NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
prednesené 10. septembra 2009 [1]

I — Úvod

1. Operácia, pomocou ktorej spoločnosť schváli neštandartné a dobrovoľné výhody spoločnosti, voči ktorej sa nachádza vo vzťahu vzájomnej závislosti, môže ovplyvniť základ dane dotknutých spoločností. Spoločnosť, ktorá schváli výhodu, môže znížiť svoje príjmy alebo môže vykonať príslušný odpočet ako prevádzkové náklady, čím sa teda zníži jej daňové zaťaženie. Naopak, je potrebné očakávať, že operácia zvýši základ dane spoločnosti, ktorá je príjemcom.

2. Ak sú spoločnosti, ktoré sa podieľajú na operácii, usadené v rôznych členských štátoch, poskytnutie neštandartnej a dobrovoľnej výhody teda môže spôsobiť prenesenie zdaniteľného základu z jedného členského štátu do druhého členského štátu.

3. Tomuto účinku bránia belgické právne predpisy, ktoré sa uplatňujú vo veci samej. Tieto predpisy vychádzajú z tzv. zásady úplnej hospodárskej súťaže (*arm's length principle*) a opravujú na daňové účely poskytnutie takýchto výhod medzi vzájomne závislými spoločnosťami — najmä ak má spoločnosť požívajúca výhodu svoje sídlo v zahraničí. Tribunal de grande instance de Mons sa preto pýta, či je takéto ustanovenie zlučiteľné so slobodou usadiť sa a s voľným pohybom kapitálu.

4. V tejto súvislosti je potrebné overiť, či je prípadné obmedzenie základných slobôd odôvodnené. Členské štáty zainteresované na konaní a Komisia odkazujú v tomto ohľade na jednej strane na zachovanie vyrovnaného rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi a na druhej strane na boj proti zneužívajúcim praktikám. Táto vec teda ponúka príležitosť bližšie sa zaoberať vzťahom medzi týmito odôvodňujúcimi dôvodmi.

1 — Jazyk prednesu: nemčina.

II — Právny rámec

A — *Vzorová zmluva OECD*

5. Zásada úplnej hospodárskej súťaže je formulovaná v článku 9 vzorovej zmluvy Organizácie pre hospodársku spoluprácu a rozvoj (OECD) o zamedzení dvojitého zdanenia v oblasti dane z príjmov, takto:

„1. Pokiaľ

a) sa podnik jedného zmluvného štátu priamo alebo nepriamo zúčastňuje na riadení, kontrole alebo základnom imaní podniku iného zmluvného štátu, alebo ak

b) sa tie isté osoby priamo alebo nepriamo zúčastňujú na riadení, kontrole alebo základnom imaní podniku jedného zmluvného štátu a podniku iného zmluvného štátu,

a pokiaľ sú v týchto prípadoch oba podniky vo svojich obchodných alebo finančných vzťahoch, viazané dohodnutými alebo uloženými podmienkami, ktoré sa líšia od podmienok, ktoré boli dohodnuté medzi nezávislými podnikmi, možno zisky, ktoré by pri neexistencii týchto podmienok boli dosiahnuté jedným z týchto podnikov, avšak z dôvodu týchto podmienok ich nebolo možné dosiahnuť, zahrnúť do ziskov tohto podniku a následne zdaniť.

2. Pokiaľ sú v zmluvnom štáte pripísané zisky podniku tohto štátu — a následne zdanené — zisky, ktoré boli zdanené podnikom iného zmluvného štátu v tomto inom štáte, a ak v prípade takto pripísaných ziskov ide o také zisky, ktoré by podnik prvého štátu dosiahol, ak by sa podmienky, ktoré boli dohodnuté medzi oboma podnikmi zhodovali s podmienkami, ktoré by si dohodli nezávislé podniky, vykoná druhý štát zodpovedajúcu zmenu dane, ktorá v ňom bola vybraná z týchto ziskov. Na určenie tejto zmeny je potrebné zohľadniť ďalšie ustanovenia tejto zmluvy, a v prípade potreby sa budú konzultovať príslušné orgány zmluvných štátov.“ [*neoficiálny preklad*]

B — *Dohovor členských štátov o rozhodcovskom konaní*

6. Členské štáty Európskeho spoločenstva prevzali do Dohovoru o zamedzení dvojitého zdanenia v súvislosti s opravou zisku združených podnikov 90/436/EHS z 23. júla 1990 [*neoficiálny preklad*] [2] (ďalej len „dohovor o rozhodcovskom konaní“) pravidlo stanovené v článku 9 vzorovej zmluvy Organizácie pre hospodársku spoluprácu a rozvoj (OECD). Všetky členské štáty uzavreli tento dohovor, ktorý je založený na článku 220 EHS (neskôr článok 220 ES, teraz článok 293 ES), alebo k nemu pristúpili. [3]

7. Článok 4 ods. 1 Dohovoru o rozhodcovskom konaní sa doslovne zhoduje s článkom 9 ods. 1 vzorovej zmluvy OECD. Ak dojde v dôsledku opravy zisku podľa článku 4 k dvojitému zdaneniu, je potrebné vykonať na návrh dotknutého podniku zmierovacie konanie a prípadne rozhodcovské konanie medzi daňovými správami dotknutých členských štátov (články 6 a 7 dohovoru o rozhodcovskom konaní).

2 — Ú. v. ES L 225, s. 10.

3 — Naposledy v súvislosti s pristúpením Bulharska a Rumunska: článok 3 Aktu o podmienkach pristúpenia Bulharskej republiky a Rumunska a o úpravách zmlúv, na ktorých je založená Európska únia de (Ú. v. EÚ L 157, 2005, s. 203); rozhodnutie Rady 2008/492/ES z 23. júna 2008, o pristúpení Bulharska a Rumunska k Dohovoru z 23. júla 1990 o zamedzení dvojitého zdanenia v súvislosti s úpravou ziskov združených podnikov (Ú. v. EÚ L 174, s. 1) a rozhodnutie Rady 2008/493/ES z 23. júna 2008, ktorým sa mení a dopĺňa príloha I k Aktu o pristúpení Bulharska a Rumunska (Ú. v. EÚ L 174, s. 6).

C — *Belgické právo*

8. Článok 26 code des impôts sur le revenu 1992 (zákonník o dani z príjmu z roku 1992, ďalej len „CIR 92“) znie takto:

„S výhradou ustanovení článku 54, pokiaľ podnik usadený v Belgicku poskytne neštandardné alebo dobrovoľné výhody, sa tieto výhody pripočítajú k jeho vlastným ziskom s výnimkou prípadu, keď sú výhody použité pre stanovenie zdaniteľného príjmu príjemcov.

Bez ohľadu na obmedzenie uvedené v odseku 1 sa k vlastným ziskom pripočítajú neštandardné alebo dobrovoľné výhody, ktoré podnik poskytne:

1º daňovníkovi uvedenému v článku 227, voči ktorému sa podnik usadený v Belgicku nachádza priamo alebo nepriamo vo vzťahu akejkoľvek závislosti;

2º daňovníkovi uvedenému v článku 227 alebo zahraničnému podniku, ktorý podľa ustanovení právnych predpisov krajín, v ktorých sú usadené, nepodliehajú dani z príjmov alebo tam podliehajú značne výhodnejšiemu daňovému režimu, ako je režim, ktorému podlieha podnik usadený v Belgicku;

3° daňovníkovi uvedenému v článku 227, ktorý má spoločné záujmy s daňovníkom alebo s podnikom, ktorí sú uvedení v bode 1° alebo v bode 2°.“

9. Podľa vnútroštátnej judikatúry sa poskytnutá výhoda považuje za neštandartnú, pokiaľ je s ohľadom na okolnosti v rozpore s obvyklými štandardami, alebo s pravidlami a zavedenými obchodnými zvyklosťami. Dobrovoľná výhoda je výhoda, ktorá je schválená bez zodpovedajúcej povinnosti alebo bez protihodnoty. [4]

10. Článok 227 CIR 92 definuje nerezidentov takto:

„2° zahraničné spoločnosti…, ktoré nemajú v Belgicku sídlo, hlavnú prevádzkáreň alebo ústrednú správu“.

11. Článok 49 ods. 1 CIR 92 znie takto:

„Ako prevádzkové náklady sú odpočítateľné náklady, ktoré daňovník vynaložil alebo znášal počas zdaňovacieho obdobia na účely dosiahnutia alebo udržania zdaniteľných príjmov, ktorých existenciu a sumu preukáže prostredníctvom dokladov alebo, ak to nie je možné, inými dôkaznými prostriedkami, ktoré sú prípustné podľa všeobecného práva, okrem čestného prehlásenia.

Za náklady vynaložené alebo znášané počas zdaniteľného obdobia sa považujú náklady, ktoré počas tohto obdobia boli skutočne zaplatené alebo znášané alebo, ktoré nadobudli povahu istých dlhov a strát, ktoré majú presne stanovenú výšku a boli ako také účtované.“

12. Článok 79 CIR 92 obmedzuje odpočet strát zo strany príjemcu neštandartnej alebo dobrovoľnej výhody:

„Odpočet z titulu strát zo zárobkovej činnosti nemôže byť vôbec uskutočnený z časti príjmov alebo ziskov, ktoré pochádzajú

4 — Pozri rozsudok belgického Cour constitutionnelle (Ústavný súd) zo 6. novembra 2008 (č. 151/2008, *Moniteur Belge* zo 4. decembra 2008, s. 63824, B.4.2.) a rozsudok belgického Cour de cassation z 10. apríla 2000, Rozsudky Cour de Cassation 2000, 240, Pasicrasie Belge 2000, I, 240.

z neštandardných alebo dobrovoľných výhod, ktoré daňovník vybral, priamo alebo nepriamo, v akejkoľvek forme alebo akýmkoľvek prostriedkom, od spoločnosti, voči ktorej sa priamo alebo nepriamo nachádza vo vzťahu vzájomnej závislosti.“

13. Článok 207 CIR 92 okrem iného vylučuje ďalšie odpočty ziskov pochádzajúcich z neštandardných alebo dobrovoľných výhod.

III — Skutkový stav a prejudiciálne otázky

14. SA Société de Gestion Industrielle (S.G.I.) je holdingová spoločnosť založená podľa belgického práva, ktorá podniká v odvetví hutníctva. Vlastní 65 % podiel vo francúzskej akciovej spoločnosti Recydem a je členom predstavenstva tejto spoločnosti. Luxemburská akciová spoločnosť Cobelpin je členom predstavenstva S.G.I. a jedným z jej poverených členov predstavenstva. Cobelpin okrem toho vlastní 34 % podiel v S.G.I. Druhým povereným členom predstavenstva S.G.I. je Domenico Leone. Je zároveň členom predstavenstva spoločností Cobelpin a Recydem.

15. V nadväznosti na kontrolu zaslali belgické daňové orgány 13. októbra 2003 spoločnosti S.G.I. dve daňové výmery týkajúce sa zdaňovacích období 2001 a 2002. Okrem iných zistení bol na základe článku 26 CIR 92 zisk S. G.I. zvýšený o 1 891 806 BEF (46 897 eur). Táto suma zodpovedá úrokom s ročnou sadzbou 5 % zo sumy 37 836 113 BEF, ktorú S.G.I. poskytla spoločnosti Recydem ako bezúročný preddavok.

16. Vnútroštátny súd zastáva názor, že správne orgány pri pripočítaní úrokov správne uplatnili článok 26 CIR 92. Navyše nevidí žiaden hospodársky dôvod, aby S.G.I. poskytla bezúročný preddavok spoločnosti Recydem. Zatiaľ čo sa Recydem počas dotknutého obdobia nachádzala vo finančne vyváženej situácii a dosahovala zisky, mala S.G.I. uzavreté zmluvy o pôžičkách, ktoré značne zaťažovali jej finančnú situáciu.

17. Navyše finančná správa zamietla odpočet mesačnej odmeny, ktorá bola zaplatená spoločnosti Cobelpin vo výške 350 000 LUF (8 676,00 eura) za jej činnosť v správnej rade S.G.I. Tieto platby podľa nej nespĺňajú podmienky odpočtu podľa článku 49 CIR 92, pretože boli zjavne neprimerané a bez akejkoľvek spojitosti s hospodárskou prospešnosťou predmetných plnení. Zástupcom spoločnosti Cobelpin v predstavenstve bol Philippe Brilot, ktorý bol v každom prípade tiež osobne členom tohto predstavenstva. Operácia predstavovala stratu, ktorej výlučným cieľom bolo vyhnúť sa dani.

18. Ani vnútroštátny súd nepovažuje túto odmenu za prevádzkové náklady, ktoré sú odpočítateľné podľa článku 49 CIR 92. Podľa neho, nie sú dobrovoľné výhody, ktoré S.G.I. schválil spoločnosti Cobelpin, oslobodené od dane a musia sa pripočítať k vlastným ziskom S.G.I. podľa článku 26 CIR 92.

19. V nadväznosti na konanie o sťažnosti podala S.G.I. na Tribunal de première instance de Mons žalobu proti daňovému rozhodnutiu. Uznesením z 19. júna 2007 položil tento súd Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

1. Bráni článok 43 Zmluvy ES v spojení s článkom 48 Zmluvy ES, prípadne článkom 12 tej istej zmluvy, právnej úprave členského štátu, ktorá tak, ako je tomu v prejednávanom prípade, zdaňuje neštandardnú a dobrovoľnú výhodu spoločnosti — belgického rezidenta, ktorá schválila túto výhodu spoločnosti usadenej v inom členskom štáte, voči ktorej sa belgická spoločnosť nachádza priamo alebo nepriamo vo vzťahu vzájomnej závislosti, pričom za rovnakých podmienok nemôže byť spoločnosti — belgickému rezidentovi zdanená neštandardná a dobrovoľná výhoda, pokiaľ táto výhoda bola schválená inej spoločnosti usadenej v Belgicku, voči ktorej sa belgická spoločnosť nachádza priamo alebo nepriamo vo vzťahu vzájomnej závislosti?

2. Bráni článok 56 Zmluvy ES v spojení s článkom 48 Zmluvy ES, prípadne článkom 12 tej istej zmluvy, právnej úprave členského štátu, ktorá tak, ako je tomu v prejednávanom prípade, zdaňuje neštandardnú a dobrovoľnú výhodu spoločnosti — belgického rezidenta, ktorá schválila túto výhodu spoločnosti usadenej v inom členskom štáte, voči ktorej sa belgická spoločnosť nachádza priamo alebo nepriamo vo vzťahu vzájomnej závislosti, pričom za rovnakých podmienok nemôže byť spoločnosti — belgickému rezidentovi zdanená neštandardná a dobrovoľná výhoda, pokiaľ táto výhoda bola schválená inej spoločnosti usadenej v Belgicku, voči ktorej sa belgická spoločnosť nachádza priamo alebo nepriamo vo vzťahu vzájomnej závislosti?

20. V priebehu konania pred Súdnym dvorom sa písomne a ústne vyjadrili S.G.I., belgická, nemecká a švédska vláda, ako aj Komisia.

IV — Právne posúdenie

21. Vnútroštátny súd svojimi dvoma prejudiciálnymi otázkami chce v podstate zistiť, či také ustanovenie vnútroštátneho práva, ako je článok 26 CIR 92, je zlučiteľné so slobodou

usadiť sa podľa článku 43 ES a voľným pohybom kapitálu zaručeným v článku 56 ES, prípadne v spojení s článkom 12 ES.

22. Pred vykonaním analýzy týchto dvoch otázok by som chcela uviesť krátku poznámku k ustanoveniam vnútroštátneho práva, ktoré sú uplatniteľné v konaní vo veci samej.

23. Podľa názoru vnútroštátneho súdu je článok 26 CIR 92 základom pripočítania nepožadovaných úrokov z pôžičky k príjmom S.G.I. a „reintegrácie“ nadmerne vysokých odmien za činnosť v jej predstavenstve k uvedeným príjmom. Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania však vyplýva, že daňový orgán zjavne neuplatnil na odmeny za činnosť v predstavenstve, ktoré zaplatila S.G.I. spoločnosti Cobelpin, článok 26 CIR 92. Naopak, na základe článku 49 CIR 92 odmietol odpočet týchto platieb ako prevádzkových nákladov.

24. Belgická vláda vysvetľuje, že vzťah medzi oboma ustanoveniami je v belgickej judikatúre a právnej vede sporný. V odpovedi na otázku Súdneho dvora však odkazuje na nedávny rozsudok, ktorý vydal Cour constitutionnelle (ústavný súd) Belgicka. Z tohto rozsudku vyplýva, že obe ustanovenia sa uplatňujú nezávisle na sebe. [5]

25. Aj keď Tribunal de première instance de Mons rovnako zastáva názor, že predmetné odmeny boli skutočne neprimerane vysoké, a že ich teda nemožno odpočítať ako prevádzkové náklady podľa článku 49 CIR 92, požiadal o výklad základných slobôd len pokiaľ ide o článok 26 CIR 92. Nie je teda potrebné preskúmať, aký vplyv môže mať na rozhodnutie vo veci samej tiež článok 49 CIR 92 [6].

A — *Predmetná základná sloboda*

26. Najskôr je potrebné preskúmať, či sa v prejednávanej veci uplatní tak sloboda usadiť sa, ako aj voľný pohyb kapitálu, a ktorú z týchto dvoch zásad je potrebné analyzovať prednostne.

5 — Rozsudok zo 6. novembra 2008, citovaný v poznámke pod čiarou 4, B.10.3. a B.10.4. Tento rozsudok sa týka nového znenia článku 26 CIR 92, ktorý nadobudol účinnosť 1. januára 2008. Je v ňom výslovne uvedené, že toto ustanovenie sa uplatňuje „s výhradou ustanovení článku 54“.

6 — Len okrajovo je potrebné poznamenať, že článok 49 CIR 92, na rozdiel od článku 26, nestanovuje odlišné pravidlá podľa toho, či uskutočnené operácie sú vnútroštátnej alebo cezhraničnej povahy.

27. Keďže články 43 ES a 56 ES už predstavujú osobitné uplatnenia všeobecného zákazu diskriminácie na základe štátnej príslušnosti, nie je potrebné sa odvolávať na článok 12 ES [7].

28. Z ustálenej judikatúry vyplýva, že na stanovenie, či sa na vnútroštátnu právnu úpravu vzťahuje jedna alebo druhá sloboda pohybu, je predovšetkým potrebné zohľadniť predmet danej právnej úpravy. [8]

29. Ak sa vnútroštátne právne predpisy týkajú podielov, ktoré poskytujú ich majiteľovi určitý vplyv na rozhodnutia spoločnosti, a umožňujú mu usmerňovať jej činnosť, prednosť sa musí poskytnúť slobode usadiť sa. [9] Súdny dvor však nestanovil žiadnu všeobecne platnú hranicu pre podiel, ktorá sa musí dosiahnuť na to, aby bolo možné vychádzať z rozhodujúceho vplyvu. [10]

30. Súdny dvor rovnako priradil ustanovenia, ktoré sa vzťahujú len na vzťahy v rámci skupiny podnikov, „predovšetkým“ do pôsobnosti slobody usadiť sa. [11] Rovnako však v tejto súvislosti nedefinoval podmienky, ktoré musia byť splnené, aby sa viacero podnikov považovalo za podniky tvoriace skupinu.

31. Článok 26 ods. 2 bod 1 CIR 92 sa týka výhod, ktoré spoločnosť schváli inej spoločnosti, voči ktorej sa nachádza vo vzťahu vzájomnej závislosti. Vzťah vzájomnej závislosti v zmysle tohto ustanovenia môže, avšak nemusí, vyplývať z podielu na základnom imaní v určitej výške, ako to na žiadosť Súdneho dvora uviedla belgická vláda. Naopak, vzťah vzájomnej závislosti môže vyplývať z finančných vzťahov alebo zo závislosti na určitých surovinách alebo určitých technológiách.

7 — Pozri v tomto zmysle rozsudky z 8. marca 2001, Metallgesellschaft a i., C-397/98 a C-410/98, Zb. s. I-1727, body 38 a 39; z 11. októbra 2007, Hollmann, C-443/06, Zb. s. I-8491, body 28 a 29, a zo 17. januára 2008, Lammers & Van Cleeff, C-105/07, Zb. s. I-173, bod 14.

8 — Pozri rozsudok z 24. mája 2007, Holböck, C-157/05, Zb. s. I-4051, bod 22, ktorý odkazuje na rozsudky z 12. septembra 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Zb. s. I-7995, body 31 až 33; z 12. decembra 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Zb. s. I-11673, body 37 a 38; z 12. decembra 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Zb. s. I-1753, bod 36, a z 12. decembra 2006, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Zb. s. I-107, body 26 až 34.

9 — Pozri rozsudky z 13. apríla 2000, Baars, C-251/98, Zb. s. I-787, bod 21; z 18. júla 207, Oy AA, C-231/05, Zb. s. I-373, bod 20; z 2. októbra 2008, Heinrich Bauer Verlag, C-360/06, Zb. s. I-7333, bod 27, a z 22. decembra 2008, Truck Center, C-282/07, Zb. s. I-10767, bod 25.

10 — Smernica Rady 90/435/EHS z 23. júla 1990, o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch (Ú. v. ES L 225, s. 6; Mim. vyd. 09/001, s. 147), zmenená a doplnená smernicou Rady 2003/123/ES z 22. decembra 2003 (Ú. v. EÚ L 7, 2004, s. 41; Mim. vyd. 09/002, s. 3), sa od 1. januára 2009 uplatní už pri podiele 10 %.

11 — Rozsudky Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, už citovaný v poznámke pod čiarou 8, bod 32; Oy AA, už citovaný v poznámke pod čiarou 9, bod 23, a Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, už citovaný v poznámke pod čiarou 8, bod 33.

32. Za týchto podmienok je potrebné vychádzať z konštatovania, že predmetné vnútroštátne ustanovenie zahŕňa predovšetkým situácie, ktoré patria do pôsobnosti slobody usadiť sa. Podnik totiž bude mať tendenciu poskytnúť inému podniku neštandardné alebo dobrovoľné výhody, pokiaľ tento podnik alebo jeho spoločníci budú nepriamo profitovať z operácie, napríklad preto, že táto operácia by umožnila zníženie celkového daňového zaťaženia skupiny podnikov.

33. Nie je však vylúčené, že sú dotknuté aj ďalšie základné slobody. Voľný pohyb tovaru, kapitálu alebo služieb by tak mohol byť spochybnený, ak by bola výhoda poskytnutá z dôvodu osobitného záujmu, ktorý prestavujú určité dodávky tovaru, finančné operácie alebo ďalšie plnenia bez toho, aby sa poskytlo osobitné protiplnenie.

34. Keďže článok 26 CIR 92 sa teda pravdepodobne netýka len prípadov, v ktorých daňovník využíva slobodu usadiť sa, je v rámci druhej etapy potrebné preskúmať, ako treba konkrétne kvalifikovať skutkový stav v konaní vo veci samej.

35. Je teda potrebné konštatovať, že tak podiel spoločnosti Cobelpin v S.G.I., ako aj podiel spoločnosti S.G.I. v spoločnosti Recydem majú taký rozsah, ktorý umožňuje ich spoločníkom vykonávať vzájomný rozhodujúci vplyv na dotknuté spoločnosti. K tomu je potrebné dodať, že Cobelpin je členom predstavenstva S.G.I. a že má z tohto dôvodu určitý vplyv na riadenie tohto podniku. Keďže oba podniky, ktoré sú spojené s S.G.I., sú navyše usadené v iných členských štátoch než S.G.I. — Recydem vo Francúzku a Cobelpin v Luxemburgu — je potrebné najskôr analyzovať túto situáciu na základe článku 43 ES, v spojení s článkom 48 ES.

36. Nie je tu teda nevyhnutné preskúmať, či sa v takej situácii, o ktorú ide v tejto veci, uplatnia vedľa slobody usadiť sa aj voľný pohyb kapitálu alebo prípadne ďalšie základne slobody. [12]

37. Objasnenie konkurenčného vzťahu by však mohlo mať vplyv na rozhodnutie sporu len vtedy, ak by vec mala spojitosť s tretími štátmi, takže význam nadobudne širšia pôsobnosť voľného pohybu kapitálu. V situáciách,

12 — Súdny dvor v mnohých rozsudkoch konštatoval, že vnútroštátne právne predpisy nie je potrebné, vedľa slobody usadiť, preskúmať s ohľadom na článok 56 ES, pokiaľ je obmedzenie pohybu kapitálu nevyhnutným dôsledkom prípadného obmedzenia slobody usadiť sa (pozri rozsudok Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, už citovaný v poznámke pod čiarou 8, bod 34 s ďalšími odkazmi). Súdny dvor nedávno preniesol toto riešenie na prípad, v ktorom sa vnútroštátne pravidlo uplatní bez ohľadu na výšku účasti, avšak spor vo veci samej sa týka len účastí umožňujúcich vplyv na riadenie dotknutej spoločnosti (rozsudky z 26. júna 2008, Burda, C-284/06, Zb. s. I-4571, body 71 až 74, a z 18. júna 2009, Aberdeen property Fininvest Alpha, C-303/07, Zb. s. I-5145, bod 33). Možno si položiť otázku, či sa pripomienky Súdneho dvora majú chápať v tom zmysle, že voľný pohyb kapitálu sa nikdy neuplatní, pokiaľ v konkrétnom prípade sporu vo veci samej existuje taká štruktúra vlastníctva obchodných podielov, ktorá zakladá pôsobnosť slobody usadiť sa [v tejto súvislosti pozri tiež návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Bot 9. júla 2009 vo veci Glaxo Wellcome, C-182/08, bod 86 a nasl.].

ktoré sú čisto vo vnútri Spoločenstva, nie je potrebné sa zaoberať otázkou vzťahu medzi slobodou usadiť sa a voľným pohybom kapitálu, keďže kritériá týchto oboch základných slobôd sú v značnej miere rovnaké.

38. Táto vec nemá žiadnu spojitosť s tretím štátom. Keďže analýza by s ohľadom na pravidlá o voľnom pohybe kapitálu neviedla k inému výsledku než analýza podľa pravidiel o slobode usadiť sa, z dôvodov hospodárnosti konania zanalyzujem túto vec len s ohľadom na druhú z týchto základných slobôd.

B — *Obmedzenie slobody usadiť sa*

39. Sloboda usadiť sa dáva spoločnostiam, ktoré boli založené v súlade s právnymi predpismi členského štátu, a ktoré majú svoje sídlo, svoju ústrednú správu alebo svoju hlavnú prevádzkáreň v rámci Európskeho spoločenstva, právo vykonávať svoju činnosť v ďalších členských štátoch prostredníctvom dcérskej spoločnosti, organizačnej zložky alebo obchodného zastúpenia. [13]

40. Hoci cieľom ustanovení Zmluvy ES týkajúcich sa slobody usadiť sa je podľa ich znenia zabezpečiť v hostiteľskom členskom štáte zaobchádzanie podľa podmienok stanovených pre vlastných štátnych príslušníkov, tieto ustanovenia rovnako bránia tomu, aby členský štát pôvodu zasahoval do usadenia sa niektorého zo svojich štátnych príslušníkov alebo spoločnosti založenej v súlade s jeho právnou úpravou v inom členskom štáte, alebo robil toto usadenie sa menej atraktívnym. [14]

41. Podľa článku 26 ods. 1 CIR 92 sa neštandardná alebo dobrovoľná výhoda pripočíta k vlastnému zisku podniku, ktorý ju poskytol. Toto pripočítanie sa však nevykoná, ak sa výhoda zohľadní pri stanovení zdaniteľných príjmoch príjemcu. Toto vylúčenie pripočítania sa však uplatní len vtedy, ak výhodu obdrží spoločnosť rezident. Naopak, ak podnik, ktorý je príjemcom, má svoje sídlo v inom členskom štáte, článok 26 ods. 2 bod 1 CIR 92 neumožňuje vylúčiť pripočítanie.

13 — Rozsudky z 21. septembra 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Zb. s. I-6161, bod 35; z 13. decembra 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Zb. s. I-10837, bod 30, a Aberdeen Property Fininvest Alpha, už citovaný v poznámke pod čiarou 12, bod 37.

14 — Pozri rozsudky zo 16. júla 1998, ICI, C-264/96, Zb. s. I-4695, bod 21; Marks & Spencer, už citovaný v poznámke pod čiarou 13, bod 31; Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, už citovaný v poznámke pod čiarou 8, bod 42, a z 27. novembra 2008, Papillon, C-418/07, Zb. s. I-8947, bod 16.

42. Toto ustanovenie teda obsahuje rôzne pravidlá podľa toho, či spoločnosť, ktorej spoločnosť rezident, ktorá sa s ňou nachádza vo vzťahu vzájomnej závislosti, poskytne neštandardnú alebo dobrovoľnú výhodu, je tiež spoločnosťou rezidentom alebo má svoje sídlo v inom členskom štáte.

43. Belgická a nemecká vláda však uvádzajú, že vzhľadom na celkový kontext predmetná právna úprava neznevýhodňuje cezhraničné situácie. Pripočítanie neštandardnej a dobrovoľnej výhody je síce vylúčené vo vnútroštátnych situáciách, pokiaľ sú výhody zohľadnené pri stanovení zdaniteľných príjmov príjemcu. Príjemca výhody však nemôže podľa článkov 79 a 207 CIR 92 započítať predmetné príjmy oproti svojim vlastným stratám. Preto je ten istý druh ziskov aj vo vnútroštátnych situáciách zdanený v tom istom období v spoločnosti, ktorá je príjemcom výhody, avšak nie v spoločnosti, ktorá výhodu poskytuje.

44. Belgická a nemecká vláda však úplne nevyvrátili, že podľa pravidla je poskytnutie neštandardnej a dobrovoľnej výhody viac znevýhodnené v prípade spoločnosti nerezidenta než v prípade takejto operácie medzi spoločnosťami nerezidentmi.

45. V tejto súvislosti je potrebné poznamenať, že už citované vlády hľadia na skupinu podnikov ako na celok a vychádzajú z toho, že má malý význam, ktorej spoločnosti sa v rámci skupiny pripočítajú určité zisky, pokiaľ premiestnenie týchto príjmov nemôže viesť k zlepšeniu využitia strát v rámci skupiny. Pokiaľ však dotknuté spoločnosti na sebe nemajú priamo alebo nepriamo 100 % podiel, nie je tento názor nevyhnutne odôvodnený. Z hľadiska spoločnosti X a jej spoločníkov, môže existovať rozdiel podľa toho, či je neštandardná výhoda, ktorú X schválila inej spoločnosti, pripočítaná k jej vlastnému zisku alebo k zisku zvýhodnenej spoločnosti. Ak okrem X majú v zvýhodnenej spoločnosti podiel ešte ďalší spoločníci, daňová záťaž sa rozdelí na ďalšie „plecia“.

46. Aj keď zohľadníme, že komplexný pohľad na skupinu podnikov sa v prejednávanej veci vyžaduje na posúdenie daňových ustanovení, niektoré cezhraničné operácie sú však vystavené nepriaznivým účinkom. Ako zdôrazňuje S.G.I. a ako to pripúšťa samotná belgická vláda, oprava ziskov v štáte, v ktorom je usadená spoločnosť, ktorá schválila neštandardnú výhodu môže totiž viesť k dvojitému zdaneniu tých istých príjmov.

47. Sumy, ktoré vyplatila S.G.I. spoločnosti Cobelpin za činnosť v predstavenstve, boli teda pripočítane k zisku S.G.I. (alebo neboli odpočítané z jej príjmov). Zároveň tie isté

platby plynú do základu dane spoločnosti Cobelpin a podliehajú dani v Luxemburgu. [15] Aj v prípade fiktívnych úrokov z preddavku schváleného spoločnosti Recydem hrozí niekoľko daňových zohľadnení. Úroky sú pripočítané k zisku S.G.I. Keďže však Recydem v skutočnosti nezaplatila úroky, francúzska daňová správa ich neuzná ako prevádzkový náklad.

48. Členské štáty síce správne uvádzajú, že dvojité zdanenie môže byť vylúčené uplatnením dohovoru o rozhodcovskom konaní. Coblepin alebo Recydem by tak na základe tohto dohovoru mohli požadovať opravu v súvislosti so stanovením svojich príjmov, ktorá zohľadní daňové zaobchádzanie s výhodami schválenými S.G.I. v Belgicku. Zmierovacie konanie, ktoré je na tento účel prípadne nevyhnutné medzi dotknutými daňovými správami však bude vedené len na návrh daňovníka a spôsobí mu teda ďalšie administratívne náklady. Navyše, daňovník musí v priebehu konania znášať dvojité zdanenie. Zmierovacie konanie, prípadne následné rozhodcovské konanie, tak môže trvať niekoľko rokov, ak procesné lehoty, ktoré sú stanovené v dohovore, budú úplne vyčerpané.

49. Naopak, nebezpečenstvo dvojitého zdanenia pri takýchto vnútroštátnych operáciách je do značnej miery vylúčené, pretože tu nedôjde k pripočítaniu výhody, pokiaľ je výhoda zohľadnená u príjemcu. [16]

50. Prípadné dvojité zdanenie tých istých príjmov nie je v prejednávanej veci len dôsledkom súbežného výkonu daňových právomocí dvomi členskými štátmi, čo podľa judikatúry Súdneho dvora, nie je pri súčasnom stave práva Spoločenstva v rozpore so základnými slobodami. [17] Vyplýva skôr z rozdielneho daňového zaobchádzania s podobnými operáciami tým istým členským štátom.

51. Tento členský štát by v zásade mohol vylúčiť nebezpečenstvo dvojitého zdanenia tak, že by v prípade výhod, ktoré vnútroštátna spoločnosť schváli zahraničnej spoločnosti, nevykoval opravu ziskov, pokiaľ sa výhoda zdaňuje vo zvýhodnenej spoločnosti. Bolo by nepochybne potrebné, aby akceptoval prene-

15 — Z vyjadrenia vnútroštátneho súdu síce vyplýva, že Cobelpin mohla tieto príjmy započítať so svojimi vlastnými stratami. To však nič nemení na tom, že tieto príjmy podliehali dani v Luxemburgu, a v každom prípade znížili straty v nasledujúcom zdaňovacom období.

16 — Z dôvodu nového znenia článku 26 CIR 92 (pozri poznámku pod čiarou 5), ktoré pripúšťa súbežné uplatnenie článku 49 CIR 92 by mohlo dôjsť k niekoľkonásobnému zdaneniu tých istých príjmov aj vo vnútroštátnych prípadoch, čo je však podľa rozhodnutia belgického Cour constitutionnelle (Ústavný súd) prípustné (pozri jeho rozsudok zo 6. novembra 2008, už citovaný v poznámke pod čiarou 4). Nové znenie sa však na tento spor neuplatní *ratione temporis*.

17 — Pozri rozsudky zo 14. novembra 2006, Kerckhaert a Morres, C-513/04, Zb. s. I-10967, bod 20; zo 6. decembra 2007, Columbus Container Services, C-298/05, Zb. s. I-10451, body 43 a 51; z 12. februára 2009, Block, C-67/08, Zb. s. I-883, body 28 a 31, a zo 16. júla 2009, Damseaux, C-128/08, Zb. s. I-6823, bod 35.

senie zdaniteľného základu do štátu, v ktorom má zvýhodnená spoločnosť sídlo. V rámci analýzy odôvodnenia preskúmam, či to právo Spoločenstva skutočne vyžaduje.

52. Je potrebné prijať predbežný záver, že také vnútroštátne ustanovenie, ako je článok 26 CIR 92, môže brániť alebo urobiť menej atraktívne zriaďovanie prevádzkarní v inom členskom štáte. Toto ustanovenie teda obmedzuje výkon slobody usadiť sa, ktorá je zaručená v článku 43 ES.

C — *Odôvodnenie obmedzenia*

53. Obmedzenie slobody usadiť sa možno pripustiť len vtedy, ak je odôvodnené naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu. V tomto prípade je ešte potrebné, aby toto obmedzenie bolo spôsobilé zabezpečiť uskutočnenie predmetného cieľa a nesmie prekročiť medze toho, čo je potrebné na dosiahnutie tohto cieľa [18].

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

54. Zúčastnené vlády a Komisia sa zhodujú na tom, že také pravidlo, ako je článok 26 CIR 92, má za cieľ vyrovnané rozdelenie daňovej právomoci medzi členskými štátmi. Tieto zúčastnené strany poukazujú tiež na odôvodňujúci dôvod, ktorý predstavuje boj proti daňovým únikom a predchádzanie zneužívajúcim praktikám.

55. Nemecká vláda vyzdvihuje prvý odôvodňujúci dôvod. Domnieva sa, že tento dôvod je pri jeho uplatnení treba odlišovať od dôvodu boja proti zneužívajúcemu konaniu. V každom prípade by odôvodnenie zachovania vyrovnaného rozdelenia daňovej právomoci nemalo byť vo svojom dosahu obmedzené príliš prísnym posúdením proporcionality, ako ho navrhuje Súdny dvor, pokiaľ ide o boj proti zneužitiam.

1. Vzťah medzi odôvodňujúcimi dôvodmi súvisiacimi so zachovaním rozdelenia daňovej právomoci a s bojom proti zneužívajúcemu konaniu

56. Je známe, že Súdny dvor v rozsudku Marks & Spencer pripustil, že zachovanie rozdelenia daňovej právomoci prestavuje

naliehavý dôvod všeobecného záujmu, ktorý môže odôvodniť obmedzenie základných slobôd. Na tento účel pôvodne uviedol súvisiace skutočnosti, ktorými sú snaha vyhnúť sa nebezpečenstvu dvojitého použitia strát a boj proti daňovým únikom alebo daňovým podvodom. [19] Súdny dvor následne uznal, že zachovanie vyrovnaného rozdelenia daňovej právomoci môže predstavovať odôvodňujúci dôvod aj v prípade, ak obe tieto doplňujúce skutočnosti neexistovali. [20]

57. Súdny dvor tým, že uznal tento odôvodňujúci dôvod, zohľadnil okolnosť, že vyberanie priamych daní patrí do právomoci členských štátov. [21] Pri neexistencii harmonizácie v rámci práva Spoločenstva patrí do právomoci členských štátov aj definovať kritériá rozdelenia ich daňových právomocí prostredníctvom uzavretia zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia alebo prostredníctvom jednostranných opatrení. [22] Ako to Súdny dvor rovnako konštatoval, nie je neužitočné, aby sa členské štáty v tejto súvislosti inšpirovali medzinárodnou praxou, ako aj vzorovými zmluvami OECD. [23]

58. V ďalších prípadoch Súdny dvor zdôraznil dôvod odôvodňujúci boj proti daňovým únikom. Z tohto hľadiska sú legitímne vnútroštátne opatrenia obmedzujúce slobodu usadiť sa, ktoré sa vzťahujú na čisto vykonštruované operácie, ktorých cieľom je uniknúť uplatneniu právnych predpisov dotknutého členského štátu. [24]

59. Takéto zneužívajúce konanie je teda len osobitnou formou zásahu do rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi. Použitím zneužívajúceho konania, ktorého cieľom je vyňať zo zdanenia príjmy v jednom členskom štáte, aby boli zdanené v inom štáte, jednoducho dochádza k narušeniu rozdelenia daňovej právomoci. [25] Boj proti takémuto

19 — [Táto poznámka pod čiarou sa netýka slovenského znenia.]

20 — Rozsudok Oy AA, už citovaný v poznámke pod čiarou 9, bod 60, a rozsudok z 15. mája 2008, Lidl Belgium, C-414/06, Zb. s. I-3601, bod 40.

21 — Pozri rozsudky Marks & Spencer, už citovaný v poznámke pod čiarou 13, bod 29; Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, už citovaný v poznámke pod čiarou 8, bod 40; Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, už citovaný v poznámke pod čiarou 8, bod 25, a Aberdeen Property Fininvest Alpha, už citovaný v poznámke pod čiarou 12, bod 24.

22 — Pozri rozsudky z 12. mája 1998, Gilly, C-336/96, Zb. s. I-2793, body 24 a 30, a z 23. februára 2006, Van Hilten-Van der Heijden, C-513/03, Zb. s. I-1957, bod 47, ako aj rozsudky Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, už citovaný v poznámke pod čiarou 8, bod 49, a Oy AA, už citovaný v poznámke pod čiarou 9, bod 52.

23 — Rozsudky Gilly, už citovaný v poznámke pod čiarou 22, bod 31; Van Hilten-Van der Heijden, už citovaný v poznámke pod čiarou 22, bod 48, a Lidl Belgium, už citovaný v poznámke pod čiarou 20, bod 22.

24 — Pozri osobitne rozsudky Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, už citovaný v poznámke pod čiarou 8, bod 51, a Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, už citovaný v poznámke pod čiarou 8, bod 72.

25 — Pozri rozsudok Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, už citovaný v poznámke pod čiarou 8, bod 56.

konaniu teda nie je vo všeobecnosti samoúčelný, ale sleduje širší cieľ, ktorým je zabezpečiť právo členského štátu uplatňovať svoju daňovú právomoc na činnosti vykonávané na jeho území.

60. To však neznamená, že dôvod odôvodňujúci vyrovnané rozdelenie daňovej právomoci je relevantný len vtedy, ak sú splnené aj podmienky pre pripustenie dôvodu odôvodňujúceho boj proti zneužívajúcemu konaniu. V závislosti od formy a cieľa vnútroštátneho ustanovenia, ktoré podlieha preskúmaniu, môže byť relevantné buď samotné zachovanie vyrovnaného rozdelenia daňovej právomoci, alebo v spojení s inými dôvodmi.

61. Použitie kritéria vykonštruovanej operácie sa požaduje vždy, pokiaľ cezhraničné operácie navonok zodpovedajú bežným hospodárskym procesom. V zásade totiž existuje domnienka, že operácia bola uskutočnená v rámci legitímneho výkonu slobody usadiť sa. [26] Len vtedy, ak je táto domnienka vyvrátená dôkazom, že pre operáciu v jej konkrétnej forme skutočne neexistovalo reálne hospodárske pozadie, je vyrovnané rozdelenie daňovej právomoci medzi členskými štátmi narušené.

26 — Pozri rozsudky Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, už citovaný v poznámke pod čiarou 8, bod 73 s ďalšími tam citovanými odkazmi, a Lammers & Van Cleeff, už citovaný v poznámke pod čiarou 7, bod 27.

62. Pravidlo stanovené v článku 26 CIR 92 vyžaduje posúdenie konkrétnych operácií medzi podnikmi, ktoré sú vo vzťahu vzájomnej závislosti. Podľa zásady úplnej hospodárskej súťaže je potrebné preskúmať, či boli dohodnuté bežné podmienky alebo podmienky, ktoré sú z hospodárskeho hľadiska nereálne. V rámci tohto odôvodnenia je teda primerané začať so skúmaním, či toto pravidlo má za cieľ boj proti vykonštruovaným operáciám, ktorých výber bol motivovaný daňovým únikom. V druhej etape sa musí rovnako zohľadniť zachovanie rozdelenia daňovej právomoci ako skutočný východiskový dôvod.

63. Keďže boj proti zneužívajúcemu konaniu vo forme vykonštruovaných operácií na účely daňových únikov predstavuje, ako to bolo uvedené, podkategóriu dôvodu odôvodňujúceho zachovanie vyrovnaného rozdelenia daňovej právomoci, nie je pre každý z týchto dôvodov potrebné stanoviť odlišné kritéria na overenie proporcionality. Vnútroštátne obmedzenia, ktoré zahŕňajú nielen zneužívajúce operácie, ale tiež riadne operácie, sú neprimerané, pretože prekračujú medze toho, čo je nevyhnuté na dosiahnutie sledovaného cieľa. Ak spoločnosti, ktoré majú svoje sídla v rôznych členských štátoch, vykonávajú operácie za bežných hospodárskych podmienok, rozdelenie daňovej právomoci tým nie je dotknuté. Vnútroštátne pravidlo, ktoré by bránilo uskutočneniu takýchto operácií by bolo tiež neprimerané.

2. Preskúmanie odôvodnenia

64. Najskôr je potrebné overiť, či článok 26 CIR 92 je takej povahy, že umožňuje dosiahnuť sledované ciele.

65. Na účely odlíšenia vykonštruovaných operácií, ktoré narúšajú rozdelenie daňovej právomoci, od bežných operácií, vychádza článok 26 CIR 92 na jednej strane z existencie vzájomnej závislosti medzi zúčastnenými podnikmi a na druhej strane z neštandardnej a dobrovoľnej povahy poskytnutej výhody. Pokiaľ sú tieto podmienky splnené, výhoda sa pripočíta k základu dane spoločnosti, ktorá ju poskytla.

66. V spore vo veci samej viedlo uplatnenie pravidla k tomu, že k príjmom S.G.I. boli pripočítané úroky vo výške 5 %, ktoré S.G.I. mohla podľa odhadov daňovej správy získať ako odmenu za preddavok, ktorý bol poskytnutý Recydem. Sumy, ktoré boli zaplatené Cobelpin za činnosti v predstavenstve boli rovnako zahrnuté do základu dane S.G.I., pretože im nezodpovedalo žiadne reálne plnenie zo strany Cobelpin.

67. Vnútroštátne pravidlo sa opiera o článok 9 vzorovej zmluvy OECD a o článok 4 dohovoru o rozhodcovskom konaní, ktoré stanovujú opravu takýchto ziskov, pokiaľ operácie medzi spojenými podnikmi neodporujú kritériu úplnej hospodárskej súťaže.

68. V rozsudku Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Súdny dvor v zásade uznal, že zásada úplnej hospodárskej súťaže predstavuje vhodné kritérium na rozlíšenie vykonštruovanej operácie od skutočných hospodárskych operácií. Opísal pravidlá nízkej kapitalizácie, ktoré boli v tejto veci sporné, takto:

„Okolnosť, že spoločnosti rezidentovi poskytla pôžičku spoločnosť nerezident za podmienok, ktoré nezodpovedajú tomu, na čom by sa dotknuté spoločnosti dohodli za podmienok úplnej hospodárskej súťaže, totiž predstavuje pre členský štát, kde má spoločnosť dlžník svoje sídlo, objektívnu a tretími osobami overiteľnú skutočnosť na určenie toho, či predmetná transakcia predstavuje, úplne alebo čiastočne, výlučne umelú konštrukciu, ktorej cieľom je obísť daňové právne predpisy tohto členského štátu. V tejto súvislosti ide o to, či by v prípade neexistencie osobitných vzťahov medzi dotknutými spoločnosťami nebol poskytnutý úver alebo či by bol poskytnutý v inej výške alebo za inú úrokovú sadzbu.“ [27]

27 — Rozsudok Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, už citovaný v poznámke pod čiarou 8, bod 81; pozri tiež rozsudok Lammers & Van Cleeff, už citovaný v poznámke pod čiarou 7, bod 80.

69. Článok 26 CIR 92 sa síce v detailoch odlišuje od článku 9 vzorovej zmluvy OECD, ktorý poskytuje členským štátom potrebné usmernenia na účely rozdelenia daňovej právomoci. Článok 26 CIR 92 tak nestanovuje ako nevyhnutnú podmienku na preukázanie vzájomnej závislosti podnikov podiel na riadení spoločnosti, kontrole alebo na základnom imaní. Navyše, sa výslovne nevyžaduje porovnanie s podmienkami, za ktorých došlo k takejto operácii medzi nezávislými podnikmi. Výklad pojmu dobrovoľná výhoda vnútroštátnymi súdmi však ukazuje, že šlo o takýto cieľ. [28]

70. Pojem priamej alebo nepriamej vzájomnej závislosti ukladá obmedzenie vo vzťahu k podnikom, ktoré môžu mať záujem na schválení atypických obchodných podmienok na účely daňových únikov. Ide nepochybne o veľmi široký pojem. Aj keď Súdny dvor na základe práva Spoločenstva rozhodol, že daňovník musí uznať povinnosti, ktoré mu vyplývajú, najmä v prípade ustanovení, ktoré vedú k osobitnému zaťaženiu, [29] napriek tomu toto ustanovenie neporušuje zásadu právnej istoty. Je totiž nevyhnutné, aby ustanovenia, ktoré majú zabrániť zneužívajúcemu konaniu, použili neurčité právne pojmy, aby mohli zahŕňať čo možno najviac myslitelných situácií vytvorených na účely daňových únikov. Navyše, vzťah vzájomnej závislosti nie je jediným rozhodujúcim kritériom. Okrem toho je predovšetkým potrebné, aby neštandardné a dobrovoľné výhody boli schválené medzi vzájomne závislými podnikmi.

71. Napriek týmto rozdielom od článku 9 vzorovej zmluvy OECD a článku 4 Dohovoru o rozhodcovskom konaní, článok 26 CIR 92 môže zabezpečiť dosiahnutie cieľa zamedziť umelým konštrukciám, ktoré boli vykonané s cieľom vyhnúť sa dani.

72. Tým, že článok 26 CIR 92 vylučuje možnosť podnikov, ktoré sú vo vzťahu vzájomnej závislosti, vzájomne si poskytovať neštandardné a dobrovoľné výhody a previesť tak zisky zo základu dane spoločnosti rezidenta do zahraničnej spoločnosti, zaručuje zachovanie vyrovnaného rozdelenia daňovej právomoci.

73. Predmetné výhody totiž predstavujú skryté prevody ziskov medzi vzájomne závislými podnikmi. V rozsudku Oy AA Súdny dvor už konštatoval, že platby medzi spojenými podnikmi narušujú rozdelenie daňovej právomoci. Ak by totiž takéto prevody mali

28 — Pozri vyššie bod 9 týchto návrhov.

29 — Pozri rozsudok z 21. februára 2006, Halifax a i., C-255/02, Zb. s. I-1609, bod 72.

byť daňovo uznateľné, podniky by si mohli slobodne vybrať členský štát, v ktorom zdania svoje zisky, a to bez ohľadu na miesto, kde boli tieto zisky dosiahnuté. [30]

74. Je však ešte potrebné overiť, či tieto ustanovenia neprekračujú medze toho, čo je potrebné na dosiahnutie sledovaných cieľov.

75. V tejto súvislosti, z rozsudku Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation najskôr vyplýva, že ustanovenia, ktoré bránia umelým konštrukciám prostredníctvom použitia zásady úplnej hospodárskej súťaže, umožňujú odmietnuť daňové uznanie takýmto operáciám len v rozsahu, v akom sa odchyľujú od toho, čo by si nezávislé podniky dohodli za podmienok voľnej hospodárskej súťaže. [31] Neobvykle nízka alebo vysoká cena za plnenie medzi prepojenými spoločnosťami teda napríklad nemôže viesť k odmietnutiu pripustiť daňovú správnosť celkovej operácie. Okrem toho je potrebné, aby uvedené ceny boli na daňové účely zvýšené alebo znížené na obvyklú úroveň. [32]

76. V znení článku 26 CIR 92 sa síce jednoznačne neuvádza, že oprava ziskov v každom prípade spočíva v uvedení neštandardných výhod na obvyklú mieru. Je však nepochybné, že toto ustanovenie takto chápala a uplatňovala daňová správa a súdy. Suma úrokov, ktoré boli pripočítané k príjmom spoločnosti S.G.I. bola stanovená na základe úrokových sadzieb, ktoré sú bežné na trhu. S výhradou konečného zistenia zo strany vnútroštátneho súdu je teda potrebné predpokladať, že pravidlo, ktoré je konkrétne uplatňované, je v súlade so zásadou proporcionality.

77. Po druhé, ustanovenia, ktorých cieľom je boj proti zneužívaniu, musia v prípade podozrenia z umelej konštrukcie, vždy ponechať daňovníkovi možnosť predložiť dôkazy o hospodárskych dôvodoch, ktoré ho mohli viesť k tomu, aby uzavrel operáciu. [33]

78. Článok 26 CIR 92 požaduje, aby bola poskytnutá neštandardná a dobrovoľná výhoda. Toto ustanovenie nevylučuje, aby

30 — Pozri rozsudky Oy AA, už citovaný v poznámke pod čiarou 8, body 55 a 56; ako aj pokiaľ ide o prevod strát, Marks & Spencer, už citovaný v poznámke pod čiarou 13, body 45 a 46, a Lidl Belgium, už citovaný v poznámke pod čiarou 20, bod 32.

31 — Rozsudky Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, už citovaný v poznámke pod čiarou 8, bod 80, a Lammers & Van Cleeff, už citovaný v poznámke pod čiarou 7, bod 29.

32 — Pozri v tomto zmysle rozsudok Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, už citovaný v poznámke pod čiarou 8, bod 83.

33 — Pozri v tomto zmysle rozsudok Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, už citovaný v poznámke pod čiarou 8, bod 82; a uznesenie z 23. apríla 2008, Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, C-201/05, Zb. s. I-2875, bod 84.

daňovník vyvrátil takéto posúdenie zo strany daňovej správy. Musel by teda preukázať, že operácia, ktorá sa mu vytýka má skutočné hospodárske odôvodnenie a že by bola dohodnutá za rovnakých podmienok v rámci hospodárskej súťaže medzi nezávislými podnikmi.

79. V prejednávanej veci z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že pre poskytnutie bezúročného preddavku spoločnosťou S.G.I. spoločnosti Recydem neexistovalo hospodárske odôvodnenie, pretože samotná S.G.I. bola značne zadlžená, zatiaľ čo Recydem sa nachádzala v dobrej finančnej situácii. Pokiaľ ide o platby spoločnosti Cobelpin, S.G.I. nemohla podľa vnútroštátneho súdu ani preukázať, že ide o primeranú odmenu za činnosti vykonávané v predstavenstve.

80. Na záver je potrebné poznamenať, že nepriaznivé účinky opravy ziskov podľa článku 26 CIR 92 boli do značnej miery vyrovnané tým, že sa zvýhodnený podnik mohol na základe dohovoru o rozhodcovskom domáhať toho, aby sa zohľadnila táto oprava v rámci jeho vlastného zdanenia. Je potrebné prijať ďalšie s tým súvisiace dodatočné zaťaženie, [34] pretože nie je zjavné menej obmedzujúce opatrenie, ktoré by umožnilo zabezpečiť vyrovnané rozdelenie daňovej právomoci. [35]

81. Z toho vyplýva, že právna úprava, akou je článok 26 CIR 92, nepresahuje medze toho, čo je nevyhnutné na zachovanie vyrovnaného rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi a na predchádzanie daňovým únikom.

82. Právna úprava, akou je článok 26 CIR 92, nepochybne vedie k obmedzeniu slobody usadiť sa, ktorú zaručuje článok 43 ES v spojení s článkom 48 ES. Takáto právna úprava je však odôvodnená dôvodmi zachovania vyrovnaného rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi a predchádzania daňovým únikom.

34 — Pozri bod 48 vyššie.

35 — S dohovorom o rozhodcovskom konaní šli členské štáty dokonca nad rámec toho, čo vyžaduje právo Spoločenstva. Podľa judikatúry Súdneho dvora nie je štát totiž povinný na účely uplatnenia svojich vlastných daňových právnych predpisov vziať do úvahy prípadné nepriaznivé následky, ktoré vyplývajú z osobitostí právnej úpravy iného štátu, ktoré sa uplatnia na stálu prevádzkareň nachádzajúcu na území uvedeného štátu, ktorá prináleží spoločnosti so sídlom na území prvého uvedeného štátu (pozri rozsudok z 23. októbra 2008, Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C-157/07, Zb. s. I-8061, bod 49 a citovanú judikatúru).

V — Návrh

83. Vzhľadom na predchádzajúce úvahy navrhujem Súdnemu dvoru, aby na prejudiciálnu otázku odpovedal takto:

Článok 43 ES v spojení s článkom 48 ES nebráni právnej úprave členského štátu, ktorá tak ako článok 26 belgického Code belge des impôts sur les revenus 1992, zdaňuje neštandardnú a dobrovoľnú výhodu spoločnosti rezidentovi, ktorá schválila túto výhodu spoločnosti usadenej v inom členskom štáte, voči ktorej sa spoločnosť rezident nachádza priamo alebo nepriamo vo vzťahu vzájomnej závislosti, pričom za rovnakých podmienok nemôže byť spoločnosti rezidentovi zdanená neštandardná a dobrovoľná výhoda, pokiaľ táto výhoda bola schválená inej spoločnosti rezidentovi, voči ktorej sa prvá uvedená spoločnosť nachádza priamo alebo nepriamo vo vzťahu vzájomnej závislosti.