

V?c C-311/08

Société de Gestion Industrielle (SGI)

v.

Belgický stát

(žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná tribunal de première instance de Mons)

„Svoboda usazování – Volný pohyb kapitálu – Přímé daně – Právní předpisy v oblasti daní z příjmu – Určení zdanitelného příjmu společností – Společnosti nacházející se ve vztahu závislosti – Zvláštní nebo bezúplatná výhoda poskytnutá společností-rezidentem společností usazené v jiném členském státě – Připojení částky dotčené výhody k vlastnímu zisku společností-rezidenta, která tuto výhodu poskytla – Vyvážené rozdělení zdaňovacích pravomocí mezi členskými státy – Boj proti daňovým únikům – Předcházení zneužívajícím praktikám – Proporcionalita“

Shrnutí rozsudku

1. *Volný pohyb osob – Svoboda usazování – Ustanovení Smlouvy – Rozsah působnosti*

(*články 43 ES, 48 ES a 56 ES*)

2. *Právo Společenství – Zásady – Rovné zacházení – Diskriminace na základě státní příslušnosti – Vztah mezi článkem 12 ES a články 43 ES a 56 ES*

(*články 12 ES, 43 ES a 56 ES*)

3. *Volný pohyb osob – Svoboda usazování – Daňové právní předpisy – Daň z příjmu (články 43 ES a 48 ES)*

1. Právní úprava členského státu, podle níž je zvláštní nebo bezúplatná výhoda zdaněna u společností-rezidenta, byla-li tato výhoda poskytnuta společností usazené v jiném členském státě, k níž je tato první společnost přímo či nepřímo ve vztahu závislosti, tedy nikoli pokud tato výhoda byla poskytnuta jiné společnosti-rezidentovi, k níž je tato první společnost ve vztahu závislosti, musí být přezkoumána pouze ve světle článků 43 ES a 48 ES vzhledem k tomu, že se spor v povodním řízení týká výhradně dopadu uvedené právní úpravy na daňové zacházení se společností, která je s dalšími dotčenými společnostmi ve vztahu závislosti charakterizovaném výkonem určitého vlivu. I když totiž taková právní úprava může ovlivnit rovněž výkon dalších svobod pohybu a zejména svobodu volného pohybu kapitálu ve smyslu článku 56 ES, v takové situaci se nicméně použijí pouze články 43 ES a 48 ES.

(viz body 30, 36–37)

2. Článek 12 ES se autonomně použije pouze v situacích upravených právem Společenství, pro něž Smlouva o ES nestanoví zvláštní pravidla o zákazu diskriminace. Články 43 ES a 56 ES přitom taková zvláštní pravidla zákazu diskriminace v oblastech týkajících se svobody usazování a volného pohybu kapitálu stanovují.

(viz body 31–32)

3. Článek 43 ES ve spojení s článkem 48 ES musí být vykládán v tom smyslu, že v zásadě nebrání právní úpravě členského státu, podle níž je zvláštní nebo bezúplatná výhoda zdaněna u společnosti-rezidenta, byla-li tato výhoda poskytnuta společnosti usazené v jiném členském státě, k níž je tato první společnost přímo či nepřímo ve vztahu závislosti, zatímco společnost-rezident nemůže být z takové výhody zdaněna, byla-li tato výhoda poskytnuta jiné společnosti-rezidentovi, k níž je tato první společnost ve vztahu závislosti.

Takový rozdíl v daňovém zacházení mezi společnostmi-rezidenty v závislosti na místě sídla společností požívajících zvláštních nebo bezúplatných výhod sice představuje omezení svobody usazování ve smyslu článku 43 ES ve spojení s článkem 48 ES. Společnost-rezidenta by to totiž mohlo vést k tomu, že by upustila od nabytí, založení nebo zachování dceřiné společnosti v jiném členském státě nebo od nabytí nebo zachování podstatné majetkové úasti ve společnosti usazené v posledně uvedeném státě z důvodu daňového zatížení, které v přeshraniční situaci postihuje poskytování výhod uvedených takovou právní úpravou. Krom toho může mít taková právní úprava omezující účinek s ohledem na společnosti usazené v jiných členských státech, jelikož by to takovou společnost mohlo vést k tomu, že by upustila od nabytí, založení nebo zachování dceřiné společnosti v dotčeném členském státě nebo od nabytí nebo zachování podstatné majetkové úasti ve společnosti usazené v posledně uvedeném státě z důvodu daňového zatížení, které v tomto státě postihuje poskytování výhod uvedených touto právní úpravou. V každém případě v přeshraniční situaci přetrvává riziko dvojího zdanění, nebo zvláštní a bezúplatné výhody poskytnuté společností-rezidentem, které jsou opětovně připočteny k vlastním ziskům této společnosti, mohou v takové situaci podléhat dani v členském státě sídla společnosti požívající těchto výhod.

Nicméně s ohledem na nezbytnost zachovat vyvážené rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členskými státy společně s nezbytností předcházet daňovým únikům, sleduje taková právní úprava legitimní cíle slučitelné se Smlouvou, jež představují naléhavé důvody obecného zájmu, a může zaručit skutečnou účelnost cíle. Kdyby totiž bylo společností-rezidentům umožněno převést své zisky ve formě zvláštních nebo bezúplatných výhod společností, které jsou k nim ve vztahu závislosti a které jsou usazeny v jiných členských státech, mohlo by to narušit vyvážené rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členskými státy. Mohlo by to narušit samotný systém důlby zdaňovací pravomoci mezi členskými státy, protože na základě volby skutečné společností nacházejícími se ve vztahu závislosti by se členský stát společnosti poskytující zvláštní nebo bezúplatné výhody musel jakožto členský stát sídla této společnosti vzdát svého práva na zdanění jejích příjmů v případných prospěch členského státu sídla společnosti požívající těchto výhod. Stanovením zdanění zvláštní nebo bezúplatné výhody u společnosti-rezidenta, která tuto výhodu poskytla společnosti usazené v jiném členském státě, právní úprava umožňuje dotčenému státu uplatňovat jeho daňovou pravomoc ve vztahu k příjmem vykonávaným na jeho území.

Krom toho kdyby bylo společností-rezidentům umožněno poskytovat zvláštní nebo bezúplatné výhody společností, které k nim jsou ve vztahu závislosti a které jsou usazeny v jiných členských státech, aniž by bylo stanoveno jakékoli opravné opatření v oblasti daní, vyvolávalo by to nebezpečí, že by prostřednictvím vykonstruovaných operací byly příjmy uvnitř společností nacházejících se ve vztahu závislosti převáděny na společnosti usazené v členských státech, které používají nejnižší daňové sazby, nebo v členských státech, kde by tyto příjmy nebyly zdaněny.

Předkládajícímu soudu nicméně přísluší ověřit, že taková právní úprava, nepřekračuje meze toho, co je k dosažení cíle společně sledovaných touto právní úpravou nezbytné. V tomto ohledu vnitrostátní právní předpisy, které jsou založeny na přezkumu objektivních a ověřitelných skutečností za účelem určení, zda má transakce povahu vykonstruované operace, jež byla

uskutečňena pouze pro daňové účely, musí být považovány za předpisy nepřekračující meze toho, co je nezbytné k dosažení cíle týkajících se nezbytnosti zachování vyváženého rozdělení daňových pravomocí mezi členskými státy a souasně nezbytnosti předcházet daňovým únikům, pokud zaprvé v každém případě, kdy existuje podezření, že transakce překračuje rámec toho, co by si dotyčné společnosti dohodly za okolností úplné hospodářské soutěže, může daňový poplatník, aniž by byl předmětem nepřiměřených správních požadavků, předložit důkazy o případných obchodních důvodech, pro byla tato transakce uzavřena. Pokud zadruhé ověrování takových skutečností vede k závěru, že dotčená transakce překračuje rámec toho, co by si dotyčné společnosti dohodly za okolností úplné hospodářské soutěže, musí se opravné opatření v oblasti daní omezit na tu část, která překračuje rámec toho, co by bylo dohodnuto při neexistenci vztahu závislosti mezi těmito společnostmi. Za těchto podmínek s výhradou ověření, jež mají být provedena vnitrostátním soudem ohledně těchto dvou bodů, které se týkají výkladu a použití vnitrostátního práva, je taková vnitrostátní právní úprava přiměřená ve vztahu ke všem cílům, které tato vnitrostátní právní úprava sleduje.

(viz body 44–45, 53, 55, 63–64, 67, 69–72, 75–76 a výrok)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

21. ledna 2010(*)

„Svoboda usazování – Volný pohyb kapitálu – Přímé daně – Právní předpisy v oblasti daně z příjmu – Určení zdanitelného příjmu společností – Společnosti nacházející se ve vztahu závislosti – Zvláštní nebo bezúplatná výhoda poskytnutá společností-rezidentem společnosti usazené v jiném členském státě – Připočtení částky dotčené výhody k vlastnímu zisku společnosti-rezidenta, která tuto výhodu poskytla – Vyvážené rozdělení daňových pravomocí mezi členskými státy – Boj proti daňovým únikům – Předcházení zneužívajícím praktikám – Proporcionalita“

Ve věci C-311/08,

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

Société de Gestion Industrielle SA (SGI)

proti

Belgickému státu,

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

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

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: C. Strömholm, rada,

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

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Société de Gestion Industrielle SA (SGI) R. Forestinim a J. F. Libertem, avocats,
- za belgickou vládu J.-C. Halleuxem, jako zmocněncem,
- za německou vládu M. Lummou a C. Blaschkem, jako zmocněnci,
- za švédskou vládu A. Falk a S. Johannesson, jako zmocněnkyni,
- za Evropskou komisi R. Lyalem a J.-P. Keppennem, jako zmocněnci,

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

vydává tento

Rozsudek

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

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

Vnitrostátní právní rámec

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

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

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

1. daňovému poplatníkovi uvedenému v článku 227, k němuž je podnik usazený v Belgii přímo nebo nepřímo v jakémkoli vztahu závislosti;
2. daňovému poplatníkovi uvedenému v článku 227 nebo zahraničnímu podniku, kteří na základě ustanovení právních předpisů země, ve které jsou usazeni, v této zemi nepodléhají dani z příjmu nebo zde podléhají daňovému režimu značně výhodnějšímu, než je režim, kterému podléhá podnik usazený v Belgii;
3. daňovému poplatníkovi uvedenému v článku 227, který má společné zájmy s daňovým

poplatníkem nebo podnikem uvedeným v bodě 1 nebo 2.“

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

5 Článek 49 CIR 1992 stanoví:

„Jako výdaje na dosažení, udržení a zajištění příjmů jsou odpočitatelné náklady, které vynaložila či nesla osoba povinná k dani během zdaňovacího období za účelem dosažení nebo udržení zdanitelných příjmů a jejichž pravost a částku prokáže doklady nebo, pokud to není možné, jinými podle obecného práva přípustnými důkazními prostředky kromě estetického prohlášení.

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

6 Podle článku 79 CIR 1992:

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

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

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

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

Spor v povodním řízení a předběžné otázky

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

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

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

12 Dne 31. prosince 2000 přijala SGI společnost Recydem bezúrovně částku 37 836 113 BEF (937 933 eur). Podle belgické daňové správy je na základě čl. 26 druhého pododstavce bodu 1 CIR 1992 třeba ve zdaňovacím období 2001 k zisku SGI připočíst částku 1 891 806 BEF (46 897 eur) jakožto zvláštní nebo bezúplatné výhody, které SGI poskytla uvedené dceřině společnosti. Tato částka by odpovídala fiktivním úrokům vypočítaným ve výši 5 % p. a.

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

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

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

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

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

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

„1) Brání článek 43 [...] ES, ve spojení s článkem 48 [ES] a případně s článkem 12 [ES], právním předpisem 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 přímou či nepřímou ve vztahu závislosti, i když za totožných podmínek nemůže být belgická společnost-rezident zdaněn ze zvláštní nebo bezúplatné výhody, je-li tato výhoda poskytnuta jiné společnosti usazené v Belgii, k níž je belgická společnost přímou či nepřímou ve vztahu závislosti?

2) Brání článek 56 [...] ES, ve spojení s článkem 48 [ES] a případně s článkem 12 [ES], právním předpisem členského státu, které, jako právní předpisy dotčené v projednávaném

případ?, 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 zdaněn ze zvláštní nebo bezúplatné výhody, je-li tato výhoda poskytnuta jiné společnosti usazené v Belgii, k níž je belgická společnost přímo či nepřímo ve vztahu závislosti?“

K předběžným otázkám

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

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

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

22 Nicméně i za předpokladu, že článek 49 CIR 1992 může být relevantní k vyřešení sporu v povodním řízení, nic to nemění na tom, že svou otázku Soudnímu dvoru omezil předkládající soud na výklad dotčených svobod ve vztahu k čl. 26 druhému pododstavci bodu 1 CIR 1992. V tomto ohledu stačí uvést, že uvedený soud, jenž musí nést odpovědnost za soudní rozhodnutí, které bude vydáno, je s ohledem na zvláštnosti věci, která mu byla předložena, nejpovolnější k vymezení relevantního vnitrostátního právního rámce a na základě tohoto právního rámce k vymezení své žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 23. dubna 2009, Angelidaki a další, C-378/07 až C-380/07, Sb. rozh. s. I-3071, bod 48 a citovaná judikatura).

Použitelná svoboda

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

24 Všichni zúčastnění, kteří předložili Soudnímu dvoru svá vyjádření, mají za to, že první otázku je třeba zkoumat z pohledu svobody usazování. Pokud jde o skutkové okolnosti druhé otázky, SGI, jakož i belgická a německá vláda tvrdí, že se použijí ustanovení upravující volný

pohyb kapitálu. Ostatní zúčastnění mají naproti tomu za to, že je na tuto otázku odpověď stejná jako na první otázku. SGI v případě obou otázek uplatňuje článek 12 ES.

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

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

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

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

29 Podle belgické vlády se nicméně právní úprava dotčená v původním řízení nepoužije pouze na situace spadající do působnosti výše uvedené judikatury Baars. Existence vztahu závislosti mezi dotčenými společnostmi totiž nezávisí na velikosti úasti jedné z těchto společností na kapitálu druhé. Ve své odpovědi uvedené v bodě 27 tohoto rozsudku tato vláda upřesnila, že se uvedená právní úprava týká všech vztahů, které s ohledem na skutečnosti a okolnosti vedou k jakékoli přímé či nepřímé závislosti mezi dotčenými společnostmi. Může jít o majetkovou úcast na kapitálu druhé dotčené společnosti, která není charakterizována výkonem „určitého vlivu“ ve smyslu uvedené judikatury, ale rovněž například relativní závislostí na surovinách nebo závislostí v oblasti technické spolupráce a záruk.

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

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

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

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

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

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

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

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

K existenci omezení svobody usazování

38 Svoboda usazování, kterou článek 43 ES přiznává příslušníkům Společenství, pro ně zahrnuje přístup k samostatné činnosti a jejich výkon, jakož i zakládání a řízení podniků za stejných podmínek, jako jsou podmínky stanovené právními předpisy členského státu usazení pro jeho vlastní státní příslušníky. Svoboda usazování pro společnosti založené podle právních předpisů některého členského státu, jež mají své sídlo, ústřední správu nebo hlavní provozovnu uvnitř Evropského společenství, zahrnuje právo vykonávat své činnosti v dotčeném členském státě prostřednictvím dceřiné společnosti, pobočky nebo zastoupení (viz zejména rozsudky ze dne 23. února 2006, Keller Holding, C-471/04, Sb. rozh. s. I-2107, bod 29, a výše uvedený rozsudek Glaxo Wellcome, bod 45).

39 I když ze znění ustanovení Smlouvy týkajících se svobody usazování vyplývá, že jejich cílem je zajistit právo na tuzemské zacházení v hostitelském členském státě, brání rovněž tomu, aby členský stát povodu bránil některému ze svých státních příslušníků nebo společnosti založené podle jeho právních předpisů v usazení v jiném členském státě (viz zejména rozsudky ze dne 16. července 1998, ICI, C-264/96, Recueil, s. I-4695, bod 21; ze dne 13. prosince 2005,

Marks & Spencer, C-446/03, Sb. rozh. s. I-10837, bod 31; ze dne 6. prosince 2007, Columbus Container Services, C-298/05, Sb. rozh. s. I-10451, bod 33, a ze dne 27. listopadu 2008, Papillon, C-418/07, Sb. rozh. s. I-8947, bod 16).

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

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

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

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

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

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

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

47 Belgická vláda tvrdí, že danové znevýhodnění vycházející z použití uvedené právní úpravy nespočívá v zahrnutí zvláštní nebo bezúplatné výhody poskytnuté společnosti-rezidentovi do

jejích vlastních zisk? provedeném belgickou da?ovou správou, ale spíše v riziku, že dojde ke dvojímu zdan?ní v p?ípad?, kdy ?lenský stát, kde je usazena spole?nost požívací t?chto výhod, neprovede odpovídající da?ové úpravy. Toto riziko je výrazn? sníženo možností použití úmluvy 90/436/EHS ze dne 23. ?ervence 1990 o zamezení dvojího zdan?ní v souvislosti s úpravou zisk? sdružených podnik? (Ú?. v?st. L 225, s. 10, dále jen „úmluva o arbitráži“).

48 Tato vláda rovn?ž poukazuje na skute?nost, že ?lásky 79 a 207 CIR 1992 ve vnitrostátních situacích omezují n?které da?ové odpo?ty u spole?ností-rezident?, které m?ly zisky ze zvláštních a bezúplatných výhod. Odlišné da?ové zacházení mezi spole?nostmi-rezidenty v závislosti na míst? sídla spole?ností požívacích výhod je tak mén? významné, než se zdá.

49 Podle n?mecké vlády belgická da?ová správa v p?eshrani?ním p?ípad? neprovádí žádné dodate?né zdan?ní. Vzhledem k tomu, že belgické da?ové správ? nep?ísluší zda?ovat p?íjmy spole?nosti požívací výhody usazené v jiném ?lenském stát?, zda?ují zvláštní a bezúplatnou výhodu u spole?nosti-rezidenta, která tuto výhodu poskytla. Tato vláda zd?raz?uje, že ve vnitrostátních situacích podléhá tentýž typ dan? zdan?ní nikoli u spole?nosti-rezidenta, která tuto výhodu poskytla, ale u spole?nosti-rezidenta požívací této výhody. Omezující ú?inek právní úpravy dot?ené v p?vodním ?ízení je tedy sporný.

50 Je t?eba bez dalšího uvést, že k tomu, aby byly právní p?edpisy považovány za omezení svobody usazování, posta?uje, aby byly zp?sobilé omezit výkon této svobody v ?lenském stát? spole?nostmi usazenými v jiném ?lenském stát?, aniž by bylo nezbytné prokázat, že dot?ené právní p?edpisy m?ly skute?n? ú?inek p?im?t n?které z uvedených spole?ností, aby upustily od nabytí, založení nebo zachování dce?iné spole?nosti v prvním ?lenském stát? (viz rozsudky ze dne 13. b?ezna 2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C?524/04, Sb. rozh. s. I?2107, bod 62, a ze dne 18. ?ervence 2007, *Oy AA*, C?231/05, Sb. rozh. s. I?6373, bod 42).

51 Pokud jde o argumenty vztahující se k da?ovému zacházení s p?íjmy spole?nosti-rezidenta požívací výhod ve vnitrostátní situaci, zdá se, jak uvádí generální advokátka v bod? 45 svého stanoviska, že dot?ené vlády pohlížejí na skupinu podnik? jako na celek a vycházejí z toho, že není rozdílu v tom, které spole?nosti v rámci skupiny jsou p?ipo?teny ur?ité p?íjmy.

52 V tomto ohledu je t?eba zd?raznit, že spole?nost-rezident poskytující zvláštní nebo bezúplatnou výhodu a spole?nost požívací této výhody jsou odlišnými právníckými osobami vzhledem k tomu, že každá podléhá samostatnému zdan?ní. Každopádn? da?ové zatížení spole?nosti požívací výhod ve vnitrostátní situaci nelze spojovat se zdan?ním dot?ené výhody u spole?nosti, která tuto výhodu poskytla, v p?eshrani?ní situaci.

53 I kdyby ve vnitrostátní situaci a za p?edpokladu, že jsou doty?né spole?nosti p?ímo nebo nep?ímo vzájemn? na 100 % propojeny, mohlo být rozd?lení da?ového zatížení mezi t?mito spole?nostmi za ur?itých podmínek z da?ového hlediska bezvýznamné, je t?eba zd?raznit, že v p?eshrani?ní situaci každopádn? p?etrvává riziko dvojího zdan?ní. Jak totiž správ? uvádí generální advokátka v bodech 46 a 47 svého stanoviska, zvláštní a bezúplatné výhody poskytnuté spole?ností-rezidentem, které jsou op?tovn? p?ipo?teny k vlastním zisk?m této spole?nosti, mohou v takové situaci podléhat dani v ?lenském stát? sídla spole?nosti požívací t?chto výhod.

54 Pokud jde o možnost použití úmluvy o arbitráži, je t?eba uvést, podobn? jako generální advokátka v bod? 48 svého stanoviska, že ?ízení vedoucí ke vzájemné shod? mezi dot?enými da?ovými správami stanovené v ?lanku 6 oddílu 3 této úmluvy p?edstavuje pro spole?nost, která sv?j p?ípad podrobila uvedenému ?ízení, další administrativní a hospodá?ské b?emeno. Krom toho m?že ?ízení vedoucí k vzájemné shod? a p?ípadn? následné smír?í ?ízení trvat n?kolik let. B?hem celého tohoto období musí p?itom uvedená spole?nost nést zát?ž dvojího zdan?ní. Navíc se zejména ve sv?tle skute?ností uvedených v bod? 29 tohoto rozsudku zdá, že se právní úprava

dotčená v původním řízení použije v určitých situacích, které nespadají do působnosti uvedené úmluvy.

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

K odvodnění právní úpravy dotčené v původním řízení

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

57 Švédská vláda a Komise mají za to, že právní úprava dotčená v původním řízení je odvodnena nezbytností zajistit vyvážené rozdělení zdaňovacích pravomocí mezi členskými státy, obavou z daňového úniku a bojem proti zneužívání. Komise nicméně zdrazňuje nutnost dodržení zásady proporcionality. Belgická a německá vláda podporují uplatňují tytéž odvodňující skutečnosti.

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

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

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

61 Soudní dvůr připustil, že ochrana rozdělení zdaňovacích pravomocí mezi členské státy může zpusobit, že na hospodářské činnosti společností usazených v jednom z těchto států bude nezbytné použít pouze daňová pravidla tohoto členského státu, a to jak na zisky, tak ztráty (viz

zejména výše uvedený rozsudek Oy AA, bod 54, a rozsudek ze dne 15. května 2008, Lidl Belgium, C-414/06, Sb. rozh. s. I-3601, bod 31).

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

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

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

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

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

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

68 Stanovením zdanění zvláštní nebo bezúplatné výhody u společně-rezidenta, která tuto výhodu poskytla společně usazené v jiném členském státě, může právní úprava dotčená v povodním řízení předcházet takovým praktikám, které mohou být inspirovány zjištěním citelných rozdílů mezi základy daně nebo daňovými sazbami v různých členských státech a které nemají

jiný cíl než vyhnout se dani obvykle dlužné v členském státě sídla společnosti, jež uvedenou výhodu poskytla (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Oy AA, bod 59).

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

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

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

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

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

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

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

76 Za těchto podmínek je třeba na položené otázky odpovědět tak, že článek 43 ES ve spojení s článkem 48 ES musí být vykládán v tom smyslu, že v zásadě nebrání takové právní úpravě členského státu, jako je úprava dotčená v povodním řízení, podle níž je zvláštní nebo bezúplatná

výhoda zdaněná u společnosti-rezidenta, byla-li tato výhoda poskytnuta společnosti usazené v jiném členském státě, k níž je tato první společnost přímo či nepřímo ve vztahu závislosti, zatímco společnost-rezident nemůže být z takové výhody zdaněná, byla-li tato výhoda poskytnuta jiné společnosti-rezidentovi, k níž je tato první společnost ve vztahu závislosti. Předkládajícímu soudu nicméně přísluší ověřit, že taková právní úprava, jako je úprava dotčená v povodním řízení, nepřekračuje meze toho, co je k dosažení cíle společně sledovaných touto právní úpravou nezbytné.

K nákladům řízení

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

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

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

Podpisy.

* Jednací jazyk: francouzština.