



Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
PEDRA CRUZ VILLALÓNA
přednesené dne 29. září 2011¹

Věc C-318/10

**SIAT SA
proti
État belge**

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Cour de cassation (Belgie)]

„Volný pohyb služeb — Článek 49 ES — Přímé daně — Daň z příjmů — Režim odpočtu výdajů na dosažení příjmů — Neodpočitatelnost odměny za služby poskytované osobami usazenými v členských státech, jejichž daňový režim je značně výhodnější než daňový režim členského státu zdanění — Odpočitatelnost podléhající důkazu o skutečné a opravdové povaze plnění a o obvyklé povaze příslušné odměny — Omezení volného pohybu služeb — Odůvodnění — Boj proti daňovým podvodům a únikům — Účinnost daňového dohledu — Přiměřenost“

1. Soudní dvůr měl v posledních letech řadu příležitostí přezkoumat slučitelnost vnitrostátních daňových právních úprav, které stanoví rozdílné režimy daňového odpočtu v rámci daně z příjmů fyzických nebo právnických osob s přeshraničními dopady, s ustanoveními Smlouvy o ES týkajícími se svobody usazování² nebo volného pohybu kapitálu³, méně často s ustanoveními týkajícími se volného pohybu služeb⁴, jako je tomu v případě věci v původním řízení⁵.

2. Věci nejvíce podobné věci v původním řízení se konkrétně týkaly buď společností, které jsou ve vzájemném vztahu závislosti⁶, nebo zdanění nerezidentů jakožto daňových poplatníků ve srovnání se zdaněním rezidentů⁷.

1 — Původní jazyk: francouzština.

2 — Viz rozsudky ze dne 14. prosince 2000, AMID (C-141/99, Recueil, s. I-11619); ze dne 13. prosince 2005, Marks & Spencer (C-446/03, Sb. rozh. s. I-10837); ze dne 12. prosince 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, Sb. rozh. s. I-11753); ze dne 13. března 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, Sb. rozh. s. I-2107); ze dne 29. března 2007, Rewe Zentralfinanz (C-347/04, Sb. rozh. s. I-2647); ze dne 18. července 2007, Oy AA (C-231/05, Sb. rozh. s. I-6373); ze dne 28. února 2008, Deutsche Shell (C-293/06, Sb. rozh. s. I-1129); ze dne 15. května 2008, Lidl Belgium (C-414/06, Sb. rozh. s. I-3601); ze dne 23. října 2008, Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, Sb. rozh. s. I-8061); ze dne 19. listopadu 2009, Filipiak (C-314/08, Sb. rozh. s. I-11049), jakož i ze dne 18. března 2010, Gielen (C-440/08, Sb. rozh. s. I-2323).

3 — Viz zejména rozsudky ze dne 22. ledna 2009, STEKO Industriemontage (C-377/07, Sb. rozh. s. I-299); ze dne 27. ledna 2009, Persche (C-318/07, Sb. rozh. s. I-359); ze dne 15. října 2009, Busley a Cibrian (C-35/08, Sb. rozh. s. I-9807); ze dne 31. března 2011, Schröder (C-450/09, Sb. rozh. s. I-2497), jakož i ze dne 16. června 2011, Komise v. Rakousko (C-10/10, Sb. rozh. s. I-5389).

4 — Viz zejména rozsudky ze dne 28. října 1999, Vestergaard (C-55/98, Recueil, s. I-7641); ze dne 12. června 2003, Gerritse (C-234/01, Recueil, s. I-5933); ze dne 3. října 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen (C-290/04, Sb. rozh. s. I-9461); ze dne 11. září 2007, Komise v. Německo (C-318/05, Sb. rozh. s. I-6957), jakož i ze dne 13. března 2008, Komise v. Španělsko (C-248/06).

5 — Případně týkajícími se evropského občanství, viz rozsudek ze dne 23. dubna 2009, Rüffler (C-544/07, Sb. rozh. s. I-3389).

6 — Viz například výše uvedené rozsudky Marks & Spencer, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Rewe Zentralfinanz a Oy AA, jakož i rozsudek ze dne 21. ledna 2010, SGI (C-311/08, Sb. rozh. s. I-487).

7 — Viz zejména výše uvedené rozsudky FKP Scorpio Konzertproduktionen.

3. V rámci projednávané věci je Soudní dvůr konkrétně vyzván k tomu, aby se vyjádřil k ustanovení belgického zákoníku o daních z příjmů z roku 1992 (code belge des impôts sur les revenus 1992)⁸, které – jak ukázu – zavádí ve vztahu k belgickému daňovému poplatníkovi značnou diferenciaci režimu odpočtů výdajů na dosažení příjmů od daně z příjmů podle toho, zda má poskytovatel služeb, jemuž jsou uvedené výdaje hrazeny, sídlo nebo bydliště v členském státě, jehož daňový režim je značně výhodnější než v Belgii (článek 54 CIR 1992), či nikoliv (článek 49 CIR 1992), a to zcela bez ohledu na jakýkoliv vztah závislosti mezi uvedeným daňovým poplatníkem a uvedeným poskytovatelem služeb⁹.

4. Soudní dvůr má tudíž za úkol posoudit, zda je omezení vyplývající z rozdílného zacházení legitimní a přiměřené.

I – Právní rámec

5. Článek 49 CIR 1992 uvádí následující:

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

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

6. Článek 53 CIR 1992 uvádí následující:

„Výdaji na dosažení příjmů nejsou:

[...]

10° veškeré výdaje v rozsahu, v němž nepřiměřeně překračují podnikatelské potřeby; [...]"

7. Článek 54 CIR 1992 stanoví:

„[...] odměny za plnění nebo služby se nepovažují za výdaje na dosažení příjmů, jsou-li vyplaceny nebo určeny přímo nebo nepřímo daňovému poplatníkovi uvedenému v článku 227 nebo zahraničnímu podniku, kteří podle právních předpisů země, v níž mají sídlo, v ní nepodléhají dani z příjmů, nebo v ní v případě daných příjmů podléhají značně výhodnějšímu režimu zdanění, než je ten, jemuž tyto příjmy podléhají v Belgii, ledaže by poplatník všemi právními prostředky prokázal, že tyto odměny odpovídají skutečným a opravdovým operacím a že nepřekračují obvyklé meze.“

II – Skutkový základ sporu v původním řízení

8. Belgická společnost Société d'investissement pour l'agriculture tropicale (SIAT) zřídila v roce 1991 společně s nigerijskou skupinou Presco International Limited (PINL) společnou dceřinou společnost Presco Industries Limited (PIL) za účelem využívání palm s cílem vyrábět palmový olej.

8 — Dále jen „CIR 1992“.

9 — Za takových okolností existuje pouze rozsudek vydaný Soudním dvorem ve výše uvedené věci Vestergaard, který nám může ve své specifičnosti poskytnout několik přímo relevantních vodítek.

9. Úmluvy mezi stranami stanovily, že SIAT jednak společné dceřiné společnosti poskytne služby za úplatu a prodá vybavení, a jednak odevzdá část zisku z těchto operací jako kapitálovou obchodní provizi společnosti stojící v čele skupiny PINL, kterou je lucemburská společnost Megatrade International (MISA).

10. V roce 1997 strany ukončily partnerství, jelikož se nedohodly na přesné výši provizí dlužných společností SIAT. Na základě první úmluvy podepsané dne 3. prosince 1997 odkoupila společnost SIAT od skupiny PINL její podíl v PIL. Na základě druhé úmluvy podepsané téhož dne se společnost SIAT zavázala vyplatit společnosti MISA k vyrovnání veškerých nároků dva miliony USD.

11. V návaznosti na úmluvu ze dne 3. prosince 1997 zaúčtovala společnost SIAT mezi náklady do své účetní závěrky k 31. prosinci 1997 částku 28 402 251 BEF, která odpovídala výši dlužných provizí na základě úmluvy z roku 1991 ke konci roku 1997.

12. S konstatováním, že společnost MISA měla status holdingové společnosti, která se řídí lucemburským zákonem ze dne 31. července 1929 o daňovém režimu společností s finanční účastí (loi du 31 juillet 1929 sur le régime fiscal des sociétés de participations financières), a která proto nepodléhá dani obdobné belgické korporální dani, zaslala belgická daňová správa na základě článku 54 CIR 1992 společnosti SIAT opravný daňový výměr týkající se jejího daňového přiznání za období 1998 (příjmy za rok 1997), když zamítla odpočet částky 28 402 251 BEF z titulu výdajů na dosažení příjmů.

13. Žaloba podaná společností SIAT proti zamítnutí tohoto odpočtu z titulu výdajů na dosažení příjmů byla zamítnuta v prvním stupni a poté rozsudkem Cour d'appel de Bruxelles (odvolací soud v Bruselu) ze dne 12. března 2008, když soudy měly za to, že dotčené provize spadají do působnosti článku 54 CIR 1992.

III – Předběžná otázka

14. Cour de cassation (kasační soud), ke kterému podala společnost SIAT kasační opravný prostředek směřující proti rozsudku Cour d'appel de Bruxelles ze dne 12. března 2008, se rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Má být článek 49 Smlouvy o ES ve znění, které se použije v projednávaném případě, kdy skutečnosti, které stály u zrodu sporu, nastaly před tím, než dne 1. prosince 2009 vstoupila v platnost Lisabonská smlouva, vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátnímu právnímu předpisu členského státu, podle něhož se odměny za plnění nebo služby nepovažují za odpočitatelné výdaje na dosažení příjmů, jsou-li vyplaceny nebo určeny přímo nebo nepřímo daňovému poplatníkovi, který je rezidentem v jiném členském státě, nebo zahraničnímu podniku, kteří podle právních předpisů země, v níž mají sídlo, v ní nepodléhají dani z příjmů, nebo v ní v případě daných příjmů podléhají značně výhodnějšímu režimu zdanění, než je ten, jemuž tyto příjmy podléhají ve členském státě, o jehož vnitrostátní právní předpisy jde, ledaže by poplatník všemi právními prostředky prokázal, že tyto odměny odpovídají skutečným a opravdovým operacím a že nepřekračují obvyklé meze, třebaže takový důkaz není vyžadován pro možnost odpočtu odměn za plnění nebo služby vyplacené poplatníkovi se sídlem v tomto členském státě, i když tento poplatník nepodléhá dani z příjmů nebo podléhá značně výhodnějšímu daňovému režimu, než je obecný režim v tomto státě?“

IV – Vyjádření účastníků řízení

15. Společnost SIAT, belgická, francouzská a portugalská vláda, vláda Spojeného království, jakož i Evropská komise předložily písemná vyjádření. Společnost SIAT, belgická vláda, jakož i Komise přednesly rovněž ústní vyjádření na veřejném jednání, které se konalo dne 16. června 2011.

16. Jednotlivé vlády, které předložily vyjádření, jakož i Komise obecně tvrdí, že belgický právní předpis není neslučitelný s článkem 49 ES, jelikož je odůvodněn naléhavými požadavky obecného zájmu, jako je nutnost bojovat proti daňovým únikům, zachovat vyvážené rozdělení daňové pravomoci mezi členskými státy a zajistit účinnost daňového dohledu, a jelikož je přiměřený takto sledovaným cílům. Společnost SIAT se naproti tomu domnívá, že belgický právní předpis narušuje volný pohyb služeb a nemůže být odůvodněn naléhavými požadavky obecného zájmu, kterých se dovolává belgická vláda.

V – Analýza

A – Úvodní poznámky

1. Ke srovnání navrženému předkládajícím soudem

17. Na úplný úvod považuji za nezbytné vyjádřit se k otázce *tertium comparationis*, kterou navrhuje předkládající soud v rámci posouzení režimu zavedeného článkem 54 CIR 1992. Jak jsem uvedl, svou jedinou předběžnou otázkou předkládající soud poukazuje na rozdílné zacházení, které by mělo vyplývat z uvedeného ustanovení, když zejména zdůrazňuje rozdílný daňový režim ve vztahu k belgickému daňovému poplatníkovi podle toho, zda vynaložil výdaje na dosažení příjmů vůči poskytovateli služeb, který má bydliště či sídlo v Belgii, nebo vůči poskytovateli služeb, který je usazen v jiném členském státě, v případě, kdy se na oba poskytovatele služeb, ačkoli z různých důvodů, vztahuje značně výhodnější daňové zacházení, než je belgický daňový režim stanovený jako „obecně závazný“. V prvním případě daňový poplatník podléhá pravidlu uvedenému v článku 49 CIR 1992, ve druhém případě podléhá pravidlu uvedenému v článku 54 CIR 1992, přičemž jediným rozdílem je místo usazení poskytovatele služeb.

18. Tento způsob vymezení rozdílného zacházení, které by mělo vyplývat z obou dotčených vnitrostátních ustanovení, se mi jeví jako neužitečně vykonstruovaný, již z pouhého důvodu, že by vnitrostátní právní předpisy musely alespoň příležitostně podrobit značně výhodnějšímu daňovému režimu výdaje na dosažení příjmů vynaložené v rámci tuzemských operací, což není potvrzeno.

19. Přesto se mi zdá zjevné, že dotčeným rozdílným zacházením je to, které vyplývá z protikladu mezi zvláštním pravidlem stanoveným článkem 54 CIR 1992, které se týká specificky daňových poplatníků, kteří vynaložili výdaje vůči poskytovatelům usazeným v členských státech, ve kterých je zdanění příjmů značně výhodnější než belgické zdanění, a obecným pravidlem stanoveným článkem 49 CIR 1992, které se týká ostatních daňových poplatníků, včetně těch – což je třeba zdůraznit – kteří vynaložili výdaje vůči poskytovatelům usazeným v členských státech, ve kterých není zdanění značně výhodnější, než je belgické zdanění.

20. Je sice pravda, že tento rozdíl nelze omezit pouze na otázku bydliště či sídla. Zůstává nicméně zjevné, že se článek 54 CIR 1992 použije pouze tehdy, pokud došlo k přeshraničnímu poskytnutí služeb, i když tato okolnost sama o sobě nestačí.

21. V důsledku toho navrhuji daný problém přezkoumat s ohledem na rozdíl mezi ustanovením, které stanoví výjimku, a sice článkem 54 CIR 1992, a ustanovením, které stanoví pravidlo pro odpočet výdajů na dosažení příjmů, kterým je především článek 49 CIR 1992.

2. Argument, který je třeba bez dalšího odmítnout

22. Je třeba uvést poslední úvodní poznámku. Belgická vláda zdůrazňuje, že se článek 54 CIR 1992 již nepoužije na platby provedené v rámci Unie. Na základě kodexu chování v oblasti zdanění podniků¹⁰ musí být totiž daňové režimy členských států vymykající se obecným zásadám, které mají za následek, že některé části příjmů podléhají nulovému či téměř nulovému zdanění (a zejména lucemburský režim holdingových společností 29), nejpozději do 31. prosince 2010 zcela zrušeny. Naproti tomu společnost SIAT ve svém vyjádření, jakož i při jednání v podstatě tvrdí, že úprava zavedená článkem 54 CIR 1992, která platí od roku 1954¹¹, zavádí obecnou domněnku daňového podvodu, která již v rámci Evropské unie není přípustná.

23. Aniž je nutné vyjadřovat se k opodstatněnosti tvrzení belgické vlády, stačí v tomto ohledu zdůraznit, že výše uvedený kodex chování v oblasti zdanění podniků nemůže mít žádný vliv na řešení sporu v původním řízení, jelikož jak uvádí poslední bod odůvodnění usnesení ze dne 1. prosince 1997, kodex chování je politickým závazkem, který se nedotýká práv a povinností členských států ani příslušných pravomocí členských států a Společenství.

B – K obsahu vnitrostátních právních předpisů

24. Ve svém předkládacím rozhodnutí předkládající soud kvalifikuje belgický právní předpis jako „domněnku neodpočitatelnosti výdajů na dosažení příjmů“. Společnost SIAT má za to, že článek 54 CIR 1992 zavádí „obecnou domněnku daňového podvodu“. Konečně podle belgické vlády vnitrostátní právní předpisy zavádí „legální domněnku simulace“¹². Bez ohledu na kvalifikaci tohoto ustanovení, kterou je třeba přijmout, je třeba především jasně určit jeho hlavní znaky.

1. K hlavním znakům belgického právního předpisu

25. Před stanovením rozdílů mezi oběma daňovými režimy, a sice režimem článku 49 CIR 1992 a režimem článku 54 CIR 1992, je třeba se zabývat dvěma úvahami. Zaprvé je třeba vyjít z *ratio*, o které se opírá celé dotčené vnitrostátní ustanovení, a sice – jak jsem uvedl – z koexistence značně odlišných režimů zdanění příjmů v rámci Unie, což je nejen možné, ale ve skutečnosti často běžné. Dotčené vnitrostátní ustanovení tak bez dalších upřesnění uvádí „značně výhodnější režim zdanění“ v jiných členských státech než belgický režim (článek 54 CIR 1992). Předkládající soud v tomto ohledu neposkytl žádnou doplňující informaci. Na dotaz vznesený v tomto ohledu při jednání belgická vláda uvedla, že i kdyby skutečně existoval seznam „daňových rájů“¹³, ať již v rámci Společenství či mimo něj, bylo by nicméně věcí daňové správy pod dohledem příslušných vnitrostátních soudů, aby se k této otázce vyjádřila v každém konkrétním případě. Již nyní lze poukázat na existenci nedostatků stran právní jistoty belgických daňových poplatníků při volbě jejich obchodních strategií, s nezanedbatelnými důsledky pro volný pohyb služeb.

10 — Usnesení Rady a zástupců vlád členských států zasedajících v Radě ze dne 1. prosince 1997 (Úř. věst. 1998, C 2, s. 1).

11 — V tomto ohledu lze uvést, že belgická vláda odkazuje ve svém písemném vyjádření na důvodovou zprávu k zákonu, který jej vložil do CIR a který byl přijat při parlamentním zasedání v letech 1953 až 1954.

12 — Ostatně v souladu s právní naukou daňové správy, jak vyplývá ze samotného nadpisu čísla 54/26 komentáře k CIR 1992 (http://fiscus.fgov.be/interfaioiffr/publicaties/lijst_aoif.htm).

13 — Jedná se o terminologii použitou zmocněncem belgické vlády při jednání.

26. Zadruhé je nutno uvést, že belgický právní předpis považuje *veškeré* výdaje na dosažení příjmů vynaložené daňovým poplatníkem, které vyplývají z operací s poskytovateli služeb usazenými v členských státech, ve kterých je zdanění značně výhodnější, za podezřelé na první pohled. Tuto charakteristiku článku 54 CIR 1992 je třeba krátce okomentovat. Na rozdíl od jiných situací, které byly dříve přezkoumány Soudním dvorem, a jak jsem již uvedl¹⁴, belgický právní předpis nepřihlíží ke vztahu závislosti mezi daňovým poplatníkem, který žádá o odpočet výdajů na dosažení příjmů, a poskytovatelem služeb, který je příjemcem odměny odpovídající uvedeným výdajům.

27. Pouhá skutečnost, že dotčený poskytovatel služeb podléhá značně výhodnějšímu zdanění, než je belgické zdanění, stačí belgickému zákonodárci k tomu, aby považoval za podezřelé *veškeré* výdaje na dosažení příjmů vynaložené belgickým daňovým poplatníkem s uvedeným poskytovatelem služeb s tím důsledkem, že posledně uvedený podléhá zásadě neodpočitatelnosti. V tomto smyslu lze tvrdit, že vnitrostátní zákonodárce stanovil obecnou domněnku daňového podvodu, pokud jde o všechny výdaje na dosažení příjmů vynaložené belgickým daňovým poplatníkem vůči poskytovateli služeb-nerezidentovi, pouze na základě skutečnosti, že má bydliště či sídlo v členském státě, ve kterém je zdanění příjmů značně mírnější, než je zdanění v Belgii.

2. K rozdílům mezi režimy týkajícími se odpočitatelnosti výdajů na dosažení příjmů: protiklad mezi článkem 54 CIR 1992 a článkem 49 CIR 1992

a) Zásada

28. Zatímco článek 49 CIR 1992 stanoví jako pravidlo zásadu odpočitatelnosti – i když za podmínek, které lze považovat za obvyklé – výdajů na dosažení příjmů z tuzemských operací, článek 54 CIR 1992 stanoví zásadu neodpočitatelnosti výdajů na dosažení příjmů pokaždé, když jsou vynaloženy vůči poskytovatelům služeb usazeným v členských státech za výše popsaných okolností.

29. Z toho vyplývá první rozdíl, který lze kvalifikovat jako obrácení zásady, v jehož důsledku se dotčení daňoví poplatníci nacházejí ve zcela odlišných situacích v závislosti na původu požadovaných služeb. Jak neprodleně ukážu dále, zásada odpočitatelnosti i zásada neodpočitatelnosti jsou „kvalifikované“: odpočitatelnost není nepodmíněná, u neodpočitatelnosti existují výjimky přiznávané v každém konkrétním případě. Pouze na základě této skutečnosti se však již jedná o rozdílné zacházení: vždy je mnohem obtížnější, ač již jen z procesního hlediska, obdržet od správního orgánu přiznání výjimky ze zásady než splnit stanovené podmínky.

b) Podmínky

30. V důsledku toho není překvapující, že podmínky, kterým podléhá odpočet výdajů na dosažení příjmů, se v jednotlivých případech zásadně liší. I když je pro obě ustanovení společné to, že ukládají daňovému poplatníkovi povinnost předložit důkaz o „skutečnosti“ operací, za které je hrazena odměna, kterou lze odpočíst jako výdaje na dosažení příjmů, obsahuje článek 54 CIR 1992 dvě dodatečné a kumulativní podmínky¹⁵. Jednak musí být plnění „opravdová“ a jednak odměna za tato plnění nesmí překračovat „obvyklé meze“. Nyní je třeba se pokusit o posouzení možného dosahu obou těchto doplňujících podmínek.

14 — Mám na mysli zejména judikaturu týkající se ovládaných zahraničních společností a obecněji vztahů mezi mateřskými a dceřinými společnostmi, včetně těch, které jsou citovány výše v poznámce pod čarou 6.

15 — Jak vyplývá z čísla 54/28 výše uvedeného komentáře k CIR 1992, které cituje rozsudek Cour de Cassation ze dne 10. listopadu 1964, SA Anc. Ét. Paul Auerbach (Bull. 423, s. 151). Komise poukazuje na „posílené procesní podmínky“.

31. Na jedné straně není zjevné určit, co přidává podmínka „opravdovosti“ k podmínce „skutečnosti“. Existuje však několik vodítek, které umožňují pochopit obsah této podmínky. Z přípravných prací belgického právního předpisu uvedených v předkládacím rozhodnutí totiž vyplývá, že důkaz o skutečné a opravdové povaze plnění ukládá daňovým poplatníkům povinnost prokázat, že odpovídající výdaje „spadají do běžného rámce jejich podnikatelských operací“, že „skutečně odpovídají průmyslové, obchodní nebo finanční nutnosti a že jsou kompenzovány nebo obvykle musejí být kompenzovány v celé činnosti podniku“¹⁶. Z toho je tedy třeba vyvodit, že dotčená plnění musejí odpovídat skutečné potřebě.

32. Na druhé straně belgický právní předpis ani komentář k CIR 1992 nevymezují, v čem přesně spočívá povinnost prokázat, že výdaje na dosažení příjmů nepřekračují obvyklé meze. Na dotaz vznesený v tomto ohledu při jednání belgická vláda pouze uvedla, že test, který je třeba provést, zahrnuje porovnání dotčené operace s obvyklou praxí mezi hospodářskými subjekty působícími na trhu. Článek 54 CIR 1992 tak ukládá, aby daňový poplatník prokázal, že odměna za poskytnutí služeb, kterou hodlá odpočíst od daně jako výdaje na dosažení příjmů, není neobvyklá ve srovnání s obvyklou praxí.

33. K tomu, aby byl rozdíl mezi oběma režimy správně pochopen, je však třeba uvést, že čl. 53 bod 10° CIR 1992¹⁷ stanoví ve vztahu k odpočtům označovaným jako běžné, že výdaji na dosažení příjmů nejsou „veškeré výdaje v rozsahu, v němž nepřiměřeně překračují podnikatelské potřeby“.

34. Zdá se, že pomocí této formulace belgický zákonodárce hodlal vyloučit z odpočitatelnosti nepřiměřené výdaje na dosažení příjmů jak z hlediska jejich nutnosti („potřeby“), tak z hlediska – což nelze zcela vyloučit – jejich odměny („překračují“). Z tohoto hlediska se pravidlo čl. 53 bodu 10 CIR 1992 ostatně opírá o stejnou logiku jako pravidlo článku 54 CIR 1992. Přesto jsou patrné množstevní rozdíly: čl. 53 bod 10 CIR 1992 vylučuje z odpočtu pouze to, co se jeví jako „nepřiměřené“, zatímco článek 54 CIR 1992 vyžaduje aktivní předložení důkazu jak o nutnosti („opravdovosti“) plnění, které je původem výdajů, tak o obvyklosti zaplacené ceny odpovídající uvedeným výdajům.

c) Důkazní prostředky

35. Konečně, obě ustanovení se odlišují co do přípustných důkazních prostředků. Článek 49 CIR 1992 pouze vyžaduje „doklady“, nebo když to není možné, „jiné podle obecného práva přípustné důkazní prostředky“, kromě čestného prohlášení. Naproti tomu článek 54 CIR 1992 obsahuje zjevně benevolentnější odkaz na „všechny právní prostředky“, aniž formálně vylučuje jakýkoliv důkazní prostředek. Zdá se tedy, že článek 54 CIR 1992 je velkorysejší. Kontext tohoto rozdílu přesto vyvolává určitou nedůvěru vůči jakémukoliv ukvapenému závěru. V tomto ohledu je třeba zdůraznit, že komentář k daňovému zákoníku uvádí, že se jedná „o *dosažení přiměřeného přesvědčení* daňového úředníka ohledně skutečnosti a opravdovosti operací, které vedly k výdajům uvedeným v zákoně“¹⁸. Existuje zde tak široký prostor pro volné uvážení při posouzení síly jednotlivých důkazních prostředků, na který v tuto chvíli pouze poukazuji.

16 — Tyto formulace jsou ostatně převzaty v čísle 54/28 výše uvedeného komentáře k CIR 1992.

17 — Toto ustanovení uváděné Komisí v jejím písemném vyjádření nezmiňuje předkládající soud ve svém předkládacím rozhodnutí, ani belgická vláda ve svém písemném a ústním vyjádření.

18 — Viz číslo 54/29 výše uvedeného komentáře k CIR 1992.

36. V souhrnu, článek 54 CIR 1992 zavádí výrazná odlišná zacházení. Stručně řečeno, tím, že převrací zásadu nároku na odpočet, obrací určitým způsobem důkazní břemeno, které se navíc liší v každém konkrétním případě, a v konečném výsledku činí toto břemeno těžším. Je však třeba přezkoumat, zda tato rozdílná zacházení představují omezení volného pohybu služeb ve smyslu článku 49 ES¹⁹.

C – K existenci omezení nebo narušení volného pohybu služeb

37. S ohledem na výše uvedené úvahy není obtížné prokázat, že popsané rozdílné zacházení představuje omezení volného pohybu služeb. Obecně brání článek 49 ES použití jakékoli vnitrostátní právní úpravy, která bez jakéhokoli objektivního odůvodnění brání poskytovateli služeb, aby mohl tuto svobodu skutečně vykonávat²⁰.

38. Soudní dvůr konkrétně opakovaně rozhodl, že toto ustanovení brání použití jakékoliv vnitrostátní právní úpravy, která činí poskytování služeb mezi členskými státy obtížnějším než poskytování služeb pouze v rámci určitého členského státu²¹. Mimoto podle ustálené judikatury článek 49 ES přiznává práva nejen samotnému poskytovateli služeb, ale rovněž příjemci uvedených služeb²².

39. V projednávané věci je režim práva na odpočet výdajů na dosažení příjmů odpovídajících odměně za služby poskytnuté osobami usazenými v členském státě zdanění příznivější než režim uplatňovaný na výdaje na dosažení příjmů odpovídající odměně za služby poskytnuté osobami usazenými v jiném členském státě za předpokladu, že je zdanění v tomto státě považováno za značně výhodnější než belgické zdanění.

40. Belgičtí daňoví poplatníci, kteří využijí služeb poskytnutých osobami usazenými v členských státech, ve kterých je zdanění značně výhodnější než belgické zdanění, a kteří tak vykonají své právo na pasivní volný pohyb služeb, se tedy nacházejí v méně výhodné situaci než daňoví poplatníci, kteří této svobody nevyužili a omezují svou činnost na území členského státu zdanění. Dotčený belgický právní předpis má tedy vůči nim odrazující účinek. Tento předpis může být rovněž na překážku nabídce služeb od osob usazených v členských státech, jejichž zdanění je výhodnější než v Belgii, vůči daňovým poplatníkům, kteří jsou rezidenty v posledně uvedeném členském státě²³.

41. Nakonec, okolnost, že se rozdílné zacházení týká spíše procesních aspektů (jako je posílené důkazní břemeno) než hmotněprávních aspektů (jako je rozdíl v základu či sazbě daně), zjevně nemůže toto posouzení zpochybnit. Soudní dvůr již měl ostatně příležitost rozhodnout, že rozdíly procesního charakteru mohou představovat omezení nebo překážky určité svobodě²⁴.

19 — V tomto ohledu je třeba uvést, že předkládající soud pokládá Soudnímu dvoru výslovně otázku týkající se výkladu článku 49 ES (nyní článek 56 SFEU), který se týká volného pohybu služeb. S ohledem na povahu vztahů mezi dotčenými společnostmi ve věci v původním řízení (společná dceřiná společnost) však vyvstává otázka, zda se použijí jiná ustanovení Smlouvy, zejména články 43 ES (článek 49 SFEU) a 48 ES (článek 54 SFEU) týkající se svobody usazování v souladu s judikaturou vyplývající z rozsudku ze dne 13. dubna 2000, Baars (C-251/98, Recueil, s. I-2787); v tomto ohledu viz rovněž výše uvedený rozsudek SGI (body 23 až 37). S ohledem na výše uvedené znaky belgického právního předpisu, a jelikož tato otázka nebyla diskutována, bude uvedený předpis nicméně přezkoumán z hlediska ustanovení Smlouvy týkajících se volného pohybu služeb. Viz obdobně zejména rozsudek ze dne 12. září 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, Sb. rozh. s. I-7995, bod 33).

20 — Viz rozsudky ze dne 25. července 1991, Collectieve Antennevoorziening Gouda (C-288/89, Recueil, s. I-4007, bod 12) a ze dne 5. října 1994, Komise v. Francie (C-381/93, Recueil, s. I-5145, bod 16).

21 — Viz zejména výše uvedený rozsudek Komise v. Francie (bod 17); rozsudky ze dne 28. dubna 1998, Safir (C-118/96, Recueil, s. I-1897, bod 23) a Kohll (C-158/96, Recueil, s. I-1931, bod 33); ze dne 12. července 2001, Smits a Peerbooms (C-157/99, Recueil, s. I-5473, bod 61), jakož i ze dne 11. září 2007, Schwarz a Gootjes-Schwarz (C-76/05, Sb. rozh. s. I-6849, bod 67).

22 — Viz zejména rozsudky ze dne 31. ledna 1984, Luisi a Carbone (286/82 a 26/83, Recueil, s. 377); ze dne 26. října 1999, Eurowings Luftverkehr (C-294/97, Recueil, s. I-7447, bod 34); výše uvedený rozsudek FKP Scorpio Konzertproduktionen (bod 32), jakož i rozsudek ze dne 1. července 2010, Dijkman a Dijkman-Lavaleije (C-233/09, Sb. rozh. s. I-6649, bod 24).

23 — V tomto smyslu výše uvedené rozsudky Schwarz a Gootjes-Schwarz (bod 66); Komise v. Německo (bod 80), jakož i rozsudek ze dne 20. května 2010, Zanotti (C-56/09, Sb. rozh. s. I-4517, bod 41).

24 — Rozsudek ze dne 11. června 2009, X a Passenheim-van Schoot (C-155/08 a C-157/08, Sb. rozh. s. I-5093), pokud jde o prodlouženou lhůtu pro dodatečné vyměření daně z aktiv mimo členský stát zdanění.

42. Je však třeba uvést, že bylo namítáno²⁵, že dotčené rozdílné zacházení není diskriminační, jelikož poskytovatelé služeb-rezidenti a poskytovatelé služeb-nerezidenti nejsou objektivně ve stejné situaci z hlediska povinností daňových poplatníků týkajících se daňového dohledu²⁶.

43. Poskytovatelé služeb usazení v členském státě totiž podléhají dohledu daňové správy uvedeného členského státu. Tato daňová správa tedy může přímo kontrolovat, zda náklady odpočtené daňovým poplatníkem jako výdaje na dosažení příjmů odpovídají skutečným operacím. Naproti tomu, pokud jsou operace odůvodňující odpočet provedeny poskytovateli služeb usazenými v jiném členském státě, kontrola jejich skutečné povahy vyžaduje pomoc ze strany správy uvedeného členského státu. Za těchto podmínek je obvyklé, že je povinností daňového poplatníka, aby prokázal, že náklady, které zaučtoval, jsou skutečné.

44. Za účelem odmítnutí těchto tak říkajíc zásadních námitek nicméně stačí uvést, že odpovědi na ně bude možno nalézt v rámci následující fáze přezkumu, tedy z titulu odůvodnění, která mohou ospravedlňovat omezení volného pohybu služeb, a zejména odůvodnění vycházející z nutnosti zachovat účinnost daňového dohledu.

45. Belgický právní předpis tedy představuje omezení volného pohybu služeb ve smyslu článku 49 ES. Omezující vnitrostátní právní předpisy jsou nicméně přípustné za podmínky, že sledují legitimní cíl slučitelný se Smlouvou, jsou odůvodněny naléhavými důvody obecného zájmu, jsou způsobilé zaručit uskutečnění sledovaného cíle a nepřekračují meze toho, co je pro dosažení tohoto cíle nezbytné²⁷.

D – K naléhavým požadavkům, které mohou odůvodňovat omezení volného pohybu služeb

46. Pokud jde o odůvodnění dotčeného omezení, belgická, francouzská, portugalská vláda a vláda Spojeného království, jakož i Komise prohlašují, že je odůvodněno skutečnostmi, které spočívají v nutnosti bojovat proti daňovým únikům, jakož i nutností zachovat vyvážené rozdělení daňové pravomoci mezi všemi členskými státy²⁸. Francouzská a portugalská vláda mají navíc za to, že belgický právní předpis je rovněž odůvodněný nutností zajistit účinnost daňového dohledu.

47. Vzhledem k této pluralitě možných skutečností pro odůvodnění, které byly všechny skutečně připuštěny Soudním dvorem, je třeba v maximálním možném rozsahu určit účel, který mohl inspirovat belgického zákonodárce při koncepci dotčeného ustanovení.

48. Soudní dvůr uznal, že nutnost zachovat vyvážené rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členskými státy, rozdělení daňových pravomocí²⁹ nebo dělba daňové pravomoci³⁰ mezi členskými státy může představovat naléhavý důvod obecného zájmu, který může odůvodňovat překážku určitým svobodám³¹. Tato odůvodňující skutečnost může být zejména připuštěna, jestliže dotčený daňový režim

25 — Jedná se o hlavní linii argumentace portugalské vlády a rovněž o stanovisko belgické vlády.

26 — Jak podotýkají francouzská a portugalská vláda.

27 — Viz zejména rozsudky ze dne 31. března 1993, Kraus (C-19/92, Recueil, s. I-1663, bod 32); ze dne 5. července 2007, Komise v. Belgie (C-522/04, Sb. rozh. s. I-5701, bod 47), jakož i ze dne 4. prosince 2008, Jobra (C-330/07, Sb. rozh. s. I-9099, bod 27).

28 — Na základě výše uvedeného rozsudku SGI (body 66 a 69).

29 — Viz rozsudky ze dne 12. května 1998, Gilly (C-336/96, Recueil, s. I-2793, body 24 a 30); ze dne 21. září 1999, Saint-Gobain ZN (C-307/97, Recueil, s. I-6161, bod 57), jakož i ze dne 27. listopadu 2008, Papillon (C-418/07, Sb. rozh. s. I-8947, body 34 až 40).

30 — Viz rozsudek ze dne 26. června 2008, Burda (C-284/06, Sb. rozh. s. I-4571, bod 87).

31 — Soudní dvůr dosud připustil toto odůvodnění pouze v pěti případech: viz výše uvedené rozsudky Oy AA, Lidl Belgium a SGI, jakož i rozsudky ze dne 17. září 2009, Glaxo Wellcome (C-182/08, Sb. rozh. s. I-8591) a ze dne 25. února 2010, X Holding (C-337/08, Sb. rozh. s. I-1215).

Pokud jde o zamítnutí v oblasti svobody usazování, viz výše uvedené rozsudky Saint-Gobain ZN, Rewe Zentralfinanz, jakož i rozsudek ze dne 18. června 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, Sb. rozh. s. I-5145); v oblasti volného pohybu kapitálu, rozsudky ze dne 8. listopadu 2007, Amurta (C-379/05, Sb. rozh. s. I-9569); ze dne 19. listopadu 2009, Komise v. Itálie (C-540/07, Sb. rozh. s. I-10983), jakož i ze dne 3. června 2010, Komise v. Španělsko (C-487/08, Sb. rozh. s. I-4843); v oblasti volného pohybu služeb výše uvedený rozsudek Jobra.

má za cíl předcházet jednáním, která mohou ohrozit právo členského státu uplatňovat jeho daňovou pravomoc ve vztahu k činnostem vykonávaným na jeho území³². Jak však zdůraznil samotný Soudní dvůr³³, tato odůvodňující skutečnost byla akceptována pouze ve spojení s dalšími odůvodňujícími skutečnostmi³⁴.

49. Z tohoto důvodu belgická vláda v tomto ohledu konkrétně tvrdila s odkazem na rozsudek Oy AA³⁵, že článek 54 CIR 1992 je odůvodněný nutností zachovat vyvážené rozdělení daňové pravomoci mezi členskými státy a současně bojovat proti daňovým únikům³⁶. Relevance odůvodnění vycházejícího z vyváženého rozdělení daňové pravomoci však musí být ve věci v původním řízení odmítnuta.

50. Cílem článku 54 CIR 1992 totiž není – přinejmenším pokud jde o jeho doslovné znění – umožnit Belgii, aby si zachovala daňové příjmy, o které by mohla přijít. Nelze opomenout, že se toto ustanovení týká osob, které jsou a které mohou být pouze daňovými poplatníky v Belgii, a jeho cílem je pouze zajistit, aby byly odpočty u daní z jejich příjmů odůvodněné. Pokud jde o zisk odpovídající uvedeným odměnám, tedy neprovádí rozdělení daňové pravomoci dotčených členských států³⁷. Tím přirozeně není vyloučeno, že by nepřímým důsledkem tohoto ustanovení mohlo být odrazení belgických daňových poplatníků od využívání poskytovatelů služeb usazených v jiných členských státech, a v důsledku toho by se v konečném výsledku mohlo dotýkat rozdělení daňových příjmů mezi uvedenými členskými státy a Belgií. Tento případný nepřímý důsledek však neumožňuje mít za to, že je belgický právní předpis odůvodněný nutností zaručit vyvážené rozdělení daňové pravomoci mezi členskými státy.

51. Závěrem se nelze domnívat, že by pouhý výkon *pasivního* volného pohybu služeb³⁸ belgickými daňovými poplatníky mohl být podobný jednání, které by mohlo ohrozit právo Belgie vykonávat svou daňovou pravomoc, neboť jinak by byla tato svoboda zbavena svého obsahu³⁹.

52. Zbývá tedy přezkoumat, zda belgický právní předpis může být odůvodněn nutností zachovat účinnost daňového dohledu a bojem proti daňovým podvodům, únikům nebo zneužívání.

53. Je sice pravda, že Soudní dvůr uznal, že nutnost zachovat účinnost daňového dohledu může jako taková představovat naléhavý důvod obecného zájmu⁴⁰, který může odůvodňovat omezení určitých svobod. Je přitom jasné, že článek 54 CIR 1992 posiluje dohled správy nad výdaji na dosažení příjmů, které lze odpočíst od daně z příjmů.

32 — Výše uvedený rozsudek Oy AA (bod 54), odkazující na výše uvedený rozsudek Rewe Zentralfinanz (bod 42), který sám odkazuje na výše uvedené rozsudky Marks & Spencer (bod 46) a Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas (body 55 a 56).

33 — Viz výše uvedené rozsudky Rewe Zentralfinanz (bod 41), jakož i Oy AA (bod 51).

34 — Viz výše uvedený rozsudek Marks & Spencer (body 43 a 51).

35 — Uvedený výše, bod 51 a násl.

36 — Viz výše uvedený rozsudek SGI (bod 66).

37 — Viz výše uvedené rozsudky Rewe Zentralfinanz (bod 42), jakož i Jobra (bod 33).

38 — Podle terminologie zejména použité generálními advokáty Stix-Hackl v bodě 53 jejího stanoviska ve věci Lindmann (rozsudek ze dne 13. listopadu 2003, C-42/02, Recueil, s. I-13519) a Kokott v bodě 35 jejího stanoviska ve věci Presidente del Consiglio dei Ministri (rozsudek ze dne 17. listopadu 2009, C-169/08, Sb. rozh. s. 10821).

39 — Viz výše uvedený rozsudek Rewe Zentralfinanz (bod 43).

40 — Viz zejména rozsudky ze dne 20. února 1979, Rewe-Zentral, zvaný „Cassis de Dijon“ (120/78, Recueil, s. 649, bod 8); ze dne 15. května 1997, Futura Participations a Singer (C-250/95, Recueil, s. I-2471, bod 31); ze dne 8. července 1999, Baxter a další (C-254/97, Recueil, s. I-4809, bod 18); ze dne 10. března 2005, Laboratoires Fournier (C-39/04, Sb. rozh. s. I-2057, bod 24); ze dne 14. září 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, Sb. rozh. s. I-8203, bod 47); ze dne 26. října 2010, Schmelz (C-97/09, Sb. rozh. s. I-10465, bod 57), jakož i ze dne 30. června 2011, Meilicke a další (C-262/09, Sb. rozh. s. I-5669, bod 41).

54. Primárním cílem článku 54 CIR 1992 je přesto bojovat proti daňovým podvodům a únikům nebo zneužívání a konkrétněji chránit belgický stát před uplatňováním výdajů na dosažení příjmů, které nemají skutečnou, opravdovou a obvyklou povahu. Vnitrostátní zákonodárce vede tento boj zjevně tak, že posiluje dohled nad odpočty a s výhradou výjimek dokonce vylučuje možnost provádění odpočtů. Oprávněnost belgického právního předpisu je ovšem třeba přezkoumat především jakožto nástroje pro boj proti daňovým podvodům ze strany belgických daňových poplatníků⁴¹.

55. V projednávané věci lze připustit, že by belgický právní předpis mohl být odůvodněn nutností bojovat proti některým formám daňových úniků, a konkrétně odhalováním praktik v podobě odměn za fiktivní plnění nebo neobvyklých odměn za skutečná plnění, které – uváděny jako výdaje na dosažení příjmů, jež lze jako takové odpočítat od částky daně z příjmů v Belgii – mohou z důvodu jejich zneužívající povahy představovat nepřímý zásah do výkonu daňové pravomoci dotčeného členského státu ve vztahu k činnostem uskutečněným na jeho území.

56. Boj proti daňovým únikům, podvodům nebo zneužívání tak představuje těžiště zvláštního režimu zavedeného článkem 54 CIR 1992, a jedná se tedy o odůvodnění, s přihlédnutím k němuž je třeba přezkoumat přiměřenost belgického právního předpisu – nebo dále podmínek jeho konkrétního a účinného uplatňování.

57. Soudní dvůr v tomto ohledu opakovaně prohlásil, že omezení volného pohybu služeb může být odůvodněno nutností bojovat proti riziku daňových úniků⁴² a obecně nutností předcházet zneužívajícím praktikám⁴³, nicméně pouze za podmínky, že splňuje kritérium specifčnosti.

58. Omezující vnitrostátní právní předpis splňuje podmínku specifčnosti, pokud se specificky týká čistě vykonstruovaných operací postrádajících hospodářskou podstatu, které se uskutečňují pouze za účelem dosažení daňového zvýhodnění, vyhnutí se dani nebo dále obcházení vnitrostátního daňového zákona nebo vyhnutí se použití takového zákona⁴⁴ nebo také má-li za specifický cíl vyloučit z daňového zvýhodnění, které stanoví, čistě vykonstruované operace, jejichž účelem je použití tohoto předpisu obejít⁴⁵.

59. Jak bylo uvedeno výše v rámci znaků belgického právního předpisu, tento předpis ukládá všem daňovým poplatníkům povinnost předložit důkaz o skutečné povaze operací, za něž lze odměnu odpočítat z daně z příjmů z titulu výdajů na dosažení příjmů. Tento požadavek, který lze považovat za základní pro získání jakéhokoliv daňového zvýhodnění, a tedy sám o sobě za způsobilý zaručit uskutečnění sledovaných cílů, však není dotčen ve věci v původním řízení.

41 — Předkládající soud ve svém předkládacím rozhodnutí rovněž poukázal na otázku dopadu směrnice Rady 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní (Úř. věst. L 336, s. 15; Zvl. vyd. 09/01, s. 63) na posouzení odůvodnění belgického právního předpisu. Nicméně, aniž bych na tomto místě provedl důkladný přezkum otázky, není jisté, že se směrnice 77/799 zjevně použije v případě jako je případ ve věci v původním řízení s ohledem na její články 2 a 8, jakož i judikaturu Soudního dvora. Srovnej zejména výše uvedené rozsudky Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas (body 70 a 71), X a Passenheim-van Schoot (body 65 až 67), jakož i Persche (body 61 a násl.). Viz rovněž rozsudek ze dne 27. září 2007, Twoh International (C-184/05, Sb. rozh. s. I-7897, bod 32).

42 — Viz rozsudky ze dne 16. července 1998, ICI (C-264/96, Recueil, s. I-4695, bod 26); ze dne 12. prosince 2002, Lankhorst-Hohorst (C-324/00, Recueil, s. I-11779, bod 37), jakož i rozsudek ze dne 11. března 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, Recueil, s. I-2409, bod 50).

43 — Viz výše uvedené rozsudky Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas (body 51 a 55), Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (bod 74), Jobra (bod 35), jakož i rozsudek ze dne 22. prosince 2010, Tankreederei I (C-287/10, Sb. rozh. s. I-14233, bod 28).

44 — Viz zejména výše uvedené rozsudky Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas (bod 55), Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (bod 74), Jobra (bod 35), Aberdeen Property Fininvest Alpha (bod 64), Glaxo Wellcome (bod 89), Tankreederei I (bod 28), jakož i rozsudek ze dne 10. února 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen (C-436/08 a C-437/08, Sb. rozh. s. I-305, bod 165).

45 — Viz zejména výše uvedené rozsudky ICI (bod 26), Lankhorst-Hohorst (bod 37), de Lasteyrie du Saillant (bod 50), Marks & Spencer (bod 57) a Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (bod 79), jakož i rozsudek ze dne 21. listopadu 2002, X a Y (C-436/00, Recueil, s. I-10829, bod 61).

60. Otázkou, kterou belgický právní předpis vznáší, je otázka, zda povinnost, aby daňoví poplatníci, kteří hodlají odpočítat od daně z příjmů z titulu výdajů na dosažení příjmů odměnu za služby poskytnuté osobami usazenými v členských státech, ve kterých je zdanění značně výhodnější, než je belgické zdanění, předložili důkaz o opravdovosti operací a o obvyklosti odměn za tyto operace, je odůvodněná a za předpokladu, že je způsobilá k uskutečnění takto definovaných cílů, zda nepřekračuje meze toho, co je pro dosažení tohoto cíle nezbytné.

61. Oba požadavky stanovené článkem 54 CIR 1992, a sice předložení důkazu o opravdovosti operací a o obvyklosti příslušných odměn, lze v zásadě považovat za způsobilé k dosažení stanovených cílů boje proti daňovým únikům, podvodům nebo zneužívání.

62. Cílem požadavku, aby daňoví poplatníci, kteří hodlají využít daňové výhody, jako je odpočet výdajů na dosažení příjmů dotčených ve věci v původním řízení, předložili důkazy prokazující, že uvedené výdaje odpovídají opravdovým operacím a jsou v obvyklých mezích, je totiž nepochybně zabránit tomu, aby uvedení daňoví poplatníci snižovali svůj zdanitelný příjem prostřednictvím fiktivních nebo neobvykle vysokých faktur⁴⁶.

63. Tyto požadavky tedy mohou nepochybně přispět k boji proti daňovým podvodům a únikům, jakož i proti zneužívání. Jak zdůraznila portugalská vláda ve svém vyjádření, tyto požadavky mohou mimoto odrazovat daňové poplatníky od podvodných praktik spočívajících v simulaci nebo nadsazování, prohlášeních o fiktivních operacích či operacích s navýšenou fakturovanou cenou.

64. Nakonec však zbývá ověřit, zda tyto požadavky nepřesahují meze toho, co je nezbytné pro dosažení sledovaných cílů.

E – K přiměřenosti belgického právního předpisu

65. Proto, abych mohl provést celkové posouzení přiměřenosti belgického právního předpisu, navrhuji odlišit jednotlivé podmínky stanovené článkem 54 CIR 1992. Tyto podmínky lze rozdělit do dvou skupin, přičemž první skupina zahrnuje podmínky, které mohou být předmětem výkladu a použití belgickou daňovou správou pod dohledem příslušných vnitrostátních soudů, zda jsou v souladu s požadavky na volný pohyb služeb ve smyslu článku 49 ES, a druhá skupina zahrnuje podmínky, které nemohou být předmětem takového slučitelného výkladu a použití.

66. Článek 54 CIR 1992 především tím, že ukládá daňovému poplatníkovi povinnost předložit důkaz o opravdovosti přeshraničního poskytnutí služeb a o obvyklosti odměny za tato poskytnutí, stanoví dvě podmínky doplňující podmínky stanovené článkem 49 CIR 1992, který stanoví obecný režim. Nezdá se však, že by tyto podmínky byly samy o sobě nepřiměřené z hlediska sledovaného cíle boje proti daňovým podvodům a únikům za podmínky, že jsou skutečně předmětem výkladu a uváženého použití daňovou správou a vnitrostátními soudy, a to i pokud by se lišily od podmínek stanovených zejména ustanoveními čl. 53 bodu 10 CIR 1992.

46 — Jak Komise a belgická vláda zdůraznily ve svých vyjádřeních, z přípravných prací zákona, které byly základem pro článek 54 CIR 1992, vyplývá, že toto ustanovení mělo zabránit jednáním, kterým belgické společnosti fiktivně snižovaly svůj zdanitelný základ tím, že platily odměny za neexistující služby poskytnuté společnostmi, které využívaly zvýhodněný daňový režim.

67. Dále, ačkoli je pravda, že článek 54 CIR 1992 výslovně nezaručuje⁴⁷, že je právo na odpočet zamítnuto – bylo-li zjištěno, že odměna za přeshraniční službu není obvyklá – pouze pro tu část, která překračuje to, co by bylo dohodnuto za obvyklých podmínek hospodářské soutěže⁴⁸, zdá se mi nicméně, že se praxe soudů v tomto ohledu vyvinula⁴⁹. Rovněž v tomto ohledu lze tedy belgický právní předpis považovat za zcela slučitelný s článkem 49 ES s tou výhradou, že daňová správa a vnitrostátní soudy zamítají odpočet pouze v mezích stanovených výše uvedenou judikaturou Soudního dvora⁵⁰.

68. Na základě stejného uvažování lze mít nakonec rovněž za to, že je věcí předkládajícího soudu, aby zajistil, že povinnost uložená daňovému poplatníkovi, která spočívá v přesvědčení daňového úředníka o skutečnosti a opravdovosti dotčených operací, je použita uváženě, případně tak, že vymezí rámec výkonu této posuzovací pravomoci. Jak zdůraznila Komise při jednání, dohled správy nad skutečnou a opravdovou povahou operací musí být v tomto ohledu omezen zákazem jakéhokoliv vměšování se do řízení podniku.

69. Pokud by se měly obtíže, které vyvolává článek 54 CIR 1992, omezit na tyto tři skutečnosti, bylo by tak možné dospět k závěru, že s výhradou ověření, která je povinen provést předkládající soud, výkladu a použití vnitrostátního práva s přihlédnutím k unijnímu právu je belgický právní předpis přiměřený z hlediska hlavního cíle, který sleduje. Ustanovení článku 54 CIR 1992 však vznášejí další obtíže, které není možné ponechat bez povšimnutí.

70. Hlavním problémem, který vznášejí článek 54 CIR 1992 z hlediska volného pohybu služeb ve smyslu článku 49 ES, je nedostatek jeho specifity, nebo jinak řečeno, univerzálnost jeho působnosti.

71. Jak bylo totiž zdůrazněno výše, článek 54 CIR 1992 ukládá, aby belgičtí daňoví poplatníci, kteří hodlají využít odpočet odměny za služby poskytnuté subjekty usazenými v jiných členských státech, ve kterých je zdanění značně výhodnější než belgické zdanění, jako výdaje na dosažení příjmů, systematicky odůvodňovali opravdovost všech takto uskutečněných operací a obvyklost všech příslušných odměn, aniž existuje objektivní podezření na daňový podvod nebo zneužívání. Tím článek 54 CIR 1992 zprošťuje belgickou daňovou správu jakékoli povinnosti poskytnout alespoň neúplný důkaz o daňových podvodech, únicích nebo zneužití a stanoví obecné podezření na daňové podvody⁵¹, obecnou domněnku o daňových podvodech, únicích nebo zneužívajících praktikách⁵².

72. V tomto ohledu je jasné, že pokud by se článek 54 CIR 1992 použil pouze za zvláštních okolností jako v případech, ve kterých existuje vztah závislosti⁵³ mezi belgickým daňovým poplatníkem a poskytovatelem služeb usazeným v členském státě, ve kterém je zdanění značně výhodnější než belgické zdanění, bylo by snazší konstatovat, že nepřekračuje meze toho, co je nezbytné pro dosažení

47 — Z čísla 54/28 výše uvedeného komentáře k CIR 1992, které cituje starý rozsudek (Cour de cassation, 12. února 1963, SA Oftri, Bull. 411, s. 1758), zejména vyplývá, že je-li prokázána neobvyklost určitého výdaje, z obecných výdajů je třeba zamítnout celý výdaj, a nikoliv jen jeho neobvyklou část.

48 — Zásada úplné hospodářské soutěže totiž představuje vhodné kritérium pro rozlišení vykonstruované výše skutečných hospodářských operací, pokud použijí výraz použitý generálním advokátem Geelhoedem v bodě 66 jeho stanoviska ve výše uvedené věci Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation a generální advokátkou Kokott v bodě 68 jejího stanoviska ve výše uvedené věci SGI. Pokud jde o provádění této zásady, viz konkrétněji výše uvedený rozsudek SGI (body 71 a 72). Viz rovněž sdělení Komise Radě, Evropskému parlamentu a Evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru ze dne 10. prosince 2007, Použití opatření proti zneužívání daňového systému v oblasti přímého zdanění – uvnitř EU a ve vztahu ke třetím zemím [KOM(2007) 785 v konečném znění, s. 5 a 6].

49 — Což tvrdí Komise s odkazem na rozsudek Cour de cassation ze dne 27. listopadu 1966, který přehodnotil řešení přijaté v rozsudku ze dne 12. února 1963.

50 — Pokud jde o konkrétní příklad výhrady výkladu, viz zejména výše uvedený rozsudek SGI (bod 75).

51 — Viz rozsudek ze dne 9. července 2009, Komise v. Španělsko (C-397/07, Sb. rozh. s. I-6029, bod 30).

52 — Viz mimo jiné výše uvedené rozsudky Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas (bod 50), ICI (bod 26), X a Y (bod 62), jakož i rozsudek ze dne 11. října 2007, ELISA (C-451/05, Sb. rozh. s. I-8251, bod 91).

53 — V projednávané věci z čísla 54/26 výše uvedeného komentáře k CIR 1992 vyplývá, že se článek 54 CIR 1992 použije bez ohledu na jakýkoliv vztah závislosti mezi poskytovatelem a příjemcem služeb, jak uvedla společnost SIAT při jednání.

hlavního cíle, který legitimně sleduje⁵⁴. Je rovněž jasné, že se článek 54 CIR 1992 použije za takových okolností, což přísluší určit předkládajícímu soudu. Nicméně právě existence vztahu závislosti je pouze okolností, jejíž případná existence v určitém případě neumožňuje relativizovat univerzálnost působnosti článku 54 CIR 1992 z důvodu nedostatku jeho specifčnosti.

73. Situace belgického daňového poplatníka je mimoto komplikována okolností, že tento poplatník nemá žádnou informaci o tom, co znamená, že zdanění členského státu je značně výhodnější než belgické zdanění. Je tedy nucen sám posoudit, hodlá-li využít služeb od osoby usazené v jiném členském státě, zda zdanění uvedeného členského státu je značně výhodnější než belgické zdanění, aby určil, který režim odpočtu výdajů na dosažení příjmů se na něj vztahuje, což jej uvádí do situace právní nejistoty. K tomu se přidává skutečnost, že je obzvláště obtížné přesně určit situace, na které se má použití příslovce „značně“ vztahovat. Je sice pravda, že obtíž vyvolaná touto právní nejistotou by mohla být odstraněna, pokud by belgická daňová správa byla schopna vypracovat seznam daňových režimů značně výhodnějších než belgický režim, které mohou spadat do působnosti článku 54 CIR 1992. V uplatňované praxi tomu však není. Mimoto se v každém případě zdá obzvláště obtížné určit všechna možná použití takového ustanovení.

74. Závěrem se domnívám, že i když je možné konstatovat, že některé ze zvláštností předmětného belgického právního předpisu jsou slučitelné, tento předpis jako celek zavádí nepřiměřené, a tím i neodůvodněné omezení volného pohybu služeb.

VI – Závěry

75. V důsledku toho navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na předběžnou otázku položenou Cour de cassation následovně:

„Článek 49 ES musí být vykládán v tom smyslu, že brání takovému ustanovení právního předpisu členského státu, jako je článek 54 belgického zákoníku o daních z příjmů z roku 1992, o který jde ve věci v původním řízení, podle něhož výdaje na dosažení příjmů nejsou odpočitatelné od daně z příjmů za okolností, kdy odpovídají odměně za služby poskytnuté osobou usazenou v jiném členském státě, v němž tato osoba nepodléhá dani z příjmů nebo v něm podléhá značně výhodnějšímu režimu zdanění, než je režim v členském státě zdanění, ledaže daňový poplatník prokáže, že tato odměna odpovídá skutečným a opravdovým operacím a že nepřekračuje obvyklé meze, třebaže výdaje na dosažení příjmů jsou v zásadě odpočitatelné od daně z příjmů, když takové okolnosti neexistují.“

54 — Jak Komise zdůraznila ve svém výše uvedeném sdělení ze dne 10. prosince 2007 „vnitrostátní předpisy proti zneužívání daňového systému mohou obsahovat bezpečná kritéria k zaměření na situace, ve kterých je pravděpodobnost zneužívání vyšší“. Dodává, že „stanovení rozumných presumpčních kritérií přispívá k vyváženému použití vnitrostátních opatření proti zneužití daňového systému, což je v zájmu jak právní jistoty pro daňové poplatníky, tak proveditelnosti pro daňovou správu“. Jak zdůrazňuje dále, nadále platí, že předpisy proti zneužívání daňového systému nesmí mít příliš široký rámec, ale musí být zaměřené na situace neexistence obchodního opodstatnění.