevádzkové náklady (pozri v tomto zmysle rozsudky z 8. júla 1999, Baxter a i., C-254/97, Zb. s. I-4809, bod 18; z 10. marca 2005, Laboratoires Fournier, C-39/04, Zb. s. I-2057, bod 24, a z 13. marca 2008, Komisia/Španielsko, C-248/06, bod 34).

45 Pokia? ide po tretie o vyvážené rozdelenie da?ovej právomoci medzi ?lenskými štátmi, treba pripomenú?, že takéto odôvodnenie možno uzna? najmä vtedy, ak cie?om dotknutého systému je predchádza? konaniam, ktoré môžu ohrozi? právo ?lenského štátu uplat?ova? svoju da?ovú právomoc vo vz?ahu k ?innostiam vykonávaným na jeho území (pozri rozsudok z 21. januára 2010, SGI, C-311/08, Zb. s. I-487, bod 60 a citovanú judikatúru).

46 Takéto konania, ako sú konania opísané v bode 41 tohto rozsudku, však môžu ohrozi? právo ?lenského štátu vykonáva? svoju da?ovú právomoc vo vz?ahu k ?innostiam vykonávaným da?ovníkmi rezidentmi na jeho území a naruši? vyvážené rozdelenie da?ových právomocí medzi ?lenskými štátmi (pozri rozsudok Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, už citovaný, bod 56).

47 Ke?že teda právne predpisy, o ktoré ide v tejto veci, bránia takým podvodným konaniam, ako sú konania, ktoré sú opísané v bode 41 tohto rozsudku, a umožňujú tak Belgickému krá?ovstvu vykonáva? svoju da?ovú právomoc vo vz?ahu k ?innostiam vykonávaným na svojom území, umožňujú zachovanie vyváženého rozdelenia da?ovej právomoci medzi ?lenskými štátmi.

48 Treba teda konštatova?, že také právne predpisy, ako sú tie, o ktoré ide vo veci samej, sú spôsobilé dosiahnu? ciele spo?ívajúce v predchádzaní da?ovým podvodom a únikom, zachovaní ú?innosti da?ových kontrol a vo vyváženom rozdelení da?ovej právomoci medzi ?lenskými štátmi, ktoré sú, ako vyplýva z vyššie uvedeného, v konaní vo veci samej úzko spojené.

49 Treba však overi?, či uvedené právne predpisy nejdú nad rámec toho, čo je na dosiahnutie týchto cie?ov nevyhnutné.

50 V tejto súvislosti z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že právne predpisy, ktoré vychádzajú zo skúmania objektívnych a overiteľných skutočností na ur?enie, či transakcia má povahu ?isto

vykonštruovanej transakcie iba na daňové účely, a ktoré v každom prípade, v ktorom existenciu takejto operácie nemožno vylúčiť, umožňujú daňovníkovi bez toho, aby podliehal neprimeraným správnym požiadavkám, predložiť dôkazy o prípadných obchodných dôvodoch, pre ktoré bola táto transakcia uzavretá, možno považovať za predpisy neprekračujúce rámec toho, čo je potrebné na predchádzanie zneužitiam (pozri v tomto zmysle rozsudok *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, už citovaný, bod 82).

51 Okrem toho nemožno len na základe daňových dôvodov ani okolnosti, že tie isté operácie mohli byť vykonané poskytovateľmi služieb usadenými na území členského štátu, kde je daňovník usadený, dospieť k záveru, že predmetné operácie nie sú skutočné a pravdivé (pozri v tomto zmysle rozsudok *Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas*, už citovaný, bod 69).

52 Súdny dvor už takisto rozhodol, že ak predmetná transakcia prekračuje rámec toho, na čom by sa dotknuté spoločnosti dohodli za okolností úplnej hospodárskej súťaže, nápravné daňové opatrenie sa musí ohraničiť na čas, ktorá presahuje rámec toho, na čom by sa boli dohodli (pozri v tomto zmysle rozsudok *SGI*, už citovaný, bod 72).

53 Ak sú teda dodržané podmienky stanovené v bodoch 50 až 52 tohto rozsudku, potreba predložiť dôkaz o tom, že operácie sú skutočné a pravdivé, ako aj o zvyčajnej povahe vynaložených nákladov, sa sama osebe nejaví ako prekračujúca rámec toho, čo je na dosiahnutie uvedených cieľov potrebné.

54 Ako však bolo uvedené v bode 25 tohto rozsudku, uvedené osobitné pravidlo možno uplatniť v prípade, ak sú odmeny zaplatené poskytovateľom služieb, ktorí podľa ustanovení právnych predpisov členského štátu, kde sú usadení, v tomto členskom štáte nepodliehajú dani z príjmov alebo tam v súvislosti s dotknutými príjmami podliehajú daňovému režimu, ktorý je výrazne výhodnejší než daňový režim, ktorému tieto príjmy podliehajú v Belgicku.

55 Za týchto okolností, ako uviedol generálny advokát v bode 71 svojich návrhov, osobitné pravidlo ukladá belgickému daňovníkovi, aby systematicky preukazoval, že všetky operácie sú skutočné a pravdivé, ako aj obvyklú povahu všetkých príslušných odmien bez toho, aby daňová správa bola povinná poskytnúť aspoň neúplný dôkaz o daňových podvodoch alebo únikoch.

56 Uvedené osobitné pravidlo totiž možno uplatniť v prípade neexistencie akéhokoľvek objektívneho a treťou osobou preskúmateľného kritéria, ktoré môže slúžiť ako indícia o existencii čiastočne vykonštruovanej operácie, ktorá je bez hospodárskej podstaty, s cieľom vyhnúť sa obvykle splatnej dani zo zisku dosiahnutého na základe činností vykonaných na vnútroštátnom území, s prihliadnutím len na úroveň zdanenia poskytovateľa služieb v členskom štáte, v ktorom je usadený.

57 Treba však konštatovať, ako bolo uvedené v bode 27 tohto rozsudku, že takéto pravidlo neumožňuje vymedziť vopred a s dostatočnou presnosťou jeho pôsobnosť a že pretrvávajú pochybnosti o jeho uplatniteľnosti.

58 Takéto pravidlo teda nespĺňa požiadavky právnej istoty, ktorá vyžaduje, aby boli právne pravidlá jasné, presné a predvídateľné, pokiaľ ide o ich účinky, najmä keď môžu mať nepriaznivé dôsledky pre jednotlivcov a podniky (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 7. júna 2005, *VEMW a i.*, C-17/03, Zb. s. I-4983, bod 80, ako aj zo 16. februára 2012, *Costa a Cifone*, C-72/10 a C-77/10, bod 74).

59 Pravidlo, ktoré nespôadá požiadavky zásady právnej istoty, však nemožno považovať za primerané sledovaným cieľom.

60 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy treba na položenú otázku odpovedať tak, že článok 49 ES sa má vykladať v tom zmysle, že bráni takej právnej úprave členského štátu, ako je tá, o ktorú ide vo veci samej, podľa ktorej sa odmeny za plnenia alebo služby zaplatené daňovníkom rezidentom spoločnosti nerezidentovi nepovažujú za odpodátateľné prevádzkové náklady, ak spoločnosť nerezident nepodlieha v členskom štáte, kde má sídlo, dani z príjmov alebo tam v súvislosti s týmito príjmami podlieha daňovému režimu, ktorý je výrazne výhodnejší než daňový režim, ktorému tieto príjmy podliehajú v prvom členskom štáte, pokiaľ daňovník všetkými právne relevantnými spôsobmi nepreukáže, že tieto odmeny zodpovedajú skutočným a pravdivým operáciám a neprekračujú bežný rozsah, zatiaľ čo podľa všeobecného pravidla sú takéto odmeny odpodátateľné ako prevádzkové náklady, pokiaľ sú nevyhnutné na dosiahnutie alebo udržanie zdaniteľných príjmov, ktorých pravosť a sumu daňovník preukáže.

O trovách

61 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdny dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (prvá komora) rozhodol takto:

Článok 49 ES sa má vykladať v tom zmysle, že bráni takej právnej úprave členského štátu, ako je tá, o ktorú ide vo veci samej, podľa ktorej sa odmeny za plnenia alebo služby zaplatené daňovníkom rezidentom spoločnosti nerezidentovi nepovažujú za odpodátateľné prevádzkové náklady, ak spoločnosť nerezident nepodlieha v členskom štáte, kde má sídlo, dani z príjmov alebo tam v súvislosti s týmito príjmami podlieha daňovému režimu, ktorý je výrazne výhodnejší než daňový režim, ktorému tieto príjmy podliehajú v prvom členskom štáte, pokiaľ daňovník všetkými právne relevantnými spôsobmi nepreukáže, že tieto odmeny zodpovedajú skutočným a pravdivým operáciám a neprekračujú bežný rozsah, zatiaľ čo podľa všeobecného pravidla sú takéto odmeny odpodátateľné ako prevádzkové náklady, pokiaľ sú nevyhnutné na dosiahnutie alebo udržanie zdaniteľných príjmov, ktorých pravosť a sumu daňovník preukáže.

Podpisy

* Jazyk konania: francúzština.