STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
přednesené dne 10. září 2009 [1]

I – Úvod

1. Jestliže společnost poskytne společnosti, k níž je ve vztahu závislosti, zvláštní nebo bezúplatné výhody, může to ovlivnit základ daně zúčastněných podniků. Společnost, která poskytne výhodu, může dosáhnout nižších příjmů nebo může provést příslušný odpočet jakožto provozní výdaj, takže se sníží její daňová zátěž. Oproti tomu je třeba očekávat, že podpora zvýší daňový základ u příjemce.

2. Pokud jsou podniky, podílející se na této operaci, usazeny v různých členských státech, je proto důsledkem poskytnutí zvláštní nebo bezúplatné výhody mj. přenesení daňového substrátu z jednoho státu do druhého.

3. Tomuto účinku brání belgické předpisy použité v původním řízení. Tyto předpisy opravují pro daňové účely a vycházejí z tzv. zásady tržního odstupu (*arm's length principle*) poskytování takových výhod mezi společnostmi, které jsou ve vztahu závislosti – avšak zpravidla jen tehdy, jestliže má společnost požívající výhodu své sídlo v zahraničí. Proto se Tribunal de première instance de Mons táže, zda je takový předpis slučitelný se svobodou usazování a volným pohybem kapitálu.

4. Přitom je třeba objasnit, zda je případné omezení základních svobod odůvodněné. V tomto ohledu odkazují členské státy zúčastněné na řízení a Komise jednak na zachování vyváženého rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členskými státy, a jednak na boj proti zneužívajícím praktikám. Toto řízení je proto příležitostí blíže se zabývat vzájemným vztahem těchto důvodů.

1 — Původní jazyk: němčina.

II – Právní rámec

A – *Vzorová smlouva OECD*

5. Zásada tržního odstupu je formulována v článku 9 vzorové smlouvy Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD) o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku následovně:

„(1) Jestliže

a) se podnik jednoho smluvního státu podílí přímo nebo nepřímo na řízení, kontrole nebo základním kapitálu podniku jiného smluvního státu;

b) tytéž osoby se přímo nebo nepřímo podílejí na řízení, kontrole nebo základním kapitálu podniku jednoho smluvního státu a podniku jiného smluvního státu;

a jestliže v těchto případech jsou mezi těmito dvěma podniky dohodnuty nebo uloženy takové podmínky v jejich obchodních nebo finančních vztazích, jež se liší od podmínek, které by byly sjednány mezi nezávislými podniky, mohou jakékoliv zisky, jichž by při neexistenci těchto podmínek bylo dosaženo jedním z těchto podniků, avšak z důvodu těchto podmínek jich dosaženo nebylo, být zahrnuty do zisků tohoto podniku a být odpovídajícím způsobem zdaněny.

(2) Jestliže jsou ve smluvním státě podniku tohoto státu připsány a odpovídajícím způsobem zdaněny zisky, které byly zdaněny podnikem jiného smluvního státu v tomto státě, a jestliže se u připsaných zisků jedná o takové zisky, kterých by dosáhl podnik prvního jmenovaného státu, kdyby se podmínky, které sjednaly oba podniky, shodovaly s podmínkami, které by vzájemně sjednaly nezávislé podniky, provede druhý stát odpovídající změnu daně vybrané z těchto zisků. Při této změně je třeba zohlednit ostatní ustanovení této úmluvy; v případě potřeby se budou příslušné orgány smluvních států konzultovat.“ (*neoficiální překlad*)

B – *Úmluva členských států o arbitráži*

6. Členské státy Evropského společenství přejaly úpravu článku 9 vzorové smlouvy OECD do Úmluvy o arbitráži v souvislosti s úpravou zisků sdružených podniků 90/436/EHS ze dne 23. července 1990 [2] (dále jen „Úmluva o arbitráži“). Tuto úmluvu zakládající se na článku 220 Smlouvy o EHS (později článek 220 Smlouvy o ES, nyní článek 293 ES) uzavřely všechny členské státy, resp. přistoupily k ní [3].

7. Článek 4 odst. 1 Úmluvy o arbitráži se doslovně shoduje s čl. 9 odst. 1 vzorové smlouvy OECD. Jestliže dojde v důsledku úpravy zisků podle článku 4 Úmluvy o arbitráži ke dvojímu zdanění, je třeba provést na návrh dotčeného podniku řízení vedoucí k vzájemné dohodě a případně smírčí řízení mezi daňovými správami zúčastněných členských států (články 6 a 7 Úmluvy o arbitráži).

2 — Úř. věst. L 225, s. 10.

3 — Viz nejnověji přistoupení Bulharska a Rumunska: článek 3 Aktu o podmínkách přistoupení Bulharské republiky a Rumunska a o úpravách smluv, na nichž je založena Evropská unie (Úř. věst. 2005, L 157, s. 203) ve spojení s rozhodnutím Rady 2008/492/ES ze dne 23. června 2008 o přistoupení Bulharska a Rumunska k Úmluvě ze dne 23. července 1990 o zamezení dvojího zdanění v souvislosti s úpravou zisků sdružených podniků (Úř. věst. L 174, s. 1) a rozhodnutí Rady 2008/493/ES ze dne 23. června 2008, kterým se mění příloha I Aktu o přistoupení Bulharska a Rumunska (Úř. věst. L 174, s. 6).

C – *Belgické právo*

8. Článek 26 Code des impôts sur les revenus 1992 (zákoník o dani z příjmů z roku 1992, dále jen „CIR 92“) zní:

„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 výhody, které podnik poskytne:

1. daňovému poplatníkovi uvedenému v článku 227, ve vztahu 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 uvedeným v bodě 1 nebo 2, resp. s podnikem uvedeným v bodě 2.“

9. Podle vnitrostátní judikatury je výhoda považována za zvláštní tehdy, pokud je v rozporu s obvyklými standardy resp. pokud je poskytnuta v rozporu s pravidly a ustálenými obchodními zvyklostmi. Výhoda je bezúplatná, jestliže je poskytnuta bez odpovídající povinnosti nebo bez protihodnoty [4].

10. Článek 227 CIR 92 definuje nerezidenty následovně:

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

4 — Viz rozsudek belgického ústavního soudu ze dne 6. listopadu 2008 (č. 151/2008, *Moniteur Belge* ze dne 4. prosince 2008, s. 63824, B.4.2.) a rozsudek belgického kasačního soudu ze dne 10. dubna 2000, Arresten van het Hof van Cassatie 2000, 240, Pasicrisie Belge 2000, I, 240.

11. Článek 49 odst. 1 CIR 92 zní:

„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 důkazními 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 udržely povahu vykázaných a faktických dluhů nebo ztrát a byly jako takové účtovány.“

12. Článek 79 CIR 92 omezuje odpočet ztrát u příjemce zvláštní nebo bezúplatné výhody:

„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.“

13. Článek 207 CIR kromě toho vylučuje další odpočty ze zisků, které pocházejí ze zvláštních výhod.

III – Skutkový stav a předběžné otázky

14. S.A. Société de Gestion Industrielle (SGI) je holdingovou společností založenou podle belgického práva, činnou v odvětví metalurgie. Vlastní 65 % podíl na francouzské akciové společnosti Recydem a je členem představenstva této společnosti. Lucemburská S.A. Cobelpin je členem představenstva SGI a jedním z jejích pověřených členů představenstva (administrateurs délégués). Kromě toho drží Cobelpin 34 % podíl na SGI. Dalším pověřeným členem představenstva SGI je Domenico Leone. Je zároveň členem představenstva společností Cobelpin a Recydem.

15. V návaznosti na kontrolu vydaly belgické daňové orgány dne 13. října 2003 dva opravné daňové výměry za zdaňovací období 2001 a 2002. Kromě jiných zjištění bylo v tomto výměru podle článku 26 CIR 92 připočteno k zisku SGI 1 891 806 BEF (46 897 EUR). Odpovídá to úrokům z částky 37 836 113 BEF ve výši 5 % p. a. Tuto částku poskytla SGI společnosti Recydem jakožto bezúročnou půjčku.

16. Podle názoru předkládajícího soudu použily správní orgány při připočtení úroků článek 26 CIR 92 správně. Neexistuje zejména žádný hospodářský důvod pro poskytnutí bezúročné půjčky SGI ve prospěch společnosti Recydem. Zatímco se Recydem v dotyčném období nacházela ve finančně zabezpečené situaci a vykazovala zisky, byla SGI těžce zatížena vysokými úvěry.

17. Kromě toho odmítla finanční správa odpočet odměny v měsíční výši 350 000 LUF (8 676,00 EUR) zaplacené Cobelpin za její činnost ve správní radě SGI. Platby podle finanční správy nesplňují podmínky odpočtu podle článku 49 CIR 92, neboť jsou zjevně nepřiměřené a vůbec neodpovídají hospodářské užitečnosti plnění. Zástupcem Cobelpin v představenstvu byl Philippe Brilot, který je beztak osobně členem představenstva SGI. Operace představuje podle finanční správy ztrátu, jejímž výlučným účelem bylo vyhnutí se daňovým povinnostem.

18. Ani předkládající soud nepovažuje odměnu za výdaje na dosažení, udržení a zajištění příjmů, jež jsou odpočitatelné podle článku 49 CIR 92. Na základě článku 26 CIR 92 nemohou být zvláštní výhody, poskytnuté SGI společnosti Cobelpin, osvobozeny od daně a je třeba je připočíst k vlastním ziskům SGI.

19. Po provedení řízení o stížnostech podala SGI žalobu proti daňovým výměrům u Tribunal der première instance de Mons. Tento soud požádal Soudní dvůr rozhodnutím ze dne 19. června 2007 o rozhodnutí o následujících předběžných otázkách:

„1) Brání článek 43 ES, ve spojení s článkem 48 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 bezplatné 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 Smlouvy o 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 výhody, je-li tato výhoda poskytnuta jiné společnosti usazené v Belgii, k níž je belgická společnosti přímo či nepřímo ve vztahu závislosti?“

20. V řízení před Soudním dvorem se písemně a ústně vyjádřily SGI, belgická, německá a švédská vláda, jakož i Komise Evropských společenství.

IV – Právní posouzení

21. Podstatou obou předběžných otázek předkládajícího soudu je objasnění, zda je vnitrostátní předpis, jako je článek 26 CIR 92, slučitelný se svobodou usazování podle

článku 43 ES a volným pohybem kapitálu zaručeným v článku 56 ES – případně ve spojení s článkem 12 ES.

22. Než se však budu věnovat těmto otázkám, chtěla bych předeslat krátkou poznámku k vnitrostátním předpisům použitelným v původním řízení.

23. Podle názoru předkládajícího soudu je článek 26 CIR 92 základem připočtení nepožadovaných úroků z půjčky k příjmům SGI a „reintegrace“ neúměrně vysokých odměn za činnost v představenstvu mezi její příjmy. Z předkládacího usnesení však vyplývá, že daňová správa zjevně nepoužila na odměny, které zaplatila SGI společnosti Cobelpin za činnost v představenstvu, článek 26 CIR 92. Naopak odmítla na základě článku 49 CIR 92 odpočet těchto plateb jakožto provozních výdajů.

24. Belgická vláda vysvětluje, že vztah obou ustanovení je v belgické judikatuře a právní vědě sporný. V rámci odpovědi na otázku Soudního dvora nicméně odkazuje na novější rozsudek ústavního soudu. Podle tohoto rozsudku jsou nezávisle na sobě použitelná obě ustanovení [5].

25. Ačkoliv zastává Tribunal de première instance de Mons rovněž stanovisko, že jsou odměny zcela neúměrně vysoké, a že proto nemohou být odečteny podle článku 49 CIR 92 jakožto provozní výdaje, požádal o výklad základních svobod pouze s ohledem na článek 26 CIR 92. Proto je irelevantní, jaký význam může mít krom toho pro rozhodnutí sporu v původním řízení ještě článek 49 CIR 92 [6].

A – *Použitelná základní svoboda*

26. Nejprve je třeba objasnit, zda se v projednávaném případě použijí jak svoboda usazování, tak i volný pohyb kapitálu, resp. kterou z těchto svobod je třeba zkoumat přednostně.

5 — Rozsudek ze dne 6. listopadu 2008 (citovaný v poznámce pod čarou 4) B.10.3 a B.10.4. Tento rozsudek se však vztahuje na nové znění článku 26 CIR 92, které platí od 1. ledna 2008. Zde je výslovně zdůrazněno, že toto ustanovení se použije „nezávisle na použití článku 49“.

6 — Pouze na okraj budiž poznamenáno, že článek 49 CIR 92 na rozdíl od článku 26 CIR 92 nestanoví zvláštní úpravu pro výdaje vydané v rámci jednoho státu a přeshraniční výdaje.

27. Jelikož články 43 ES a 56 ES jsou již zvláštním vyjádřením obecného zákazu diskriminace na základě státní příslušnosti, není kromě nich třeba použít článek 12 ES [7].

28. Podle ustálené judikatury je třeba pro stanovení, zda vnitrostátní právní úprava spadá pod jednu či druhou základní svobodu, zohlednit předmět dotčené právní úpravy [8].

29. Jestliže se vnitrostátní právní předpisy vztahují na podíly, které poskytují majiteli určitý vliv na rozhodování společnosti a umožňují mu určovat její činnost, použije se přednostně svoboda usazování [9]. Soudní dvůr však nestanovil žádnou obecně platnou výši podílu, které je třeba dosáhnout k tomu, aby bylo možno vycházet z rozhodujícího vlivu [10].

30. Soudní dvůr rovněž přiřadil právní předpisy, které se vztahují pouze na vztahy uvnitř skupiny společností, „především“ do oblasti působnosti svobody usazování [11]. Rovněž v této souvislosti však nedefinoval, jaké podmínky musejí být splněny, aby bylo nutno považovat více podniků za skupinu.

31. Článek 26 odst. 2 bod 1 CIR 92 se vztahuje na výhody, které poskytne jedna společnost jiné společnosti, se kterou je přímo nebo nepřímo ve vztahu závislosti. Vztah závislosti ve smyslu tohoto ustanovení může, avšak nemusí nutně spočívat v podílu na kapitálu v určité výši, jak vysvětlila na dotaz belgická vláda. Vztah závislosti může existovat rovněž např. na základě finančních vztahů nebo z důvodu závislosti na určitých surovinách nebo technologiích.

7 — Viz v tomto smyslu 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), a ze dne 17. ledna 2008, Lammers & Van Cleeff (C-105/07, Sb. rozh. s. I-173, bod 14).

8 — Takto souhrnně rozsudek ze dne 24. května 2007, Holböck (C-157/05, Sb. rozh. s. I-4051, bod 22), s odkazem na 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 12. prosince 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, Sb. rozh. s. I-11673, body 37 a 38), a ze dne 12. prosince 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, Sb. rozh. s. I-11753, bod 36), jakož i ze dne 13. března 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, Sb. rozh. s. I-2107, body 26 až 34).

9 — Viz rozsudky ze dne 13. dubna 2000, Baars (C-251/98, Recueil, s. I-2787, bod 21), ze dne 18. července 2007, Oy AA (C-231/05, Sb. rozh. s. I-6373, bod 20), ze dne 2. října 2008, Heinrich Bauer Verlag (C-360/06, Sb. rozh. s. I-7333, bod 27), a ze dne 22. prosince 2008, Truck Center (C-282/07, Sb. rozh. s. I-10767, bod 25).

10 — Směrnice Rady 90/435/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států (Úř. věst. L 225, s. 6; Zvl. vyd. 09/01, s. 147), ve znění Směrnice Rady 2003/123/ES ze dne 22. prosince 2003 (Úř. věst. L 7, s. 41; Zvl. vyd. 09/02, s. 3) se ode dne 1. 1. 2009 uplatní již při podílu 10 %.

11 — Rozsudky Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas (citované v poznámce pod čarou 8, bod 32), Oy AA (citovaný v poznámce pod čarou 9, bod 23) a Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (citovaný v poznámce pod čarou 8, bod 33).

32. Za těchto okolností je třeba vycházet z toho, že dotyčné vnitrostátní ustanovení zahrnuje typicky situace, které spadají do oblasti působnosti svobody usazování. Podnik totiž jinému podniku poskytne zvláštní nebo bezúplatné výhody zejména tehdy, jestliže mu nebo jeho společníkům tato operace nepřímo skýtá výhody, například pokud může být snížena celková daňová zátěž skupiny podniků.

33. Není nicméně vyloučeno, že jsou krom toho dotčeny i jiné základní svobody. Například volný pohyb zboží a kapitálu nebo volný pohyb služeb by byly dotčeny tehdy, pokud by byla výhoda poskytnuta z důvodu zvláštního zájmu na určitých dodávkách zboží, finančních operacích nebo jiných plněních, aniž by za ní bylo poskytnuto zvláštní protiplnění v rámci konkrétních obchodů.

34. Jelikož tedy článek 26 CIR 92 pravděpodobně neupravuje pouze případy, v nichž osoba povinná k dani využívá svobody usazování, je třeba v rámci druhého kroku zkoumat, jak je třeba kvalifikovat konkrétní skutkový stav sporu v původním řízení.

35. V tomto ohledu je třeba konstatovat, že jak podíl společnosti Cobelpin na SGI, tak i podíl SGI na společnosti Recydem jsou takového rozsahu, který uvedeným společníkům propůjčuje určující vliv na dotčené společnosti. K tomu je třeba podotknout, že společnost Cobelpin je členkou představenstva SGI a má v této funkci rozhodující vliv na řízení tohoto podniku. Jelikož mají kromě toho oba podniky spojené se SGI sídlo v jiných členských státech než SGI – Recydem ve Francii a Cobelpin v Lucembursku – je třeba zkoumat tento skutkový stav v prvé řadě na základě článku 43 ES ve spojení s článkem 48 ES.

36. Ve výsledku se není třeba zabývat otázkou, zda se v situaci, jakou je situace v projednávaném případě, uplatní vedle svobody usazování i volný pohyb kapitálu nebo snad další základní svobody [12].

37. Vliv na rozhodnutí případu by nicméně mělo objasnění souběhu svobod pouze tehdy, jestliže má případ vztah ke třetím státům,

12 — V celé řadě rozhodnutí Soudní dvůr konstatoval, že vnitrostátní předpisy není nutno vedle svobody usazování zkoumat ještě s ohledem na článek 56 ES, pokud je omezení volného pohybu kapitálu nevyhnutelným důsledkem případné překážky svobody usazování [viz rozsudek Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (citovaný v poznámce pod čarou 8, bod 34 s dalšími odkazy)]. Nedávno přenesl Soudní dvůr totéž řešení souběhu obou svobod i na případ, kdy se použije vnitrostátní norma nezávisle na výši účasti společnosti, avšak konkrétní spor v původním řízení se týká pouze účastí umožňujících vliv na řízení dotyčné společnosti [rozsudky ze dne 26. června 2008, Burda (C-284/06, Sb. rozh. s. I-4571, body 71 až 74), a ze dne 18. června 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, Sb. rozh. s. I-5145, bod 33)]. Je sporné, zda je nutno chápat zjištění Soudního dvora v tom smyslu, že volný pohyb kapitálu se neuplatní, jestliže v konkrétním skutkovém stavu sporu v původním řízení existuje taková struktura vlastnictví obchodních podílů, která otvírá možnost uplatnění oblasti působnosti svobody usazování [viz k tomu rovněž stanovisko generálního advokáta Bota ze dne 9. července 2009, Glaxo Wellcome (C-182/08, Sb. rozh. s. I-8591, body 86 a násl.)].

takže na významu nabude širší oblast působnosti volného pohybu kapitálu. V případech týkajících se čistě vztahů uvnitř Společenství se není třeba ve výsledku zabývat otázkou vztahu svobody usazování a volného pohybu kapitálu, jelikož jsou rozhodující kritéria těchto základních svobod do značné míry totožná.

38. V tomto řízení není dán vztah ke třetímu státu. Jelikož by tedy přezkum s ohledem na ustanovení o volném pohybu kapitálu nevedl k jinému výsledku než přezkum podle kritérií svobody usazování, budu projednávanou věc z důvodů hospodárnosti řízení zkoumat pouze ve světle posledně uvedené základní svobody.

B – *Omezení svobody usazování*

39. Svoboda usazování zahrnuje pro společnosti založené podle právních předpisů některého členského státu, jež mají své sídlo, ústřední správu nebo hlavní provozovnu uvnitř Evropského společenství, právo vykonávat své činnosti v dotyčném členském státě prostřednictvím dceřiné společnosti, pobočky nebo zastoupení [13].

40. I když podle svého znění směřují ustanovení Smlouvy týkající se svobody usazování k zajištění práva na vnitrostátní zacházení v hostitelském členském státě, rovněž zakazují, aby stát původu usazení v jiném členském státě ztížil nebo činil jednomu ze svých státních příslušníků nebo společnosti založené podle jeho právních předpisů méně atraktivním [14].

41. Podle čl. 26 odst. 1 CIR 92 se zvláštní nebo bezúplatná výhoda připočte k vlastnímu zisku podniku, který výhodu poskytl. K připočtení však nedojde, jestliže je výhoda zohledněna při stanovení zdanitelných příjmů příjemce. Toto připočtení je však vyloučeno jen tehdy, pokud výhodu obdrží tuzemská společnost. Má-li však zvýhodněná společnost své sídlo v jiném členském státě, a pokud je se společností poskytující výhodu ve vztahu závislosti, neumožňuje čl. 26 odst. 2 bod 1 CIR 92 vyloučit připočtení.

13 — Rozsudky ze dne 21. září 1999, Saint-Gobain ZN (C-307/97, Recueil, s. I-6161, bod 35), ze dne 13. prosince 2005, Marks & Spencer (C-446/03, Sb. rozh. s. I-10837, bod 30), a Aberdeen Property Fininvest Alpha (citovaný v poznámce pod čarou 12, bod 37).

14 — Viz rozsudky ze dne 16. července 1998, ICI (C-264/96, Recueil, s. I-4695, bod 21), Marks & Spencer (citovaný v poznámce pod čarou 13, bod 31), Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas (citovaný v poznámce pod čarou 8, bod 42) a ze dne 27. listopadu 2008, Papillon (C-418/07, Sb. rozh. s. I-8947, bod 16).

42. Toto ustanovení tedy obsahuje různou úpravu v závislosti na tom, zda tuzemská společnost poskytne společnosti, která je ve vztahu závislosti a která má sídlo v tuzemsku nebo v jiném členském státě, zvláštní nebo bezúplatnou výhodu.

43. Belgická a německá vláda nicméně uvádějí, že tato úprava nevede při zohlednění širších souvislostí k horšímu postavení přeshraničního případu. Připočtení zvláštní nebo bezúplatné výhody se sice neuplatní ve vnitrostátních případech, jsou-li výhody zohledněny při stanovení zdanitelných příjmů příjemců. Příjemce výhody však nemůže podle článků 79 a 207 CIR 92 odpovídající příjmy započíst oproti vlastním ztrátám. Proto jsou odpovídající zisky i ve vnitrostátních případech zdaněny v tomtéž období, avšak nikoliv u společnosti, která výhodu poskytuje, ale u společnosti, která je příjemcem výhody.

44. Tím však belgická a německá vláda zcela nevyvrátily, že úprava poskytnutí zvláštní nebo bezúplatné výhody ve prospěch společnosti-nerezidenta je méně příznivá než taková transakce mezi společnostmi-rezidenty.

45. K tomu je třeba poznamenat, že uvedené 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, pokud nemůže toto přemístění vést k efektivnějšímu využití ztrát v rámci koncernu. Jestliže dotčené společnosti na sobě přímo nebo nepřímo nemají 100 % podíl, není však tento názor nutně opodstatněný. Z hlediska společnosti X a jejích společníků může být rozdíl, zda je zvláštní výhoda, kterou poskytla X jiné společnosti, připočtena k jejímu zisku nebo k zisku zvýhodněné společnosti. Jestliže se totiž na zvýhodněné společnosti podílejí kromě X ještě další společníci, přejde daňová zátěž také na jiné subjekty a dojde tak k jejímu rozdělení.

46. I kdybychom však předpokládali, že komplexní pohled na skupinu podniků je pro hodnocení daňových předpisů v projednávaném případě namístě, nastávají v přeshraničních případech přesto nepříznivé účinky. Jak zdůrazňuje SGI a jak rovněž připouští belgická vláda, může totiž vést úprava zisků ve státě, kde je usazena společnost, která poskytla zvláštní výhodu, ke dvojímu zdanění týchž příjmů.

47. Například platby, které poskytla SGI společnosti Cobelpin za činnost v představenstvu, byly připočteny k zisku SGI (resp. nebyly odečteny od jejích příjmů). Zároveň plynuly

tytéž platby do daňového základu společnosti Cobelpin a podléhaly dani v Lucembursku [15]. Rovněž, co se týče fiktivních úroků z půjčky ve prospěch společnosti Recydem, hrozí několikeré daňové zohlednění. Úroky byly připočteny k zisku SGI. Jelikož však Recydem ve skutečnosti úroky nezaplatila, neuzná je francouzská daňová správa bez dalšího jakožto provozní výdaje.

48. Členské státy sice správně poukazují na to, že dvojí zdanění může být odstraněno použitím Úmluvy o arbitráži. Například společnosti Cobelpin resp. Recydem by na základě této úmluvy mohly požadovat oprávku ohledně stanovení svých příjmů, která přihlíží ke zdanění výhod poskytnutých SGI v Belgii. Případně za tímto účelem nezbytné řízení vedoucí k vzájemné dohodě mezi zúčastněnými daňovými správami však proběhne pouze na návrh osoby povinné k dani a představuje pro ni další administrativní břemeno. Kromě toho musí osoba povinná k dani během řízení předem financovat dvojí zaplacenou daň. Pokud budou vyčerpány procesní lhůty stanovené v Úmluvě, může přitom trvat řízení vedoucí k vzájemné shodě a případně následné smírčí řízení několik let.

49. Oproti tomu je nebezpečí dvojího zdanění při takových operacích v tuzemsku do značné míry vyloučeno, neboť zde nedojde k připočtení výhody, jestliže je výhoda daňově zohledněna u příjemce [16].

50. Možné dvojí zdanění týchž příjmů není v projednávaném případě rovněž pouze důsledkem souběžného výkonu daňových pravomocí dvěma členskými státy, který podle judikatury Soudního dvora při současném stavu práva Společenství není v rozporu se základními svobodami [17]. Vyplývá spíše z rozdílného zdaňování srovnatelných operací jedním a týmž členským státem.

51. Tento členský stát by v zásadě mohl vyloučit nebezpečí dvojího zdanění tak, že by i u výhod, které společnost-rezident poskytne společnosti-nerezidentovi, neprováděl oprávku zisků, pokud se výhoda zdaňuje u zvýhodněné společnosti. Samozřejmě by pak musel strpět přenesení daňového

15 — Podle vylíčení předkládajícího soudu by Cobelpin mohla tyto příjmy započíst s vlastními ztrátami. To však nic nemění na tom, že tyto příjmy podléhaly zdanění v Lucembursku a každopádně snížily převoditelnou ztrátu pro příští zdaňovací období.

16 — Z důvodu zmíněné novelizace článku 26 CIR 92 (viz výše, poznámka pod čarou 5), která připouští souběžné použití článku 49 CIR 92, by mohlo mezitím dojít i ve vnitrostátních případech k několikanásobnému zdanění týchž příjmů, které je však podle názoru belgického ústavního soudu nutno strpět (viz rozsudek ze dne 6. listopadu 2008, citovaný v poznámce pod čarou 4). Novelizace se však nepoužije *ratione temporis* na spor v původním řízení.

17 — Viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 14. listopadu 2006, Kerckhaert a Morres (C-513/04, Sb. rozh. s. I-10967, bod 20), ze dne 6. prosince 2007, Columbus Container Services (C-298/05, Sb. rozh. s. I-10451, body 43 a 51), ze dne 12. února 2009, Block (C-67/08, Sb. rozh. s. I-883, body 28 a 31), a ze dne 16. července 2009, Damseaux (C-128/08, Sb. rozh. s. I-6823, bod 35).

substrátu do státu, kde má zvýhodněná společnost sídlo. Otázku, zda právo Společenství toto skutečně vyžaduje, bude třeba zkoumat následně v rámci přezkumu odůvodnění.

52. Jako dílčí výsledek je třeba konstatovat, že vnitrostátní ustanovení, jako je článek 26 CIR 92, může na základě rozdílného zacházení s vnitrostátními a přeshraničními operacemi ztížit nebo učinit méně atraktivní zřizování provozoven v jiném členském státě. V důsledku toho omezuje toto ustanovení výkon svobody usazování, zaručené v článku 43 ES.

C – *Odůvodnění omezení*

53. Omezení svobody usazování lze připustit pouze tehdy, je-li odůvodněno naléhavými důvody obecného zájmu. V tomto případě musí však kromě toho omezení být způsobilé zaručit uskutečnění dotčeného cíle a nesmí překročit meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné [18].

18 — Rozsudky Marks & Spencer (citovaný v poznámce pod čarou 13, bod 35), Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas (citovaný v poznámce pod čarou 8, bod 47), Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (citovaný v poznámce pod čarou 8, bod 64) a Aberdeen Property Fininvest Alpha (citovaný v poznámce pod čarou 12, bod 57).

54. Zúčastněné vlády a Komise se shodují na tom, že ustanovení, jako je článek 26 CIR 92, slouží k tomu, aby bylo zabezpečeno vyvážené rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členskými státy. Zároveň tyto zúčastněné strany poukazují na odůvodnění bojem proti daňovým únikům zamezením zneužívajícím praktikám.

55. Přitom staví německá vláda do popředí první jmenovaný důvod a domnívá se, že tento důvod musí být rovněž použit odděleně od důvodu boje proti zneužívajícím praktikám. Každopádně nemá být podle německé vlády důvod zachování vyváženého rozdělení zdaňovací pravomoci omezen ve svém dosahu příliš přísným přezkumem proporcionality, jak jej provádí Soudní dvůr při boji proti zneužití.

1. Ke vztahu důvodů zachování rozdělení zdaňovací pravomoci a boje proti zneužívajícím praktikám

56. V rozsudku Marks & Spencer uznal Soudní dvůr jak známo zachování rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členskými státy jakožto naléhavý důvod obecného zájmu, který může odůvodnit omezení základní

svobody. Přitom uvedl původně jakožto s tím spojené skutečnosti zabránění dvojímu uplatnění ztrát a zabránění vyhýbání se daňovým povinnostem [19]. Následně Soudní dvůr uznal zachování vyváženého rozdělení zdaňovací pravomoci jakožto odůvodnění i tehdy, když nebyly oba tyto další důvody naplněny [20].

57. Uznáním tohoto důvodu zohledňuje Soudní dvůr skutečnost, že vybírání přímých daní v podstatě spadá do působnosti členských států [21]. Z důvodu neexistence harmonizačních opatření v rámci Společenství vyplývá z pravomoci členských států vymezit prostřednictvím dohod o zamezení dvojího zdanění nebo jednostrannými opatřeními kritéria rozdělení jejich daňové pravomoci [22]. Jak rovněž konstatoval Soudní dvůr, není přitom nepřiměřené, aby se členské státy inspirovaly mezinárodní praxí a zejména vzorovými dohodami vypracovanými OECD [23].

58. V dalších případech vyzdvihl Soudní dvůr důvod zabránění vyhýbání se daňovým povinnostem. Podle nich jsou vnitrostátní opatření omezující základní svobody za účelem boje proti zneužívajícím praktikám odůvodněna, pokud se vztahují na čistě vykonstruované operace, jejichž cílem je uniknout uplatnění právních předpisů dotyčného členského státu [24].

59. Taková zneužití jsou tedy jen zvláštní formou zásahu do rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členskými státy. Pokud jsou zvoleny vykonstruované operace za účelem odejmutí zdanitelných příjmů v jednom členském státě, aby byly namísto toho zdaněny v jiném státě, nejedná se o nic jiného než o narušení vyváženého rozdělení zdaňovací pravomoci [25]. Boj proti takovým praktikám

19 — [Tato poznámka pod čarou se netýká českého znění.]

20 — Rozsudek Oy AA (citovaný v poznámce pod čarou 9, bod 60) a rozsudek ze dne 15. května 2008, Lidl Belgium (C-414/06, Sb. rozh. s. I-3601, bod 40).

21 — Viz rozsudky Marks & Spencer (citovaný v poznámce pod čarou 13, bod 29), Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas (citovaný v poznámce pod čarou 8, bod 40), Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (citovaný v poznámce pod čarou 8, bod 25) a Aberdeen Property Fininvest Alpha (citovaný v poznámce pod čarou 12, bod 24).

22 — Viz rozsudky ze dne 12. května 1998, Gilly (C-336/96, Recueil, s. I-2793, body 24 a 30), a ze dne 23. února 2006, Van Hilten-Van der Heijden (C-513/03, Sb. rozh. s. I-1957, bod 47), jakož i rozsudky Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (citovaný v poznámce pod čarou 8, bod 49) a Oy AA (citovaný v poznámce pod čarou 9, bod 52).

23 — Rozsudky Gilly (citovaný v poznámce pod čarou 22, bod 31), van Hilten-van der Heijden (citovaný v poznámce pod čarou 22, bod 48) a Lidl Belgium (citovaný v poznámce pod čarou 20, bod 22).

24 — Viz zejména rozsudky Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, (citovaný v poznámce pod čarou 8, bod 51) a Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (citovaný v poznámce pod čarou 8, bod 72).

25 — Viz rozsudek Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas (citovaný v poznámce pod čarou 8, bod 56).

není proto zpravidla samoúčelný, ale sleduje širší cíl zabezpečení práva členského státu uplatňovat svou daňovou pravomoc ve vztahu k činnostem vykonávaným na jeho území.

60. To však neznamená, že důvod vyváženého rozdělení zdaňovací pravomoci se uplatní vždy pouze tehdy, jestliže jsou zároveň splněny podmínky důvodu boje proti zneužívajícím praktikám. V závislosti na úpravě a cíli vnitrostátního předpisu, který je třeba zkoumat, může být směrodatné i samotné zachování vyváženého rozdělení zdaňovací pravomoci nebo společně s jinými důvody.

61. Uplatnění kritéria vykonstruované operace je nezbytné vždy, jestliže přeshraniční transakce navenek odpovídají obvyklým hospodářským operacím. Pak existuje v zásadě domněnka, že operace byla provedena v rámci legitimního výkonu svobody usazování [26]. Teprve pokud je tato domněnka vyvrácena důkazem, že pro operaci v její konkrétní podobě skutečně neexistuje reálné hospodářské pozadí, je vyvážené rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členskými státy narušeno.

26 — Viz v tomto smyslu rozsudky Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (citovaný v poznámce pod čarou 8, bod 73 s dalšími odkazy) a Lammers & Van Cleeff (citovaný v poznámce pod čarou 7, bod 27).

62. Úprava článku 26 CIR 92 vyžaduje posouzení konkrétních operací mezi podniky ve vztahu závislosti. Podle zásady tržního odstupu je třeba rozhodnout, zda byly sjednány běžné podmínky či takové, které jsou z hospodářského hlediska nepochopitelné. V rámci odůvodnění je proto nasnadě začít se zkoumáním, zda toto ustanovení slouží potírání vykonstruovaných operací, ke kterým bylo přistoupeno z důvodů vyhýbání se daňovým povinnostem. Zachování rozdělení zdaňovací pravomoci je třeba zohlednit jako vlastní motiv v rámci druhého kroku.

63. Jelikož boj proti zneužívajícím praktikám ve formě vykonstruovaných operací za účelem vyhýbání se daňovým povinnostem přestavuje, jak bylo ukázáno, subkategorii důvodu zachování vyváženého rozdělení zdaňovací pravomoci, není třeba v rámci dotyčných důvodů uplatňovat rozdílná kritéria při přezkumu proporcionality. Vnitrostátní omezení, zahrnující nejen zneužití, ale i běžné operace, jsou nepřiměřená, neboť překračují meze toho, co je nezbytné k dosažení cíle. Pokud společnosti se sídlem v různých členských státech provádějí operace za běžných hospodářských podmínek, není tím dotčeno rozdělení zdaňovací pravomoci. Pokud by však vnitrostátní právní norma omezovala provádění takových operací, byla by rovněž nepřiměřená.

2. Přezkum odůvodnění

64. Nejprve je třeba zkoumat, zda je článek 26 CIR 92 způsobilý zabezpečit dosažení sledovaných cílů.

65. Za účelem odlišení vykonstruovaných operací, které podrývají rozdělení zdaňovací pravomoci, od běžných operací, vychází článek 26 CIR 92 jednak z existence vzájemné závislosti mezi zúčastněnými podniky, a jednak ze zvláštní povahy nebo bezúplatnosti poskytnuté výhody. Pokud jsou tyto podmínky splněny, připočte se výhoda k daňovému základu společnosti, která ji poskytla.

66. Ve sporu v původním řízení vedlo použití ustanovení k tomu, že k příjmům SGI byly připočteny úroky ve výši 5 %, které SGI podle odhadu daňové správy mohla získat za půjčku poskytnutou společnosti Recydem. Platby ve prospěch společnosti Cobelpin za činnost v představenstvu byly rovněž opět zahrnuty do daňového základu SGI, neboť jim neodpovídalo žádné reálné protiplnění ze strany společnosti Cobelpin.

67. Vnitrostátní ustanovení vychází z článku 9 vzorové smlouvy OECD a článku 4 Úmluvy o arbitráži, které stanoví příslušnou úpravu zisků, pokud operace mezi spojenými podniky neodpovídají zásadě tržního odstupu.

68. V rozsudku Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation Soudní dvůr v zásadě uznal, že zásada tržního odstupu představuje vhodné kritérium odlišení vykonstruovaných operací od reálných hospodářských transakcí. K pravidlům nízké kapitalizace, která byla v tomto případě sporná, uvedl doslova:

„Okolnost, že společnosti-rezidentovi byl poskytnut úvěr společností-nerezidentem za podmínek, které neodpovídají tomu, co by dotyčné společnosti dohodly za podmínek úplné hospodářské soutěže, představuje totiž pro členský stát, ve kterém je společnost přijímající úvěr rezidentem, objektivní prvek, který může být ověřen třetími osobami za účelem určení, zda dotčená transakce představuje jako celek nebo zčásti čistě vykonstruovanou operaci, jejímž hlavním účelem je obejít daňový právní předpis tohoto členského státu. V tomto ohledu se jedná o to, zda by při neexistenci zvláštních vztahů mezi dotyčnými společnostmi úvěr nebyl poskytnut nebo zda by byl poskytnut v jiné výši nebo s jinou úrokovou mírou [27].“

27 — Rozsudek Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (citovaný v poznámce pod čarou 8, bod 81); viz rovněž rozsudek Lammers & Van Cleeff (citovaný v poznámce pod čarou 7, bod 30).

69. Článek 26 CIR 92 se drobně liší od článku 9 vzorové smlouvy OECD, který poskytuje členským státům správnou orientaci pro rozdělení zdaňovací pravomoci. Toto ustanovení totiž nestanoví jako nutnou podmínku k prokázání vzájemné závislosti podniků podíl na řízení společnosti, kontrole nebo kapitálu. Dále nepožaduje článek 26 CIR 92 výslovně porovnání s podmínkami, za kterých by došlo k uzavření příslušné transakce mezi nezávislými podniky. Výklad pojmu zvláštní výhody vnitrostátními soudy však prokazuje, že tím není myšleno nic jiného [28].

70. Pojmem přímého nebo nepřímého vztahu závislosti je vymezen vztah podniků, které mohou mít zájem na sjednání atypických obchodních podmínek za účelem vyhýbání se daňovým povinnostem. Tento pojem je velmi široký. Ačkoli Soudní dvůr ohledně práva Společenství rozhodl, že osobě povinné k dani musí být zejména u právní úpravy obsahující finanční zátěž zřejmé, jaké má povinnosti [29], přesto toto ustanovení není v rozporu se zásadou právní jistoty. Právní předpisy, které mají zamezit zneužívajícím praktikám, totiž musejí nutně obsahovat neurčité právní pojmy, aby mohly zahrnovat co možná nejvíce myslitelných konstelací vytvořených za účelem vyhýbání se daňovým povinnostem. Kromě toho není vztah závislosti jediným rozhodujícím znakem. Naopak záleží především na tom, zda mezi navzájem závislými podniky byly poskytovány zvláštní nebo bezúplatné výhody.

71. Navzdory těmto odchylkám od článku 9 vzorové smlouvy OECD a článku 4 Úmluvy o arbitráži je článek 26 CIR 92 způsobilý zabezpečit dosažení cíle zamezit vykonstruovaným operacím, prováděným z důvodů vyhýbání se daňovým povinnostem.

72. Tím, že článek 26 CIR 92 vylučuje poskytování zvláštních nebo bezúplatných výhod mezi vzájemně závislými podniky a tímto i možnost převodu z daňového základu společnosti-rezidenta do základu společnosti-nerezidenta, zabezpečuje toto ustanovení i zachování vyváženého rozdělení zdaňovací pravomoci.

73. U příslušných výhod se ve skutečnosti jedná o skryté převody zisků mezi vzájemně závislými podniky. V rozsudku Oy AA již Soudní dvůr konstatoval, že podpory mezi spojenými podniky narušují rozdělení zdaňovací pravomoci. Pokud by totiž byly takové

28 — Viz výše, bod 9 tohoto stanoviska.

29 — Viz rozsudek ze dne 21. února 2006, Halifax a další (C-255/02, Sb. rozh. s. I-1609, bod 72).

převody daňově uznatelné, mohly by podniky jedné skupiny bez ohledu na místo, kde byly dosaženy zisky, svobodně zvolit, v jakém členském státě tyto zisky zdaní [30].

74. Dále je však třeba ověřit, zda tyto právní předpisy nepřekračují meze toho, co je nezbytné pro dosažení těchto cílů.

75. Co se týče této otázky, vyplývá nejprve z rozsudku Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, že právní předpisy, zamezující vykonstruovaným operacím s odkazem na zásadu tržního odstupu, mohou příslušným konstelacím odepřít daňové uznání jen do té míry, jestliže se odchylují od toho, co by si na sobě nezávislé podniky dohodly za podmínek úplné hospodářské soutěže [31]. Neobvykle nízká nebo vysoká cena za plnění mezi spojenými podniky tedy například nesmí vést k tomu, že by transakce nebyla celkově daňově zohledněna. Příslušné ceny musejí být naopak pro daňové účely zvýšeny resp. sníženy na obvyklou úroveň [32].

76. Ze znění článku 26 CIR 92 sice nelze s jistotou dovodit, že úprava zisků se skutečně omezuje na uvedení zvláštních výhod na obvyklou míru. Toto ustanovení je nicméně tímto způsobem zjevně chápáno a uplatňováno daňovou správou a soudy. Takto se řídila výše úroků, připočtených k příjmům SGI, úroky běžnými na trhu. S výhradou konečného zjištění předkládajícího soudu je tedy třeba vycházet z toho, že konkrétní uplatňování ustanovení odpovídá zásadě proporcionality.

77. Zadruhé musejí právní předpisy týkající se boje proti zneužívání v každém případě podezření z vykonstruované operace poskytnout osobě povinné k dani možnost předložit důkazy o případných hospodářských důvodech, proč byla tato transakce uzavřena [33].

78. Článek 26 CIR 92 požaduje, aby byla poskytnuta zvláštní nebo bezúplatná výhoda. Ustanovení nevylučuje, aby osoba povinná

30 — Viz v tomto smyslu rozsudek Oy AA (citovaný v poznámce pod čarou 9, body 55 a 56) jakož i obdobně pro převod ztrát rozsudky Marks & Spencer (citovaný v poznámce pod čarou 13, body 45 a 46) a Lidl Belgium (citovaný v poznámce pod čarou 20, bod 32).

31 — Rozsudky Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (citovaný v poznámce pod čarou 8, bod 80) a Lammers & Van Cleeff (citovaný v poznámce pod čarou 7, bod 29).

32 — Viz v tomto smyslu rozsudek Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (citovaný v poznámce pod čarou 8, bod 83).

33 — Viz v tomto smyslu rozsudek Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (citovaný v poznámce pod čarou 8, 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).

k dani vyvrátila příslušné posouzení operace daňovou správou. Musela by prokázat, že vytýkaná transakce měla skutečně reálné hospodářské pozadí a že by byla dohodnuta za stejných podmínek i v rámci úplné hospodářské soutěže mezi nezávislými podniky.

79. V konkrétním případě z předkládacího usnesení vyplývá, že pro poskytnutí bezúročné půjčky SGI společnosti Recydem neexistoval žádný hospodářský důvod, neboť sama SGI byla vysoce zadlužena a společnost Recydem se nacházela v zajištěné finanční situaci. Rovněž co se týče plateb ve prospěch Cobelpin, nemohla SGI podle vylíčení předkládajícího soudu prokázat, že představovaly přiměřenou odměnu za činnost v představenstvu.

80. Závěrem je třeba poznamenat, že nepříznivé účinky úpravy zisků podle článku 26 CIR 92 byly do značné míry odstraněny tím, že zvýhodněný podnik může na základě Úmluvy o arbitráži uplatnit odpovídající zohlednění této oprávky v rámci svého zdanění. Je třeba přijmout další s tím spojenou zátěž [34], neboť k zabezpečení vyváženého rozdělení zdaňovací pravomoci není patrné žádné méně radikální opatření [35].

81. V důsledku toho nepřesahuje ustanovení, jako je článek 26 CIR 92, meze toho, co je nezbytné pro zachování vyváženého rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členskými státy a k zabránění vyhýbání se daňovým povinnostem.

82. Ustanovení, jako je článek 26 CIR 92, tak sice vede k omezení svobody usazování zaručené v článku 43 ES ve spojení s článkem 48 ES. Takové ustanovení je nicméně odůvodněno důvody zachování vyváženého rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členskými státy a zamezení vyhýbání se daňovým povinnostem.

34 — Viz výše, bod 48.

35 — Ustanoveními Úmluvy o arbitráži jdou členské státy dokonce nad rámec požadovaný právem Společenství. Stát totiž není podle judikatury Soudního dvora pro účely použití svých vlastních daňových právních předpisů povinen zohlednit případné nepříznivé důsledky vyplývající ze zvláštností právní úpravy jiného státu, která se použije na stálou provozovnu nacházející se na území uvedeného státu [viz rozsudek ze dne 23. října 2008, Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, Sb. rozh. s. I-8061, bod 49 s dalšími odkazy)].

V – Závěry

83. Na základě těchto úvah navrhuji Soudnímu dvoru, aby na předběžnou otázku odpověděl následovně:

„Článek 43 ES ve spojení s článkem 48 ES nebrání právním předpisům členského státu, jako je článek 26 belgického Code des impôts sur les revenus 1992, které vedou ke zdanění zvláštní nebo bezúplatné výhody u společnosti-rezidenta, pokud tuto výhodu poskytla společnosti usazené v jiném členském státě, k níž je tato společnost přímo či nepřímo ve vztahu závislosti, zatímco za totožných podmínek nemůže být belgická společnost-rezident zdaněna z takové výhody, kterou poskytla tuzemské společnosti, k níž je ve vztahu závislosti.“