

SODBA SODIŠ?A (prvi senat)

z dne 5. julija 2012(*)

„Svoboda opravljanja storitev – Dav?na zakonodaja – Odbitek stroškov, nastalih za pla?ilo storitev iz naslova poslovnih stroškov – Stroški, nastali v zvezi s ponudnikom storitev, ki ima sedež v drugi državi ?lanici, v kateri ni zavezan k pla?ilu davka od dohodkov oziroma v njej zanj velja veliko ugodnejša dav?na ureditev – Odbitnost pod pogojem, da se dokaže resni?nost in poštenost storitve ter obi?ajnost z njo povezanega pla?ila – Ovira – Upravi?enost – Boj proti dav?nim goljufijam in izogibanju davkom – U?inkovitost dav?nega nadzora – Uravnotežena razdelitev dav?nih pristojnosti med državami ?lanicami – Sorazmernost“

V zadevi C-318/10,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlo?be na podlagi ?lena 267 PDEU, ki ga je vložilo Cour de cassation (Belgija) z odlo?bo z dne 18. junija 2010, ki je prispela na Sodiš?e 2. julija 2010, v postopku

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

proti

État belge,

SODIŠ?E (prvi senat),

v sestavi A. Tizzano, predsednik senata, A. Borg Barthet, E. Levits (poro?evalec), J.-J. Kasel, sodniki, in M. Berger, sodnica,

generalni pravobranilec: P. Cruz Villalón,

sodna tajnica: R. ?ere?, administratorka,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 16. junija 2011,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

- za Société d'investissement pour l'agriculture tropicale SA (SIAT) D. Garabedian in E. Traversa, odvetnika,
- za belgijsko vlado J.-C. Halleux in M. Jacobs, zastopnika,
- za francosko vlado G. de Bergues in N. Rouam, zastopnika,
- za portugalsko vlado L. Inez Fernandes, J. Menezes Leitão in S. Jaulino, zastopniki,
- za vlado Združenega kraljestva H. Walker, zastopnica,
- za Evropsko komisijo R. Lyal in J.-P. Keppenne, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 29. septembra 2011

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 49 ES.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Société d'investissement pour l'agriculture tropicale SA (v nadaljevanju: SIAT) in État belge, ki jo zastopa minister za finance, ker je zadnja zavrnila odbitek zneska 28.402.251 BEF kot poslovnega stroška, ki ga je ta družba kot odhodek vključila v svoje računovodske izkaze, zaključene 31. decembra 1997.

Belgijski pravni okvir

3 Člen 26 Code des impôts sur les revenus de 1992 (zakonik o davku od dohodkov iz leta 1992, v nadaljevanju: ZDD iz leta 1992) določa:

„Če podjetje s sedežem v Belgiji prizna izjemne ali neodplačne ugodnosti, se te brez poseganja v uporabo člena 49 in v skladu z določbami člena 54 prištejejo k njegovemu lastnemu dobičku, razen če se ugodnosti upoštevajo pri ugotavljanju obdavčljivih dohodkov prejemnika.

Ne glede na omejitve iz prvega odstavka se k lastnemu dobičku prištejejo izjemne ali neodplačne ugodnosti, ki jih podjetje prizna:

[...]

2. davčnemu zavezancu v smislu člena 227 ali podružnici s sedežem v tujini, ki na podlagi pravnih predpisov države sedeža v tej ne plačuje davka na dohodek ali pa zanj velja precej ugodnejši sistem obdavčitve, kot velja za podjetje s sedežem v Belgiji;

[...]“

4 Člen 49 ZDD iz leta 1992 določa:

„Kot poslovni stroški se lahko odbijejo tisti stroški, ki jih je davčni zavezanec, da bi pridobil ali obdržal obdavčljive dohodke, imel ali so ga bremenili v davčnem obdobju ter katerih resničnost in znesek dokazuje z listinskimi dokazi ali, kadar to ni mogoče, z vsemi drugimi dokaznimi sredstvi, ki jih dopušča skupna zakonodaja, razen prisege.

Za stroške, ki so nastali ali so se bremenili v davčnem obdobju, se štejejo stroški, ki so bili v tem obdobju dejansko plačani ali so se bremenili, oziroma stroški, ki so pridobili naravo dokazanih in opredeljenih dolgov ali izgub ter so bili knjiženi kot taki.“

5 Člen 53 ZDD iz leta 1992 določa:

„Za poslovne stroške se ne štejejo:

[...]

10. stroški, ki nerazumno presegajo poslovne potrebe;

[...]“

6 Člen 54 ZDD iz leta 1992 določa:

„Obresti, pristojbine za licence za uporabo patentov, proizvodnih procesov in drugih podobnih pravic ali plačila za storitve se ne štejejo za poslovne stroške, kadar so neposredno ali posredno plačana ali dodeljena davčnemu zavezancu iz člena 227 ali tujemu podjetju, ki na podlagi določb zakonodaje države, v kateri ima sedež, ni zavezan k plačilu davka od dohodkov oziroma zanj glede zadevnih dohodkov velja veliko ugodnejša davčna ureditev od ureditve, po kateri so ti dohodki obdavčeni v Belgiji, razen če davčni zavezanec s katerim koli pravnim sredstvom dokaže, da ti dohodki ustrezajo resničnim in poštenim transakcijam ter ne presegajo običajnih meja.“

7 V skladu s členom 227, točka 2, ZDD iz leta 1992 so k plačilu davka za nerezidente zavezane zlasti tuje družbe, ki nimajo sedeža, glavnega kraja poslovanja oziroma sedeža vodstva ali uprave v Belgiji.

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

8 SIAT, družba belgijskega prava, je leta 1991 skupaj z nigerijsko skupino ustanovila skupno hčerinsko družbo za upravljanje nasadov palm, namenjeno proizvodnji palmovega olja.

9 V pogodbah, ki sta jih sklenili stranki, je bilo določeno, da družba SIAT po eni strani zagotavlja storitve proti plačilu in prodaja opremo skupni hčerinski družbi, po drugi strani pa del tako ustvarjenega dobička v obliki provizij za posredovanje poslov prenese na vodilno družbo nigerijske skupine, to je na luksemburško družbo Megatrade International SA (v nadaljevanju: MISA).

10 Leta 1997 so med strankama potekali pogovori o natančnem znesku provizij, ki bi jih morala plačati družba SIAT. Ti pogovori so pripeljali do prenehanja partnerstva in zaveze družbe SIAT, da bo družbi MISA za dokončno poravnavo izplačala 2.000.000 USD.

11 Zato je družba SIAT v svoje računovodske izkaze, zaključene 31. decembra 1997, kot odhodek vključila znesek 28.402.251 BEF za plačilo provizij, dolgovanih družbi MISA.

12 Ker je belgijska davčna uprava (v nadaljevanju: davčna uprava) ugotovila, da ima družba MISA status holdinga, urejenega z luksemburškim zakonom z dne 31. julija 1929 o davčni ureditvi finančnih holdingov, in da zato ni zavezana k plačilu davka, podobnega belgijskemu davku od dohodkov pravnih oseb, je uporabila člen 54 ZDD iz leta 1992 in zavrnila odbitek zneska 28.402.251 BEF kot poslovnega stroška.

13 Po tožbi, ki jo je družba SIAT vložila zoper odločbo davčne uprave, sta Tribunal de première instance de Bruxelles (prvostopenjsko sodišče v Bruslju) s sodbo z dne 21. februarja 2003 in Cour d'appel de Bruxelles (pritožbeno sodišče v Bruslju) s sodbo z dne 12. marca 2008 potrdili stališče te uprave.

14 Družba SIAT je vložila kasacijsko pritožbo pri Cour de cassation (kasacijsko sodišče), ki je zaradi dvomov glede razlage člena 49 ES prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba člen [49 ES] v različici, ki se uporablja v tej zadevi, saj so se dejstva, zaradi katerih je nastal spor, zgodila pred začetkom veljavnosti Lizbonske pogodbe, tj. 1. decembrom 2009, razlagati tako, da nasprotuje nacionalni zakonodaji države članice, v kateri se plačila za storitve ne štejejo za odbitne poslovne stroške, kadar so neposredno ali posredno izvršena ali dodeljena davčnemu zavezancu, ki je rezident druge države članice, ali tujemu podjetju, ki na podlagi zakonodaje države, v kateri ima sedež, ni zavezan k plačilu davka od dohodkov oziroma zanj glede zadevnih dohodkov velja veliko ugodnejša davčna ureditev od ureditve, po kateri so ti

dohodki obdavčeni v državi članici, katere nacionalna zakonodaja se obravnava v tej zadevi, razen če davčni zavezanec s katerim koli pravnim sredstvom dokaže, da ta plačila ustrezajo resničnim in poštenim transakcijam ter ne presegajo običajnih meja, čeprav se tak dokaz ne zahteva za možnost odbitja plačil za storitve, ki se plačajo davčnemu zavezancu, ki je rezident te države članice, tudi če ta davčni zavezanec ni zavezan k plačilu davka od dohodkov oziroma zanj velja veliko ugodnejša davčna ureditev od ureditve splošnega prava te države.“

Predlog za sprejetje predhodne odločbe

Uvodne ugotovitve

15 Kot je razvidno iz predloga za sprejetje predhodne odločbe in stališča, predloženih Sodišču, je splošno pravilo glede odbitka poslovnih stroškov v členu 49 ZDD iz leta 1992, v skladu s katerim se stroški lahko odbijejo kot poslovni stroški, če so nujni za pridobitev ali ohranitev obdavčljivih prihodkov in če davčni zavezanec dokaže njihovo resničnost in znesek (v nadaljevanju: splošno pravilo).

16 V postopku v glavni stvari pa je družba SIAT izpodbijala skladnost posebnega pravila iz člena 54 ZDD iz leta 1992, na podlagi katerega je davčna uprava zavrnila zahtevek za odbitek poslovnih stroškov, ki ga je vložila ta družba, s pravom Unije. V skladu s členom 54 se plačila za storitve, ki jih belgijski davčni zavezanci plačajo davčnim zavezancem s sedežem v drugi državi članici, v kateri zadnjenavedeni niso zavezani k plačilu davka od dohodkov oziroma za njih glede zadevnih dohodkov velja veliko ugodnejša davčna ureditev od ureditve, po kateri so ti dohodki obdavčeni v Belgiji, ne štejejo za odbitne poslovne stroške, razen če belgijski davčni zavezanec dokaže, da ta plačila ustrezajo resničnim in poštenim transakcijam ter ne presegajo običajnih meja (v nadaljevanju: posebno pravilo).

17 Zato je treba šteti, da predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je treba člen 49 ES razlagati tako, da nasprotuje zakonodaji države članice, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, v skladu s katero se plačila za storitve, ki jih davčni zavezanec rezident izvrši v korist družbe nerezidentke, ne štejejo za odbitne poslovne stroške, če ta v državi članici, kjer ima sedež, ni zavezana k plačilu davka od dohodkov oziroma zanjo glede zadevnih dohodkov velja veliko ugodnejša davčna ureditev od ureditve, po kateri so ti dohodki obdavčeni v prvi državi članici, razen če davčni zavezanec dokaže, da ta plačila ustrezajo resničnim in poštenim transakcijam ter ne presegajo običajnih meja, medtem ko se taka plačila na podlagi splošnega pravila lahko odbijejo kot poslovni stroški, če so nujna za pridobitev ali ohranitev obdavčljivih prihodkov in če davčni zavezanec utemelji njihovo resničnost in znesek.

Omejitev svobode opravljanja storitev

18 Sodišče je večkrat presodilo, da člen 49 ES nasprotuje uporabi katere koli nacionalne ureditve, zaradi katere postane opravljanje storitev med državami članicami težavnejše od opravljanja storitev zgolj znotraj ene države članice (glej zlasti sodbo z dne 11. junija 2009 v združenih zadevah X in Passenheim-van Schoot, C-155/08 in C-157/08, ZOdl., str. I-5093, točka 32 in navedena sodna praksa). Omejitve svobode opravljanja storitev so nacionalni ukrepi, ki prepovedujejo, motijo ali zmanjšujejo privlačnost izvrševanja te svoboščine (glej zlasti sodbi z dne 4. decembra 2008 v zadevi Jobra, C-330/07, ZOdl., str. I-9099, točka 19, in z dne 22. decembra 2010 v zadevi Tankreederei I, C-287/10, ZOdl., str. I-14233, točka 15).

19 Poleg tega člen 49 ES v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča ne zagotavlja pravic le samemu ponudniku storitev, ampak tudi prejemniku teh storitev (glej sodbe z dne 26. oktobra 1999 v zadevi Eurowings Luftverkehr, C-294/97, Recueil, str. I-7447, točka 34; z dne 3. oktobra 2006 v zadevi FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, ZOdl., str. I-9461, točka 32, in z dne

1. julija 2010 v zadevi Dijkman in Dijkman-Lavaleije, C-233/09, ZOdl., str. I-6645, točka 24).

20 V skladu s tem pojasnilom – v nasprotju s trditvijo francoske vlade v njenih pisnih stališih – ni mogoče ugotoviti, da se v zvezi z odbitkom poslovnih stroškov uporabljajo enaki vsebinski pogoji v okviru splošnega in v okviru posebnega pravila.

21 Tako mora davni zavezanec v okviru splošnega pravila dokazati resnost in znesek nastalih stroškov, pri čemer davna uprava po mnenju belgijske vlade predpostavlja, da so ti stroški nujni za pridobitev ali ohranitev obdavčljivih dohodkov. Poleg tega znesek stroškov v skladu s členom 53, točka 10, ZDD iz leta 1992 ne sme nerazumno presežiti poslovnih potreb.

22 Po drugi strani pa mora davni zavezanec, da bi ovrgel domnevo neodbitnosti stroškov, v skladu s posebnim pravilom dokazati, prvič, da ti ustrezajo resnim in poštenim transakcijam, kar v skladu s komentarjem uprave k ZDD iz leta 1992, na katerega sta se pri Sodišču sklicevali družba SIAT in Komisija, pomeni, da mora dokazati, da stroški spadajo v običajni okvir poslovnih transakcij, da ustrezajo panožni, poslovni ali finančni potrebi in da privedejo ali bi navadno morali privedi do nadomestila v sklopu celotne dejavnosti podjetja. Iz istega komentarja je razvidno, da v zvezi s tem ne zadostuje predložitev pravnih dokumentov, ampak je bistveno predvsem, da se davnega uradnika razumno prepriča o resnosti in poštenosti zadevnih transakcij. Davni zavezanec rezident mora, kot je belgijska vlada navedla v pisnih stališih, predloženih Sodišču, dokazati neobstoje umetnih poslovnih transakcij.

23 Drugič, davni zavezanec mora dokazati, da zadevni poslovni stroški ne presegajo običajnih mej, kar v skladu s pojasnili belgijske vlade na obravnavi pri Sodišču pomeni, da se mora opraviti primerjava med zadevno transakcijo in običajno prakso subjektov na trgu, medtem ko se na podlagi člena 53, točka 10, ZDD iz leta 1992, kot je bilo opozorjeno v točki 21 te sodbe, v zvezi s poslovnimi stroški, ki so nastali v korist davnih zavezancev s sedežem v Belgiji, ne odbijejo le „nerazumni“ stroški.

24 Zato je treba ugotoviti, da je priznanje odbitka zaradi domneve neodbitnosti poslovnih stroškov in vsebinskih pogojev za morebitno odbitnost, kot so določeni v členu 54 ZDD iz leta 1992, na podlagi tega člena težje kot odobritev odbitka na podlagi splošnega pravila iz člena 49 istega zakonika.

25 Poleg tega je treba poudariti, da je posebno pravilo mogoče uporabiti, če so plačila izvršena v korist ponudnikov, ki v skladu z določbami zakonodaje države članice, v kateri imajo sedež, v tej državi niso zavezani k plačilu davka od dohodkov ali zanje glede zadevnih dohodkov velja „veliko ugodnejša davna ureditev od ureditve, po kateri so ti dohodki obdavčeni v Belgiji“.

26 Ker kot priznava belgijska vlada, ni pravne opredelitve ali navodil davne uprave o tem, kako je treba razlagati pojem „veliko ugodnejša davna ureditev od ureditve, po kateri so ti dohodki obdavčeni v Belgiji“, davna uprava o uporabi posebnega pravila odloči v vsakem posameznem primeru pod nadzorom nacionalnih sodišč.

27 V teh pogojih področne uporabe navedenega posebnega pravila ni vnaprej dovolj jasno določeno in v položaju, ko ponudnik storitev nima sedeža v Kraljevini Belgiji, ampak v drugi državi članici, v kateri zanj velja ugodnejša davna ureditev od ureditve, po kateri so ti dohodki obdavčeni v Belgiji, obstaja negotovost glede vprašanja, ali bo treba to ureditev šteti za „veliko ugodnejšo ureditev“ in ali bo zato treba uporabiti posebno pravilo.

28 Zato lahko tako posebno pravilo, ki določa strožje pogoje za odbitnost poslovnih stroškov od tistih, določenih v splošnem pravilu, in katerega področne uporabe ni vnaprej jasno določeno, belgijskim davnim zavezancem po eni strani preprečuje, da bi izvrševali pravico do svobodnega

opravljanja storitev in uporabljali storitve ponudnikov s sedežem v drugi državi članici, po drugi strani pa zadnje odvrta od ponujanja storitev prejemnikom s sedežem v Belgiji (glej v tem smislu sodbo z dne 26. junija 2003 v zadevi Skandia in Ramstedt, C-422/01, Recueil, str. I-6817, točka 28 in navedena sodna praksa).

29 Člen 54 ZDD iz leta 1992 pomeni torej omejitev svobode opravljanja storitev v smislu člena 49 ES.

30 Trditve belgijske, francoske in portugalske vlade, da je – glede zahtev na področju dokaznega bremena – davčni zavezanec rezident, ki izvrši plačilo drugemu rezidentu, v objektivno drugačem položaju od položaja davčnega zavezanca rezidenta, ki izvrši plačilo nerezidentu, za katerega velja veliko ugodnejša davčna ureditev od belgijske, ne ovržejo te ugotovitve. Te vlade v bistvu zatrjujejo, da nevarnost, da bi bil glavni cilj transakcije izogniti se običajno dolgovanemu davku, obstaja le v tem zadnjem položaju in da je davčni zavezanec rezident, prejemnik storitev, v boljšem položaju za dokazovanje resničnosti in poštenosti transakcije, saj ponudniki storitev, ki nimajo sedeža v Kraljevini Belgiji, ampak v drugi državi članici, niso neposredno pod nadzorom belgijske davčne uprave.

31 V zvezi z davčno ugodnostjo, in sicer možnostjo, da se plačila, izvršena v korist ponudnika storitev, odbijejo kot poslovni stroški, je treba navesti, da prejemnik teh storitev s sedežem v Belgiji ni v drugačem položaju glede na to, ali ima ta ponudnik sedež v isti državi članici, oziroma glede na to, ali za navedenega ponudnika v drugi državi članici velja bolj ali manj ugodna davčna ureditev. V vseh teh primerih so lahko imeli prejemniki storitev dejanske stroške, ki se lahko odbijejo kot poslovni stroški, če so izpolnjeni potrebni pogoji za pridobitev navedene davčne ugodnosti.

32 Res je, da ponudniki storitev, ki niso rezidenti, niso neposredno pod nadzorom belgijske davčne uprave. Vendar se različno obravnavanje v postopku v glavni stvari ne nanaša na ponudnike storitev, in sicer glede na to, ali imajo sedež v Belgiji ali ne, ampak na prejemnike storitev, ki so rezidenti in ki so neposredno pod nadzorom te uprave. Davčna uprava pa lahko v zvezi s temi prejemniki poleg tega, da doloži pogoje, ki jih morajo izpolnjevati za pridobitev navedene davčne ugodnosti – zaradi zagotovitve, da se ta ne dodeli, če je glavni cilj transakcije izogniti se plačilu običajno dolgovanega davka – v ta namen opravi tudi potreben nadzor in preverjanja.

33 V teh okoliščinah dejstvo, da je z vidika davčne uprave nevarnost goljufije v nekaterih primerih večja kot v drugih, ne vpliva na podobnost položajev prejemnikov storitev.

Upravičenost omejitve svobode opravljanja storitev

34 Iz sodne prakse Sodišča je razvidno, da je omejitev svobode opravljanja storitev dopustna le, če se z njo uresničuje legitimen cilj, ki je združljiv s Pogodbo ES, in jo upravičujejo nujni razlogi v splošnem interesu ter če se v takem primeru lahko zagotovi želeni cilj in se ne preseže to, kar je nujno potrebno za doseg cilja (glej zlasti sodbi z dne 5. junija 1997 v zadevi SETTG, C-398/95, Recueil, str. I-3091, točka 21, in z dne 18. decembra 2007 v zadevi Laval un Partneri, C-341/05, ZOdl., str. I-11767, točka 101, ter zgoraj navedeno sodbo Jobra, točka 27).

35 Po mnenju belgijske, francoske in portugalske vlade, vlade Združenega kraljestva ter Komisije je mogoče zakonodajo v postopku v glavni stvari upravičiti z bojem proti izogibanju davkom in davnim goljufijam, s potrebo po ohranitvi uravnotežene razdelitve davčnih pristojnosti med državami članicami ter – po mnenju francoske in portugalske vlade – s potrebo po ohranitvi učinkovitosti davčnega nadzora.

36 V zvezi s tem je Sodišče že odločilo, da je nujni razlog v splošnem interesu, ki lahko utemelji omejitve uresničevanja s Pogodbo zagotovljenih pravic o prostem pretoku, tako boj proti davčnim goljufijam (glej zlasti sodbo z dne 11. oktobra 2007 v zadevi ELISA, C-451/05, ZOdl., str. I-8251, točka 81) kot tudi nujnost, da se zagotovi učinkovitost davčnega nadzora (glej zlasti sodbo z dne 18. decembra 2007 v zadevi A, C-101/05, ZOdl., str. I-11531, točka 55).

37 Prav tako je bilo že odločeno, da je omejitev izvrševanja svoboslovnega prostega pretoka znotraj Evropske unije mogoče utemeljiti zaradi ohranitve razdelitve davčne pristojnosti med državami članicami (glej sodbo z dne 10. februarja 2011 v združenih zadevah Haribo Lakritzen Hans Riegel in Österreichische Salinen, C-436/08 in C-437/08, ZOdl., str. I-305, točka 121 in navedena sodna praksa).

38 Prvič, glede boja proti davčnim goljufijam je treba navesti, da zgolj okoliščina, da davčni zavezanec rezident uporablja storitve ponudnika nerezidenta, ne more ustvariti splošne domneve o obstoju zlorabe in upravičevati ukrepa, ki posega v izvrševanje temeljne svoboslovnosti, zagotovljene s Pogodbo (glej po analogiji sodbe z dne 21. novembra 2002 v zadevi X in Y, C-436/00, Recueil, str. I-10829, točka 62; z dne 12. septembra 2006 v zadevi Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, ZOdl., str. I-7995, točka 50; z dne 13. marca 2007 v zadevi Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, ZOdl., str. I-2107, točka 73, in z dne 17. januarja 2008 v zadevi Lammers & Van Cleeff, C-105/07, ZOdl., str. I-173, točka 27, ter zgoraj navedeno sodbo Joba, točka 37).

39 Sodišče je prav tako razsodilo, da morebitna davčna prednost, ki za ponudnika storitev nastane v obliki nižjega davčnega bremena v državi članici, v kateri ima sedež, sama po sebi ne daje pravice drugi državi članici, da prejemnike storitev, ki imajo v njej sedež, davčno obravnava manj ugodno (glej zgoraj navedeni sodbi Eurowings Luftverkehr, točka 44, ter Skandia in Ramstedt, točka 52).

40 Da bi se omejevanje svobode opravljanja storitev lahko upravičilo z razlogi boja proti davčnim goljufijam in izogibanju davkom, mora biti poseben namen takega omejevanja preprečevanje ravnanj, ki ustvarjajo povsem umetne konstrukte brez gospodarske resničnosti, zato da bi se obšel davek na dobiček, ustvarjen z opravljanjem dejavnosti na nacionalnem ozemlju, ki ga je običajno treba plačati (glej v tem smislu zgoraj navedeni sodbi Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas, točka 55, ter Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, točka 74).

41 V tej zadevi člen 54 ZDD iz leta 1992 preprečuje ravnanja, ki vključujejo zmanjšanje davčne osnove davčnih zavezancev rezidentov – s plačilom neobstojećih storitev – zato da bi se obšel davek na dobiček, ustvarjen z dejavnostmi, opravljenimi na nacionalnem ozemlju, ki ga je običajno treba plačati.

42 Z zadevno zakonodajo v postopku v glavni stvari je mogoče doseči cilj preprečevanja davčnih goljufij in izogibanja davkom, zaradi katerega je bila ta zakonodaja sprejeta, saj določa, da se plačila, izvršena v korist ponudnikov, ki niso rezidenti, ne štejejo za poslovne stroške, razen če davčni zavezanec dokaže, da ustrezajo resničnim in poštenim transakcijam in da ne presegajo običajnih meja.

43 Drugič, ugotoviti je treba, da je zadevna zakonodaja v postopku v glavni stvari mogoče upravičiti z nujnostjo zagotovitve učinkovitosti davčnega nadzora. Ta zakonodaja namreč ne izključuje popolnoma, da bi se plačila ponudnikom, ki v skladu z določbami zakonodaje države članice, kjer imajo sedež, v njej niso zavezani k plačilu davka od dohodkov oziroma v njej za njih glede zadevnih dohodkov velja veliko ugodnejša davčna ureditev od ureditve, po kateri so ti

dohodki obdavčeni v Belgiji, odbila kot poslovni stroški, ampak davčnim zavezancem rezidentom omogoča, da dokažejo resničnost in poštenost opravljenih transakcij ter običajnost z njimi povezanih plačil.

44 Iz sodne prakse Sodišča pa je razvidno, da je državi članici, da bi zagotovila učinkovitost davčnega nadzora, katerega namen je boj proti davčnim goljufijam, dovoljeno uporabiti ukrepe, ki dopuščajo jasno in natančno preverjanje zneska stroškov, ki jih je mogoče v tej državi odbiti kot poslovne stroške (glej v tem smislu sodbe z dne 8. julija 1999 v zadevi Baxter in drugi, C-254/97, Recueil, str. I-4809 točka 18; z dne 10. marca 2005 v zadevi Laboratoires Fournier, C-39/04, ZOdl., str. I-2057, točka 24, in z dne 13. marca 2008 v zadevi Komisija proti Španiji, C-248/06, točka 34).

45 Tretjič, glede uravnotežene razdelitve davčnih pristojnosti med državami članicami je treba opozoriti, da je taka upravičenost lahko dopustna zlasti takrat, kadar se želi z zadevno ureditvijo preprečiti ravnanje, ki lahko ogroža pravico države članice do izvajanja davčnih pristojnosti glede dejavnosti, ki se opravljajo na njenem ozemlju (glej sodbo z dne 21. januarja 2010 v zadevi SGI, C-311/08, ZOdl., str. I-487, točka 60 in navedena sodna praksa).

46 Ravnanja, kot so ta, opisana v točki 41 te sodbe, pa lahko ogrozijo pravico države članice do izvajanja davčne pristojnosti glede dejavnosti, ki jih davčni zavezanci rezidenti opravljajo na njenem ozemlju, in posežejo v uravnoteženo razdelitev davčnih pristojnosti med državami članicami (glej zgoraj navedeno sodbo Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas, točka 56).

47 Zato zadevna zakonodaja v postopku v glavni stvari omogoča ohranitev uravnotežene razdelitve davčnih pristojnosti med državami članicami, ker preprečuje goljufiva ravnanja, kot so ta, opisana v točki 41 te sodbe, in tako État belge omogoča izvajati njeno davčno pristojnost glede dejavnosti, ki se opravljajo na njenem ozemlju.

48 Zato je treba ugotoviti, da je z zakonodajo, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, mogoče doseči cilje preprečevanja davčnih goljufij in izogibanja davkom, ohranitve učinkovitosti davčnega nadzora in uravnotežene razdelitve davčnih pristojnosti med državami članicami, ki so – kot izhaja iz zgoraj navedenega – v postopku v glavni stvari tesno povezani.

49 Preveriti pa je treba, ali navedena zakonodaja ne presega tistega, kar je nujno potrebno za dosego teh ciljev.

50 V zvezi s tem je iz sodne prakse Sodišča razvidno, da je treba šteti, da zakonodaja, ki temelji na presoji objektivnih in preverljivih dokazov za določitve, ali ima transakcija značaj povsem umetnega konstrukta z izključno davčnimi nameni, in ki v vsakem primeru, v katerem obstoja takega konstrukta ni mogoče izključiti, davčnemu zavezancu omogoča, in to brez izjemnih upravnih zahtev, da predloži dokaze v zvezi z morebitnimi poslovnimi razlogi, iz katerih je bila sklenjena ta transakcija, ne presega tistega, kar je potrebno za preprečitev zlorab (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, točka 82).

51 Poleg tega niti davčni razlogi niti okoliščina, da bi lahko iste transakcije opravili ponudniki s sedežem na ozemlju države članice, kjer ima sedež davčni zavezanec, sami po sebi ne dopuščajo ugotovitve, da zadevne transakcije niso resnične in pošteno (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas, točka 69).

52 Poleg tega je Sodišče že presodilo, da se mora izravnalni davčni ukrep, če zadevna transakcija presega tisto, kar naj bi se zadevne družbe dogovorile v okoliščinah svobodne konkurence, da se ta transakcija ne bi štela za nesorazmerno, omejiti na del, ki presega tisto, kar

naj bi bilo dogovorjeno v takih okoliščinah (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo SGI, točka 72).

53 Zato zahteva po dokazu o resničnosti in poštenosti transakcij ter običajnosti z njimi povezanih stroškov sama po sebi očitno ne presega tistega, kar je nujno za dosego postavljenih ciljev, če so izpolnjeni pogoji iz zgoraj navedenih točk od 50 do 52 te sodbe.

54 Vendar kot je bilo navedeno v točki 25 te sodbe, je mogoče navedeno posebno pravilo uporabiti, če so plačila izplačana ponudnikom, ki v skladu z določbami zakonodaje države članice, kjer imajo sedež, v njej niso zavezani k plačilu davka od dohodkov ali v njej za njih glede zadevnih dohodkov velja veliko ugodnejša ureditev od ureditve, po kateri so obdavčeni dohodki v Belgiji.

55 V teh okoliščinah, kot je generalni pravobranilec navedel v točki 71 sklepnih predlogov, posebno pravilo določa, da mora belgijski davčni zavezanec sistematično utemeljevati resničnost in poštenost vseh storitev in običajnost vseh z njimi povezanih plačil, pri čemer davčni upravi ni treba predložiti niti najmanjšega dokaza o davčni goljufiji ali izogibanju davkom.

56 Navedeno posebno pravilo je namreč mogoče uporabiti, ne da bi bilo potrebno kakršnokoli objektivno merilo, preverljivo s strani tretjih oseb, na podlagi katerega bi bilo mogoče dokazati obstoj povsem umetnega konstrukta brez gospodarske resničnosti, ki je namenjen temu, da se obide davek na dobiček, ustvarjen z opravljanjem dejavnosti na nacionalnem ozemlju, ki ga je običajno treba plačati, saj se upošteva le stopnja obdavčitve ponudnika storitev v državi članici, kjer ima ta sedež.

57 Treba pa je ugotoviti, da tako pravilo, kot je navedeno v točki 27 te sodbe, ne omogoča, da bi se vnaprej in dovolj jasno opredelilo področje njegove uporabe, in povzroča negotovost glede njegove uporabe.

58 Tako pravilo zato ne izpolnjuje zahtev pravne varnosti, v zvezi s katero se zahteva, da so pravna pravila jasna in natančna ter da so njihovi učinki predvidljivi, predvsem če imajo lahko neugodne posledice za posameznike in podjetja (glej v tem smislu sodbi z dne 7. junija 2005 v zadevi VEMW in drugi, C-17/03, ZOdl., str. I-4983, točka 80, in z dne 16. februarja 2012 v združenih zadevah Costa in Cifone, C-72/10 in C-77/10, točka 74).

59 Pravila, ki ne izpolnjuje zahtev na čela pravne varnosti, pa ni mogoče šteti za sorazmernega s postavljenimi cilji.

60 Na podlagi zgoraj navedenega je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člen 49 ES razlagati tako, da nasprotuje zakonodaji države članice, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, na podlagi katere se plačila za storitve, ki jih davčni zavezanec rezident izvrši v korist družbe nerezidentke, ne štejejo za odbitne poslovne stroške, če zadnja v državi članici, kjer ima sedež, ni zavezana k plačilu davka od dohodkov oziroma zanjo glede zadevnih stroškov velja veliko ugodnejša davčna ureditev od ureditve, po kateri so ti dohodki obdavčeni v prvi državi članici, razen če davčni zavezanec dokaže, da ta plačila ustrezajo resničnim in poštenim transakcijam in ne presegajo običajnih mej, medtem ko se lahko na podlagi splošnega pravila taka plačila odbijejo kot poslovni stroški, če so nujna za pridobitev ali ohranitev obdavčljivih dohodkov in če davčni zavezanec utemelji njihovo resničnost in znesek.

Stroški

61 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (prvi senat) razsodilo:

len 49 ES je treba razlagati tako, da nasprotuje zakonodaji države članice, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, na podlagi katere se pla?ila za storitve, ki jih dav?ni zavezanec rezident izpla?a družbi nerezidentki, ne štejejo za odbitne poslovne stroške, ?e zadnja v državi članici, kjer ima sedež, ni zavezana k pla?ilu davka od dohodkov oziroma zanjo glede zadevnih stroškov velja veliko ugodnejša dav?na ureditev od ureditve, po kateri so ti dohodki obdav?eni v prvi državi članici, razen ?e dav?ni zavezanec dokaže, da ta pla?ila ustrezajo resni?nim in poštenim transakcijam in ne presegajo obi?ajnih mej, medtem ko se lahko na podlagi splošnega pravila taka pla?ila odbijejo kot poslovni stroški, ?e so nujna za pridobitev ali ohranitev obdav?ljivih dohodkov in ?e dav?ni zavezanec utemelji njihovo resni?nost in znesek.

Podpisi

* Jezik postopka: francoš?ina.