ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

21. ledna 2010 *

Ve věci C-311/08,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím tribunal de première instance de Mons (Belgie) ze dne 19. června 2007, došlým Soudnímu dvoru dne 14. července 2008, v řízení

Société de Gestion Industrielle SA (SGI)

proti

Belgickému státu,

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení J. N. Cunha Rodrigues, předseda druhého senátu a zastupující předseda třetího senátu, P. Lindh, A. Rosas (zpravodaj), U. Lõhmus a A. Ó. Caoimh, soudci,

* Jednací jazyk: francouzština.

generální advokátka: J. Kokott,
vedoucí soudní kanceláře: C. Strömholm, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 4. června 2009,

s ohledem na vyjádření předložená:

– za Société de Gestion Industrielle SA (SGI) R. Forestinim a J. F. Libertem, avocats,

– za belgickou vládu J.-C. Halleuxem, jako zmocněncem,

– za německou vládu M. Lummou a C. Blaschkem, jako zmocněnci,

– za švédskou vládu A. Falk a S. Johannesson, jako zmocněnkyněmi,

– za Evropskou komisi R. Lyalem a J.-P. Keppennem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 10. září 2009,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 12 ES, 43 ES, 48 ES a 56 ES.

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Société de Gestion Industrielle SA (SGI) (dále jen „SGI“), společností založenou podle belgického práva, a Belgickým státem ve věci, v níž vnitrostátní daňová správa k vlastním ziskům této společnosti připočetla částku zvláštních a bezúplatných výhod, které SGI poskytla společnostem, které jsou k SGI ve vztahu závislosti a které jsou usazeny v jiných členských státech.

Vnitrostátní právní rámec

3 Článek 26 zákoníku o dani z příjmu, konsolidovaného královskou vyhláškou ze dne 10. dubna 1992 a potvrzeného zákonem ze dne 12. června 1992 (doplněk *Moniteur belge* ze dne 30. července 1992, s. 17 120), ve znění použitelném na spor v původním řízení (dále jen „CIR 1992“), zní následovně:

„S výhradou ustanovení článku 54, poskytuje-li podnik usazený v Belgii zvláštní nebo bezúplatné výhody, přičítají se tyto výhody k jeho vlastnímu zisku s výjimkou případu, kdy tyto výhody představují zdanitelné příjmy jejich příjemců.

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

1. daňovému poplatníkovi uvedenému v článku 227, k němuž je podnik usazený v Belgii přímo nebo nepřímo v jakémkoli vztahu závislosti;

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 příjmů nebo zde podléhají daňovému režimu značně výhodnějšímu, než je režim, kterému podléhá podnik usazený v Belgii;

3. daňovému poplatníkovi uvedenému v článku 227, který má společné zájmy s daňovým poplatníkem nebo podnikem uvedeným v bodě 1 nebo 2.“

4 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že aby výhoda byla „zvláštní“ ve smyslu čl. 26 druhého pododstavce bodu 1 CIR 1992, musí být podle vnitrostátní judikatury v rozporu s obvyklými standardy, respektive být poskytnuta v rozporu s pravidly a ustálenými obchodními zvyklostmi s ohledem na hospodářské okolnosti a hospodářskou situaci účastníků. Výhoda poskytnutá bez povinnosti nebo bezplatně, tedy bez protihodnoty, musí být považována za „bezúplatnou“.

5 Článek 49 CIR 1992 stanoví:

„Jako výdaje na dosažení, udržení a zajištění příjmů jsou odpočitatelné náklady, které vynaložila či nesla osoba povinná k dani 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 důkaznými prostředky kromě čestného 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 účtovány.“

6 Podle článku 79 CIR 1992:

„Odpočet na základě hospodářské ztráty nesmí být uplatněn z části zisku nebo příjmů, která pochází ze zvláštních nebo bezúplatných výhod, které daňový poplatník získal přímo nebo nepřímo v jakékoliv formě nebo jakýmkoli prostředkem od podniku, k němuž je přímo nebo nepřímo ve vztahu závislosti.“

7 Článek 207 CIR 1992 vylučuje možnost provedení některých odpočtů ze zisků, které pocházejí ze zvláštních a bezúplatných výhod.

8 Článek 227 bod 2 CIR 1992 vymezuje společnosti-nerezidenty následovně:

„Zahraniční společnosti […] které nemají v Belgii sídlo, hlavní provozovnu nebo sídlo vedení společnosti.“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

9 SGI je holdingovou společností založenou podle belgického práva. Vlastní 65% podíl na společnosti RECYDEM SA (dále jen „Recydem“) založené podle francouzského práva. SGI je rovněž jedním ze členů představenstva této společnosti.

10 Jedním z akcionářů SGI je společnost založená podle lucemburského práva COBELPIN SA (dále jen „Cobelpin“). Ve své odpovědi ze dne 7. dubna 2009 na písemnou otázku položenou Soudním dvorem dne 23. března 2009 upřesnila SGI, že účast uvedené společnosti v jejím kapitálu činí 34 %. Cobelpin je členem představenstva a pověřeným členem představenstva SGI.

11 Domenico Leone je pověřeným členem představenstva SGI a jedním ze členů představenstva Cobelpin a Recydem.

12 Dne 31. prosince 2000 půjčila SGI společnosti Recydem bezúročně částku 37 836 113 BEF (937 933 eur). Podle belgické daňové správy je na základě čl. 26

druhého pododstavce bodu 1 CIR 1992 třeba ve zdaňovacím období 2001 k ziskům SGI připočíst částku 1 891 806 BEF (46 897 eur) jakožto zvláštní nebo bezúplatné výhody, které SGI poskytla uvedené dceřiné společnosti. Tato částka by odpovídala fiktivním úrokům vypočítaným ve výši 5 % p. a.

13 Ode dne 1. července 2000 vyplácela SGI společnosti Cobelpin odměny člena představenstva ve výši 350 000 LUF (8 676 eur) měsíčně. Vzhledem k tomu, že belgická daňová správa měla za to, že nebyly splněny podmínky stanovené článkem 49 CIR 1992, odmítla odpočet těchto odměn jakožto profesních výdajů za zdaňovací období 2001 a 2002. Vyplácené částky jsou podle ní zjevně nepřiměřené a nijak neodpovídají hospodářské užitečnosti dotčeného plnění. Zástupce společnosti Cobelpin v představenstvu SGI je členem tohoto představenstva i osobně.

14 SGI tak byl doručen daňový výměr za zdaňovací období 2001 a 2002. Vzhledem k tomu, že stížnosti SGI podané dne 28. ledna a 9. února 2004 proti těmto rozhodnutím daňových orgánů byly zamítnuty rozhodnutím daňového ředitelství ze dne 22. července 2004, podala uvedená společnost dne 4. srpna 2004 žalobu k tribunal de première instance de Mons.

15 Předkládající soud má za to, že belgická daňová správa správně použila čl. 26 druhý pododstavec bod 1 CIR 1992, když k vlastnímu zisku SGI připočetla fiktivní úroky z půjčky poskytnuté touto společností společnosti Recydem. Poskytnutí uvedené půjčky není odůvodněno žádným hospodářským důvodem. Zatímco se během dotčeného období uvedená dceřiná společnost nacházela ve finančně zabezpečené situaci a vykazovala zisk, byla SGI těžce zatížena vysokými úvěry.

16 Pokud jde o odměny člena představenstva poskytované SGI společnosti Cobelpin, má předkládající soud za to, že tyto odměny nejsou odpočitatelné na základě článku 49 CIR 1992 jakožto profesní výdaje. Tyto výhody měly být na základě čl. 26 druhého pododstavce bodu 1 CIR 1992 připočteny k vlastnímu zisku SGI.

17 Předkládající soud si nicméně klade otázku, zda je posledně uvedené ustanovení slučitelné se zásadou svobody usazování ve smyslu článku 43 ES a následujících, jakož i se zásadou volného pohybu kapitálu obsaženou v článku 56 ES a následujících. Vlastní zisky společnosti-rezidenta totiž byly navýšeny o částku zvláštních nebo bezúplatných výhod poskytnutých touto společností, pokud je společnost požívající těchto výhod k této první společnosti ve vztahu závislosti a je usazená v jiném členském státě, zatímco tomu tak nebylo v případě, byly-li takové výhody poskytnuty jiné společnosti-rezidentovi nacházející se v takové situaci a tyto výhody představují zdanitelné příjmy této společnosti.

18 Za těchto podmínek se tribunal de première instance de Mons rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Brání článek 43 […] ES, ve spojení s článkem 48 [ES] a případně s článkem 12 [ES], právním předpisům členského státu, které, jako právní předpisy dotčené v projednávaném případě, ukládají zdanění zvláštní nebo bezúplatné výhody u belgické společnosti-rezidenta, která tuto výhodu poskytla společnosti usazené v jiném členském státě, k níž je belgická společnost přímo či nepřímo ve vztahu závislosti, i když za totožných podmínek nemůže být belgická společnost-rezident zdaněna ze zvláštní nebo bezúplatné výhody, je-li tato výhoda poskytnuta jiné společnosti usazené v Belgii, k níž je belgická společnosti přímo či nepřímo ve vztahu závislosti?

2) Brání článek 56 […] ES, ve spojení s článkem 48 [ES] a případně s článkem 12 [ES], právním předpisům členského státu, které, jako právní předpisy dotčené v projednávaném případě, ukládají zdanění zvláštní nebo bezúplatné výhody u belgické společnosti-rezidenta, která tuto výhodu poskytla společnosti usazené v jiném členském státě, k níž je belgická společnost přímo či nepřímo ve vztahu závislosti, i když za totožných podmínek nemůže být belgická společnost-rezident zdaněna ze zvláštní nebo bezúplatné výhody, je-li tato výhoda poskytnuta jiné společnosti usazené v Belgii, k níž je belgická společnosti přímo či nepřímo ve vztahu závislosti?“

K předběžným otázkám

19 Podstatou obou předběžných otázek předkládajícího soudu položených v téměř totožném znění je, zda článek 43 ES ve spojení s článkem 48 ES nebo článek 56 ES musejí být vykládány v tom smyslu, že brání takové právní úpravě členského státu, jako je úprava dotčená v původním řízení, podle níž je „zvláštní" nebo „bezúplatná" výhoda zdaněna u společnosti-rezidenta, poskytla-li tato společnost výhodu společnosti usazené v jiném členském státě, k níž je tato první společnost přímo či nepřímo ve vztahu závislosti, zatímco společnost-rezident nemůže být z takové výhody zdaněna, pokud tato výhoda byla poskytnuta jiné společnosti-rezidentovi, k níž je tato první společnost ve vztahu závislosti.

20 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že první otázka, která se týká hlavně výkonu svobody usazování ve smyslu článků 43 ES a 48 ES, se v podstatě vztahuje na skutečnost, že SGI poskytla bezúročnou půjčku své dceřiné společnosti Recydem založené podle francouzského práva, a konkrétněji na skutečnost, že belgická daňová správa na základě čl. 26 druhého pododstavce bodu 1 CIR 1992 k vlastním příjmům této první společnosti za účelem určení jejích zdanitelných příjmů připočetla částku fiktivních úroků této půjčky.

21 Z uvedeného rozhodnutí vyplývá, že se druhá otázka, která se týká v podstatě výkladu článku 56 ES upravujícího volný pohyb kapitálu, vztahuje na skutečnost, že SGI své akcionářce Cobelpin založené podle lucemburského práva vyplácí odměny člena představenstva, které jsou považovány za nepřiměřeně vysoké, a na daňové zacházení s těmito odměnami u této první společnosti. Ve světle tohoto rozhodnutí se zdá, že belgická daňová správa odmítla odpočet těchto odměn jakožto profesních výdajů, přičemž vycházela z článku 49 CIR 1992. Skutečnosti obsažené v tomto spisu neumožňují prokázat, že by belgická daňová správa v této souvislosti použila čl. 26 druhý pododstavec uvedeného zákoníku.

22 Nicméně i za předpokladu, že článek 49 CIR 1992 může být relevantní k vyřešení sporu v původním řízení, nic to nemění na tom, že svou otázku Soudnímu dvoru omezil předkládající soud na výklad dotčených svobod ve vztahu k čl. 26 druhému pododstavci

bodu 1 CIR 1992. V tomto ohledu stačí uvést, že uvedený soud, jenž musí nést odpovědnost za soudní rozhodnutí, které bude vydáno, je s ohledem na zvláštnosti věci, která mu byla předložena, nejpovolanější k vymezení relevantního vnitrostátního právního rámce a na základě tohoto právního rámce k vymezení své žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 23. dubna 2009, Angelidaki a další, C-378/07 až C-380/07, Sb. rozh. s. I-3071, bod 48 a citovaná judikatura).

Použitelná svoboda

23 Je třeba nejprve určit, zda a v jakém rozsahu může vnitrostátní právní úprava, jaká je předmětem sporu v původním řízení, ovlivnit výkon svobody usazování ve smyslu článků 43 ES a 48 ES nebo výkon svobody volného pohybu kapitálu zakotvené v článku 56 ES a následujících.

24 Všichni zúčastnění, kteří předložili Soudnímu dvoru svá vyjádření, mají za to, že první otázku je třeba zkoumat z pohledu svobody usazování. Pokud jde o skutkové okolnosti druhé otázky, SGI, jakož i belgická a německá vláda tvrdí, že se použijí ustanovení upravující volný pohyb kapitálu. Ostatní zúčastnění mají naproti tomu za to, že je na tuto otázku odpovědět stejně jako na první otázku. SGI v případě obou otázek uplatňuje článek 12 ES.

25 Z ustálené judikatury vyplývá, že pro účely určení, zda se na vnitrostátní právní předpisy vztahuje některá ze svobod pohybu, je třeba zohlednit předmět dotčených právních předpisů (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 12. září 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Sb. rozh. s. I-7995, body 31 až 33; ze dne 3. října 2006, Fidium Finanz, C-452/04, Sb. rozh. s. I-9521, body 34 a 44 až 49, jakož i ze dne 17. září 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, Sb. rozh. s. I-8591, bod 36).

26 Podle belgické vlády se právní úprava dotčená v původním řízení vztahuje na určení hrubého zisku společností-rezidentů s cílem zdanit jejich příjmy. Za účelem zabránit daňovým únikům jsou v ziscích společností-rezidentů zahrnuty příjmy, které nebyly dosaženy v návaznosti na poskytnutí zvláštních nebo bezúplatných výhod společnostem-nerezidentům, které jsou k těmto společnostem ve vztahu závislosti. Uvedený režim za takových okolností daňovým správám umožňuje u společnosti-rezidenta zdanit částky odpovídající přebytku zaplacenému touto společností oproti tržní ceně nebo zisku ušlému této společnosti.

27 Belgická vláda ve své odpovědi ze dne 24. dubna 2009 na písemnou otázku položenou Soudním dvorem dne 23. dubna 2009 upřesnila, že se právní úprava dotčená v původním řízení týká situací, kdy se vztahy dotčených společností řídí podmínkami, které se liší od podmínek, jež existují mezi nezávislými podniky. „Vztah závislosti" ve smyslu této právní úpravy existuje zejména tehdy, pokud jedna z dotyčných společností má v kapitálu druhé společnosti takovou účast, jaká jí umožňuje vykonávat určitý vliv nad rozhodnutími této společnosti a určovat její činnost ve smyslu judikatury vyplývající z rozsudku ze dne 13. dubna 2000, Baars (C-251/98, Recueil, s. I-2787, bod 22).

28 Soudní dvůr přitom opakovaně rozhodl, že vnitrostátní právní úpravy, které se použijí za takových okolností, podléhají věcné působnosti ustanovení Smlouvy o ES týkajících se svobody usazování (viz zejména výše uvedené rozsudky Baars, body 21 a 22; Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, bod 31, jakož i Glaxo Wellcome, bod 47).

29 Podle belgické vlády se nicméně právní úprava dotčená v původním řízení nepoužije pouze na situace spadající do působnosti výše uvedené judikatury Baars. Existence vztahu závislosti mezi dotyčnými společnostmi totiž nezávisí na velikosti účasti jedné z těchto společností na kapitálu druhé. Ve své odpovědi uvedené v bodě 27 tohoto rozsudku tato vláda upřesnila, že se uvedená právní úprava týká všech vztahů, které s ohledem na skutečnosti a okolnosti vedou k jakékoli přímé či nepřímé závislosti mezi dotyčnými společnostmi. Může jít o majetkovou účast na kapitálu druhé dotyčné

společnosti, která není charakterizována výkonem „určitého vlivu“ ve smyslu uvedené judikatury, ale rovněž například relativní závislostí na surovinách nebo závislostí v oblasti technické spolupráce a záruk.

30 Ve světle těchto skutečností je třeba uvést, že vnitrostátní právní úprava dotčená ve věci v původním řízení v zásadě může ovlivnit rovněž výkon dalších svobod pohybu a zejména svobodu volného pohybu kapitálu ve smyslu článku 56 ES.

31 Pokud jde o použitelnost článku 12 ES, který stanoví obecnou zásadu zákazu jakékoli diskriminace na základě státní příslušnosti, je třeba uvést, že se toto ustanovení použije autonomně pouze v situacích upravených právem Unie, pro něž Smlouva nestanoví zvláštní pravidla o zákazu diskriminace (viz zejména rozsudky ze dne 8. března 2001, Metallgesellschaft a další, C-397/98 a C-410/98, Recueil, s. I-1727, body 38 a 39; ze dne 11. října 2007, Hollmann, C-443/06, Sb. rozh. s. I-8491, body 28 a 29, jakož i ze dne 17. ledna 2008, Lammers & Van Cleeff, C-105/07, Sb. rozh. s. I-173, bod 14).

32 Články 43 ES a 56 ES přitom taková zvláštní pravidla zákazu diskriminace v oblastech týkajících se svobody usazování a volného pohybu kapitálu stanovují.

33 Pokud jde o ustanovení Smlouvy, která se použijí za takových okolností, jako jsou okolnosti sporu v původním řízení, je třeba uvést, že existence „vztahu závislosti“ ve smyslu uvedené právní úpravy jednak mezi SGI a Recydem, a jednak mezi SGI a Cobelpin není před předkládajícím soudem zpochybněna.

34 Pokud jde o povahu těchto vztahů, z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že SGI má na kapitálu společnosti Recydem účast ve výši 65 %. Podle odpovědi uvedené v bodě 10 tohoto rozsudku činí majetková účast společnosti Cobelpin na kapitálu SGI 34 %. Soudní dvůr nemá k dispozici skutečnosti umožňující stanovit, zda mezi těmito společnostmi existují další vztahy majetkové účasti.

35 Tyto majetkové účasti v zásadě SGI přiznávají „určitý vliv“ ve smyslu judikatury Baars připomenuté v bodech 27 a 28 tohoto rozsudku na rozhodnutí a činnost společnosti Recydem a společnosti Cobelpin přiznávají takový vliv na rozhodnutí a činnost SGI. Krom toho podle předkládacího rozhodnutí existují mezi těmito společnostmi vztahy na úrovni jejich správy.

36 Vzhledem k tomu, že se spor v původním řízení týká výhradně dopadu uvedené právní úpravy na daňové zacházení se společností, která je s dalšími dotčenými společnostmi ve vztahu závislosti charakterizovaném výkonem „určitého vlivu“ ve smyslu uvedené judikatury Baars, se tedy články 43 ES a 48 ES týkající se svobody usazování použijí.

37 Na položené otázky je proto třeba odpovědět pouze ve světle článků 43 ES a 48 ES. Tyto otázky je třeba zkoumat společně.

K existenci omezení svobody usazování

38 Svoboda usazování, kterou článek 43 ES přiznává příslušníkům Společenství, pro ně zahrnuje přístup k samostatně výdělečným činnostem a jejich výkon, jakož i zakládání a řízení podniků za stejných podmínek, jako jsou podmínky stanovené právními předpisy členského státu usazení pro jeho vlastní státní příslušníky. Svoboda usazování pro společnosti založené podle právních předpisů některého členského státu, jež mají své sídlo, ústřední správu nebo hlavní provozovnu uvnitř Evropského společenství, zahrnuje právo vykonávat své činnosti v dotčeném členském státě prostřednictvím

dceřiné společnosti, pobočky nebo zastoupení (viz zejména rozsudky ze dne 23. února 2006, Keller Holding, C-471/04, Sb. rozh. s. I-2107, bod 29, a výše uvedený rozsudek Glaxo Wellcome, bod 45).

39 I když ze znění ustanovení Smlouvy týkajících se svobody usazování vyplývá, že jejich cílem je zajistit právo na tuzemské zacházení v hostitelském členském státě, brání rovněž tomu, aby členský stát původu bránil některému ze svých státních příslušníků nebo společnosti založené podle jeho právních předpisů v usazení v jiném členském státě (viz zejména rozsudky ze dne 16. července 1998, ICI, C-264/96, Recueil, s. I-4695, bod 21; ze dne 13. prosince 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Sb. rozh. s. I-10837, bod 31; ze dne 6. prosince 2007, Columbus Container Services, C-298/05, Sb. rozh. s. I-10451, bod 33, a ze dne 27. listopadu 2008, Papillon, C-418/07, Sb. rozh. s. I-8947, bod 16).

40 Pokud jde o společnosti, je třeba uvést, že jejich „sídlo“ ve smyslu článku 48 ES slouží k určení, podobně jako státní příslušnost fyzických osob, jejich vazby k právnímu řádu některého členského státu. Připuštění toho, že by členský stát usazení mohl volně uplatňovat rozdílné zacházení z pouhého důvodu, že se sídlo společnosti nachází v jiném členském státě, by zbavilo článek 43 ES jeho smyslu (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 28. ledna 1986, Komise v. Francie, 270/83, Recueil, s. 273, bod 18; ze dne 13. července 1993, Commerzbank, C-330/91, Recueil, s. I-4017, bod 13, a ze dne 18. června 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07, Sb. rozh. s. I-5145, bod 38).

41 SGI, švédská vláda a Komise mají za to, že dotčená právní úprava představuje omezení ve smyslu práva Unie. Belgická a německá vláda podporují opačnou tezi. S ohledem na obecné souvislosti neznevýhodňuje uvedená právní úprava společnosti-rezidenty poskytující zvláštní nebo bezúplatné výhody společnostem, které jsou k těmto společnostem ve vztahu závislosti a jsou usazeny v jiných členských státech, oproti společnostem-rezidentům poskytujícím takové výhody jiným společnostem-rezidentům nacházejícím se v takové situaci. Uvedený režim tak nepředstavuje omezení.

42 V projednávané věci je nesporné, že podle právní úpravy dotčené v původním řízení se zvláštní a bezúplatné výhody poskytnuté společností-rezidentem společnosti, která je k ní ve vztahu závislosti, k vlastním ziskům této první společnosti připočítávají pouze tehdy, pokud je společnost požívající těchto výhod usazena v jiném členském státě. Naproti tomu společnost-rezident není z takové výhody zdaněna, pokud je tato výhoda poskytnuta jiné společnosti-rezidentovi, ve vztahu ke které existuje takový vztah, za předpokladu, že tato výhoda ovlivňuje určení zdanitelných příjmů této společnosti.

43 Z toho vyplývá, že daňová situace společnosti usazené v Belgii, která stejně jako SGI poskytuje zvláštní a bezúplatné výhody společnostem, které k ní jsou ve vztahu závislosti a jsou usazeny v jiných členských státech, je méně příznivá, než by byla její daňová situace, kdyby takové výhody poskytovala společnostem-rezidentům nacházejícím se v takových vztazích.

44 Takový rozdíl v daňovém zacházení mezi společnostmi-rezidenty v závislosti na místě sídla společností požívajících dotčených výhod může představovat omezení svobody usazování ve smyslu článku 43 ES. Společnost-rezidenta by to totiž mohlo vést k tomu, že by upustila od nabytí, založení nebo zachování dceřiné společnosti v jiném členském státě nebo od nabytí nebo zachování podstatné majetkové účasti ve společnosti usazené v posledně uvedeném státě z důvodu daňového zatížení, které v přeshraniční situaci postihuje poskytování výhod uvedených právní úpravou dotčenou v původním řízení.

45 Krom toho může mít uvedená právní úprava omezující účinek s ohledem na společnosti usazené v jiných členských státech. Takovou společnost by to totiž mohlo vést k tomu, že by upustila od nabytí, založení nebo zachování dceřiné společnosti v Belgii nebo od nabytí nebo zachování podstatné majetkové účasti ve společnosti usazené v posledně uvedeném státě z důvodu daňového zatížení, které v tomto státě postihuje poskytování výhod uvedených touto právní úpravou.

46 Tento závěr nelze vyvrátit argumenty předloženými belgickou a německou vládou.

47 Belgická vláda tvrdí, že daňové znevýhodnění vycházející z použití uvedené právní úpravy nespočívá v zahrnutí zvláštní nebo bezúplatné výhody poskytnuté společnosti-rezidentovi do jejích vlastních zisků provedeném belgickou daňovou správou, ale spíše v riziku, že dojde ke dvojímu zdanění v případě, kdy členský stát, kde je usazena společnost požívající těchto výhod, neprovede odpovídající daňové úpravy. Toto riziko je výrazně sníženo možností použití úmluvy 90/436/EHS ze dne 23. července 1990 o zamezení dvojího zdanění v souvislosti s úpravou zisků sdružených podniků (Úř. věst. L 225, s. 10, dále jen „úmluva o arbitráži").

48 Tato vláda rovněž poukazuje na skutečnost, že články 79 a 207 CIR 1992 ve vnitrostátních situacích omezují některé daňové odpočty u společností-rezidentů, které měly zisky ze zvláštních a bezúplatných výhod. Odlišné daňové zacházení mezi společnostmi-rezidenty v závislosti na místě sídla společností požívajících výhod je tak méně významné, než se zdá.

49 Podle německé vlády belgická daňová správa v přeshraničním případě neprovádí žádné dodatečné zdanění. Vzhledem k tomu, že belgické daňové správě nepřísluší zdaňovat příjmy společnosti požívající výhody usazené v jiném členském státě, zdaňují zvláštní a bezúplatnou výhodu u společnosti-rezidenta, která tuto výhodu poskytla. Tato vláda zdůrazňuje, že ve vnitrostátních situacích podléhá tentýž typ daně zdanění nikoli u společnosti-rezidenta, která tuto výhodu poskytla, ale u společnosti-rezidenta požívající této výhody. Omezující účinek právní úpravy dotčené v původním řízení je tedy sporný.

50 Je třeba bez dalšího uvést, že k tomu, aby byly právní předpisy považovány za omezení svobody usazování, postačuje, aby byly způsobilé omezit výkon této svobody v členském státě společnostmi usazenými v jiném členském státě, aniž by bylo nezbytné prokázat, že dotčené právní předpisy měly skutečně účinek přimět některé z uvedených společností, aby upustily od nabytí, založení nebo zachování dceřiné společnosti

v prvním členském státě (viz rozsudky ze dne 13. března 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Sb. rozh. s. I-2107, bod 62, a ze dne 18. července 2007, Oy AA, C-231/05, Sb. rozh. s. I-6373, bod 42).

51 Pokud jde o argumenty vztahující se k daňovému zacházení s příjmy společnosti-rezidenta požívající výhod ve vnitrostátní situaci, zdá se, jak uvádí generální advokátka v bodě 45 svého stanoviska, že dotčené vlády pohlížejí na skupinu podniků jako na celek a vycházejí z toho, že není rozdílu v tom, které společnosti v rámci skupiny jsou připočteny určité příjmy.

52 V tomto ohledu je třeba zdůraznit, že společnost-rezident poskytující zvláštní nebo bezúplatnou výhodu a společnost požívající této výhody jsou odlišnými právnickými osobami vzhledem k tomu, že každá podléhá samostatnému zdanění. Každopádně daňové zatížení společnosti požívající výhod ve vnitrostátní situaci nelze spojovat se zdaněním dotčené výhody u společnosti, která tuto výhodu poskytla, v přeshraniční situaci.

53 I kdyby ve vnitrostátní situaci a za předpokladu, že jsou dotyčné společnosti přímo nebo nepřímo vzájemně na 100 % propojeny, mohlo být rozdělení daňového zatížení mezi těmito společnostmi za určitých podmínek z daňového hlediska bezvýznamné, je třeba zdůraznit, že v přeshraniční situaci každopádně přetrvává riziko dvojího zdanění. Jak totiž správně uvádí generální advokátka v bodech 46 a 47 svého stanoviska, zvláštní a bezúplatné výhody poskytnuté společností-rezidentem, které jsou opětovně připočteny k vlastním ziskům této společnosti, mohou v takové situaci podléhat dani v členském státě sídla společnosti požívající těchto výhod.

54 Pokud jde o možnost použití úmluvy o arbitráži, je třeba uvést, podobně jako generální advokátka v bodě 48 svého stanoviska, že řízení vedoucí ke vzájemné shodě mezi dotčenými daňovými správami stanovené v článku 6 oddílu 3 této úmluvy představuje pro společnost, která svůj případ podrobila uvedenému řízení, další administrativní a hospodářské břemeno. Krom toho může řízení vedoucí k vzájemné shodě a případně následné smírčí řízení trvat několik let. Během celého tohoto období musí přitom uvedená společnost nést zátěž dvojího zdanění. Navíc se zejména ve světle skutečností uvedených v bodě 29 tohoto rozsudku zdá, že se právní úprava dotčená v původním řízení použije v určitých situacích, které nespadají do působnosti uvedené úmluvy.

55 Z toho vyplývá, že taková právní úprava členského státu, jako je úprava dotčená v původním řízení, představuje omezení svobody usazování ve smyslu článku 43 ES ve spojení s článkem 48 ES.

K odůvodnění právní úpravy dotčené v původním řízení

56 Z ustálené judikatury vyplývá, že opatření, které může narušit svobodu usazování zakotvenou v článku 43 ES, lze připustit pouze tehdy, sleduje-li legitimní cíl slučitelný se Smlouvou a je-li odůvodněno naléhavými důvody obecného zájmu. V takovém případě je ještě třeba, aby použití tohoto opatření bylo způsobilé zaručit uskutečnění sledovaného cíle a aby nepřekračovalo meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné (viz zejména rozsudky ze dne 15. května 1997, Futura Participations a Singer, C-250/95, Recueil, s. I-2471, bod 26; ze dne 11. března 2004, de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, Recueil, s. I-2409, bod 49; výše uvedený rozsudek Marks & Spencer, bod 35, jakož i výše uvedený rozsudek Lammers & Van Cleeff, bod 25).

57 Švédská vláda a Komise mají za to, že právní úprava dotčená v původním řízení je odůvodněna nezbytností zajistit vyvážené rozdělení zdaňovací pravomoci mezi

členskými státy, obavou z daňového úniku a bojem proti zneužívání. Komise nicméně zdůrazňuje nutnost dodržení zásady proporcionality. Belgická a německá vláda podpůrně uplatňují tytéž odůvodňující skutečnosti.

58 Belgická vláda uvádí, že právní úprava dotčená v původním řízení směřuje k zabránění daňovým únikům tím, že umožňuje provést daňovou opravu v situacích, kdy se dotyčné společnosti ve svých vztazích řídí podmínkami překračujícími rámec toho, co by si dohodly za okolností úplné hospodářské soutěže. Tato vláda na jednání upřesnila, že dotčený režim byl inspirován článkem 9 vzorové daňové smlouvy ohledně daní z příjmů a z majetku vypracované Organizací pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD) a článkem 4 úmluvy o arbitráži, které stanoví příslušnou opravu zisků, pokud operace mezi spojenými podniky neodpovídají zásadě úplné hospodářské soutěže.

59 Podle této vlády pojem „výhoda" ve smyslu právní úpravy dotčené v původním řízení předpokládá obohacení společnosti požívající této výhody, a pokud jde o osobu, která tuto výhodu poskytuje, neexistenci skutečného protiplnění odpovídajícího této výhodě. Podmínka týkající se „zvláštní" povahy této výhody se vztahuje na to, co je v rozporu s běžným průběhem věcí, ustálenými pravidly a zvyklostmi nebo dále s tím, co je v podobných případech typické. Pokud jde o kritérium „bezúplatnosti", toto kritérium předpokládá, že bude výhoda poskytnuta, aniž bude představovat plnění povinnosti nebo bez jakékoli protihodnoty.

60 Pokud jde zaprvé o vyvážené rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členskými státy, je třeba připomenout, že takové odůvodnění může být uznáno zejména tehdy, pokud má dotčený režim za cíl předcházet jednáním, která mohou ohrozit právo členského státu uplatňovat svou daňovou pravomoc ve vztahu k činnostem vykonávaným na jeho území (viz zejména výše uvedený rozsudek Marks & Spencer, bod 46; rozsudek ze dne 29. března 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Sb. rozh. s. I-2647, bod 42, výše uvedený rozsudek Oy AA, bod 54, a výše uvedený rozsudek Aberdeen Property Fininvest Alpha, bod 66).

61 Soudní dvůr připustil, že ochrana rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členské státy může způsobit, že na hospodářské činnosti společností usazených v jednom z těchto států bude nezbytné použít pouze daňová pravidla tohoto členského státu, a to jak na zisky, tak ztráty (viz zejména výše uvedený rozsudek Oy AA, bod 54, a rozsudek ze dne 15. května 2008, Lidl Belgium, C-414/06, Sb. rozh. s. I-3601, bod 31).

62 Kdyby totiž společnostem byla poskytnuta možnost volby ohledně zohledňování jejich ztrát v členském státě jejich usazení nebo v jiném členském státě, narušilo by se tím ve značné míře vyvážené rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členskými státy, neboť základ daně by byl v prvním státě zvýšen a ve druhém státě snížen ve výši převedených ztrát nebo zisků (viz v tomto smyslu výše uvedené rozsudky Marks & Spencer, bod 46; Oy AA, bod 55, jakož i Lidl Belgium, bod 32).

63 V projednávané věci je nutno konstatovat, že kdyby bylo společnostem-rezidentům umožněno převést své zisky ve formě zvláštních nebo bezúplatných výhod společnostem, které jsou k nim ve vztahu závislosti a které jsou usazeny v jiných členských státech, mohlo by to narušit vyvážené rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členskými státy. Mohlo by to narušit samotný systém dělby zdaňovací pravomoci mezi členskými státy, protože na základě volby uskutečněné společnostmi nacházejícími se ve vztahu závislosti by se členský stát společnosti poskytující zvláštní nebo bezúplatné výhody musel jakožto členský stát sídla této společnosti vzdát svého práva na zdanění jejích příjmů v případný prospěch členského státu sídla společnosti požívající těchto výhod (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Oy AA, bod 56).

64 Stanovením zdanění zvláštní nebo bezúplatné výhody u společnosti-rezidenta, která tuto výhodu poskytla společnosti usazené v jiném členském státě, právní úprava dotčená v původním řízení umožňuje Belgickému státu uplatňovat jeho daňovou pravomoc ve vztahu k činnostem vykonávaným na jeho území.

65 Pokud jde zadruhé o předcházení daňovým únikům, je třeba připomenout, že vnitrostátní opatření omezující svobodu usazování může být odůvodněno, pokud se vztahuje specificky na čistě vykonstruované operace, jejichž cílem je uniknout uplatnění právních předpisů dotyčného členského státu (viz v tomto smyslu výše uvedené rozsudky ICI, bod 26; Marks & Spencer, bod 57; Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, bod 51, jakož i Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, bod 72).

66 V této souvislosti vnitrostátní právní předpisy, jejichž zvláštním cílem není vyloučit z daňové výhody, kterou stanoví, takové čistě vykonstruované operace zbavené jakékoliv hospodářské podstaty s cílem vyhnout se dani obvykle dlužné ze zisků z činností vykonávaných na vnitrostátním území, mohou být nicméně považovány za odůvodněné cílem předcházet daňovým únikům společně s cílem zachování vyváženého rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členskými státy (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Oy AA, bod 63).

67 Pokud jde o relevantnost této odůvodňující skutečnosti s ohledem na takové okolnosti, jako jsou okolnosti ve sporu v původním řízení, je třeba uvést, že kdyby bylo společnostem-rezidentům umožněno poskytovat zvláštní nebo bezúplatné výhody společnostem, které k nim jsou ve vztahu závislosti a které jsou usazeny v jiných členských státech, aniž by bylo stanoveno jakékoli opravné opatření v oblasti daní, vyvolávalo by to nebezpečí, že by prostřednictvím vykonstruovaných operací byly příjmy uvnitř společností nacházejících se ve vztahu závislosti převáděny na společnosti usazené v členských státech, které používají nejnižší daňové sazby, nebo v členských státech, kde by tyto příjmy nebyly zdaňovány (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Oy AA, bod 58).

68 Stanovením zdanění zvláštní nebo bezúplatné výhody u společnosti-rezidenta, která tuto výhodu poskytla společnosti usazené v jiném členském státě, může právní úprava dotčená v původním řízení předcházet takovým praktikám, které mohou být inspirovány zjištěním citelných rozdílů mezi základy daně nebo daňovými sazbami v různých členských státech a které nemají jiný cíl než vyhnout se dani obvykle dlužné v členském státě sídla společnosti, jež uvedenou výhodu poskytla (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Oy AA, bod 59).

69 Vzhledem k těmto dvěma skutečnostem týkajícím se nezbytnosti zachování vyváženého rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členskými státy společně s nezbytností předcházet daňovým únikům, je třeba konstatovat, že taková právní úprava, jako je úprava dotčená v původním řízení, sleduje legitimní cíle slučitelné se Smlouvou, jež představují naléhavé důvody obecného zájmu, a může zaručit uskutečnění těchto cílů.

70 Za těchto podmínek zbývá ověřit, zda taková právní úprava, jako je úprava dotčená v původním řízení, nepřekračuje meze toho, co je k dosažení společně sledovaných cílů nezbytné.

71 Je třeba uvést, že vnitrostátní právní předpisy, které jsou založeny na přezkumu objektivních a ověřitelných skutečností za účelem určení, zda má transakce povahu vykonstruované operace, jež byla uskutečněna pouze pro daňové účely, musí být považovány za předpisy nepřekračující meze toho, co je nezbytné k dosažení cílů týkajících se nezbytnosti zachování vyváženého rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členskými státy a nezbytnosti předcházet daňovým únikům, pokud zaprvé v každém případě, kdy existuje podezření, že transakce překračuje rámec toho, co by si dotyčné společnosti dohodly za okolností úplné hospodářské soutěže, může daňový poplatník, aniž by byl předmětem nepřiměřených správních požadavků, předložit důkazy o případných obchodních důvodech, proč byla tato transakce uzavřena (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, bod 82, a usnesení ze dne 23. dubna 2008, Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, C-201/05, Sb. rozh. s. I-2875, bod 84).

72 Pokud zadruhé ověřování takových skutečností vede k závěru, že dotčená transakce překračuje rámec toho, co by si dotyčné společnosti dohodly za okolností úplné hospodářské soutěže, musí se opravné opatření v oblasti daní omezit na tu část, která překračuje rámec toho, co by bylo dohodnuto při neexistenci vztahu závislosti mezi těmito společnostmi.

73 Podle belgické vlády nese důkazní břemeno existence „zvláštní“ nebo „bezúplatné“ výhody ve smyslu právní úpravy dotčené v původním řízení vnitrostátní daňová správa. Pokud tato vnitrostátní daňová správa uvedenou právní úpravu použije, je daňovému poplatníkovi umožněno, aby předložil důkazy o případných obchodních důvodech, proč byla dotčená transakce uzavřena. Má k dispozici měsíční lhůtu, kterou lze prodloužit, k tomu, aby prokázal, že s ohledem na skutečnosti, za kterých k této transakci došlo, nejde o zvláštní nebo bezúplatnou výhodu. Pokud navzdory všemu uvedená daňová správa nadále trvá na svém rozhodnutí doměřit daň a pokud argumenty daňového poplatníka nepřijme, může daňový poplatník toto zdanění zpochybnit před vnitrostátními soudy.

74 Tato vláda dodává, že v případě použití právní úpravy dotčené v původním řízení je k vlastním ziskům společnosti-rezidenta, která výhodu poskytla, připočtena pouze zvláštní a bezúplatná část uvedené výhody.

75 Za těchto podmínek s výhradou ověření, jež mají být provedena předkládajícím soudem ohledně těchto dvou bodů, které se týkají výkladu a použití belgického práva, je třeba dospět k závěru, že s ohledem na výše uvedené je taková vnitrostátní právní úprava, jako je úprava dotčená v původním řízení, přiměřená ve vztahu ke všem cílům, které tato vnitrostátní právní úprava sleduje.

76 Za těchto podmínek je třeba na položené otázky odpovědět tak, že článek 43 ES ve spojení s článkem 48 ES musí být vykládán v tom smyslu, že v zásadě nebrání takové právní úpravě členského státu, jako je úprava dotčená v původním řízení, podle níž je zvláštní nebo bezúplatná výhoda zdaněna u společnosti-rezidenta, byla-li tato výhoda poskytnuta společnosti usazené v jiném členském státě, k níž je tato první společnost přímo či nepřímo ve vztahu závislosti, zatímco společnost-rezident nemůže být z takové výhody zdaněna, byla-li tato výhoda poskytnuta jiné společnosti-rezidentovi, k níž je tato první společnost ve vztahu závislosti. Předkládajícímu soudu nicméně přísluší ověřit, že taková právní úprava, jako je úprava dotčená v původním řízení, nepřekračuje meze toho, co je k dosažení cílů společně sledovaných touto právní úpravou nezbytné.

K nákladům řízení

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

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

Článek 43 ES ve spojení s článkem 48 ES musí být vykládán v tom smyslu, že v zásadě nebrání takové právní úpravě členského státu, jako je úprava dotčená v původním řízení, podle níž je zvláštní nebo bezúplatná výhoda zdaněna u společnosti-rezidenta, byla-li tato výhoda poskytnuta společnosti usazené v jiném členském státě, k níž je tato první společnost přímo či nepřímo ve vztahu závislosti, zatímco společnost-rezident nemůže být z takové výhody zdaněna, byla-li tato výhoda poskytnuta jiné společnosti-rezidentovi, k níž je tato první společnost ve vztahu závislosti. Předkládajícímu soudu nicméně přísluší ověřit, že taková právní úprava, jako je úprava dotčená v původním řízení, nepřekračuje meze toho, co je k dosažení cílů sledovaných touto právní úpravou, posuzovaných souhrnně, nezbytné.

Podpisy.