Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 4 lipca 2013 r.*

Przepisy podatkowe — Podatek dochodowy od osób prawnych — Odliczenie na kapitał wysokiego ryzyka — Fikcyjne odsetki — Zmniejszenie kwoty podlegającej odliczeniu dla spółek posiadających zakłady za granicą, których dochody są zwolnione na podstawie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania

W sprawie C-350/11

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (Belgia) postanowieniem z dnia 24 czerwca 2011 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 4 lipca 2011 r., w postępowaniu:

Argenta Spaarbank NV

przeciwko

Belgische Staat,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: A. Tizzano, prezes izby, M. Ilešič, E. Levits (sprawozdawca), J.J. Kasel i M. Safjan, sędziowie,

rzecznik generalny: P. Mengozzi,

sekretarz: M. Ferreira, główny administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 12 lipca 2012 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu Argenta Spaarbank NV przez K. Morbéego, K. Van Duyse'a, oraz F. Smeta, advocaten,

— w imieniu rządu belgijskiego przez M. Jacobs oraz J.C. Halleux, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu Komisji Europejskiej przez W. Möllsa oraz W. Roelsa, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 19 września 2012 r.,

wydaje następujący

* Język postępowania: niderlandzki.

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 49 TFUE.

2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu pomiędzy Argenta Spaarbank NV (zwaną dalej „Argentą") a Belgische Staat (państwem belgijskim) w przedmiocie obliczenia odliczenia na kapitał wysokiego ryzyka za rok podatkowy odpowiadający 2008 r.

Ramy prawne

Prawo belgijskie

3 Odliczenie na kapitał wysokiego ryzyka zostało wprowadzone w systemie mającym zastosowanie do podatku dochodowego ustawą z dnia 22 czerwca 2005 r. w sprawie odliczenia podatkowego na kapitał wysokiego ryzyka (*Moniteur belge* z dnia 30 czerwca 2005 r., s. 30077). Odliczenie to jest zawarte w art. 205a–205h i 236 kodeksu podatków dochodowych z 1992 r. (zwanego dalej „CIR 1992").

4 Jak wynika z uzasadnienia do owej ustawy, jej celem jest w szczególności zmniejszenie różnicy w traktowaniu pod względem podatkowym między finansowaniem spółek z kapitału pożyczkowego, od którego odsetki podlegają w pełni odliczeniu do celów podatkowych, a finansowaniem z kapitałów własnych (kapitałów wysokiego ryzyka), od których odsetki były w pełni opodatkowane, oraz zwiększenie wskaźnika wypłacalności spółek, przy czym wprowadzenie odliczenia na kapitał wysokiego ryzyka wpisuje się w ramy ogólnego celu, jakim jest poprawa konkurencyjności gospodarki belgijskiej.

5 Odliczenie na kapitał wysokiego ryzyka, zwane również „odliczeniem z tytułu fikcyjnych odsetek", polega na odliczeniu od podstawy podatku dochodowego od osób prawnych procentu kapitałów własnych danej spółki.

6 Zgodnie z art. 205c ust. 1 CIR 1992 odliczenie na kapitał wysokiego ryzyka jest równe kwocie kapitału wysokiego ryzyka, określonej zgodnie z art. 205b CIR 1992, pomnożonej przez stopę ustaloną w następnych ustępach tego art. 205b.

7 Przepis art. 205b ust. 1 akapit pierwszy CIR 1992 stanowi, że w celu określenia odliczenia na kapitał wysokiego ryzyka dla okresu rozliczeniowego kapitał wysokiego ryzyka, który należy uwzględnić, odpowiada, z zastrzeżeniem postanowień ust. 2–7 tego art. 205b, kwocie kapitału własnego spółki na koniec poprzedniego okresu rozliczeniowego, ustalonego zgodnie z przepisami o rachunkowości oraz z rocznymi sprawozdaniami finansowymi, zawartymi w bilansie. Wskazane ust. 2–7 wymieniają przypadki, w których wysokość kapitału własnego powinna zostać poddana korektom, w następstwie których oblicza się kwotę odliczenia na kapitał wysokiego ryzyka.

8 W szczególności, zgodnie z postanowieniami art. 205b ust. 2 CIR 1992, kapitał wysokiego ryzyka określony zgodnie z art. 205b ust. 1 CIR 1992 pomniejsza się o wartość aktywów netto zakładów stałych, których dochody są zwolnione od opodatkowania na mocy umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.

9 Zgodnie z art. 205d CIR 1992, w przypadku braku zysku za okres rozliczeniowy, dla którego można dokonać odliczenia na kapitał wysokiego ryzyka, zwolnienie nieprzyznane za ten okres może być sukcesywnie przenoszone na zyski następnych siedmiu lat.

Umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania zawarta pomiędzy Królestwem Belgii i Królestwem Niderlandów

10 Artykuł 7 ust. 1–3 umowy zawartej w dniu 5 czerwca 2001 r. pomiędzy Królestwem Belgii i Królestwem Niderlandów o unikaniu podwójnego opodatkowania i zapobieganiu unikaniu opodatkowania w dziedzinie podatków od dochodu i majątku (*Moniteur belge* z dnia 20 grudnia 2002 r., s. 57533, zwanej dalej „umową belgijsko-niderlandzką") stanowi:

„1. Dochody przedsiębiorstwa jednego umawiającego się państwa podlegają opodatkowaniu tylko w tym państwie, chyba że przedsiębiorstwo to prowadzi działalność w drugim umawiającym się państwie za pośrednictwem stałego zakładu zlokalizowanego w tym państwie. Jeśli przedsiębiorstwo prowadzi taką działalność, to dochody takiego zakładu są opodatkowane w drugim państwie, ale tylko w takim zakresie, w jakim można je przypisać temu stałemu zakładowi.

2. Z zastrzeżeniem ust. 3, jeżeli przedsiębiorstwo umawiającego się państwa wykonuje działalność w drugim umawiającym się państwie za pośrednictwem stałego zakładu zlokalizowanego w tym państwie, to w każdym umawiającym się państwie należy przypisać takiemu zakładowi takie zyski, jakie mógłby on osiągnąć, gdyby wykonywał taką samą lub podobną działalność w takich samych lub podobnych warunkach jako samodzielne przedsiębiorstwo i był całkowicie niezależny w stosunkach z przedsiębiorstwem, którego jest zakładem.

3. Przy ustalaniu zysków stałego zakładu dopuszcza się odliczanie nakładów ponoszonych dla tego zakładu, włącznie z kosztami zarządzania i ogólnymi kosztami administracyjnymi, niezależnie od tego, czy powstały w tym państwie, w którym położony jest zakład, czy gdzie indziej".

11 Artykuł 23 ust. 1 umowy belgijsko-niderlandzkiej przewiduje:

„W odniesieniu do Belgii podwójnego opodatkowania unikać się będzie w sposób następujący:

a) jeżeli osoba będąca rezydentem Belgii uzyskuje dochody inne niż dywidendy, odsetki lub należności, o których mowa w art. 12 ust. 5, lub posiada składniki majątku, które są opodatkowane w Niderlandach na mocy niniejszej umowy, Belgia zwalnia od opodatkowania rzeczone dochody lub majątek, ale aby obliczyć kwotę podatków od pozostałych dochodów lub majątku tego rezydenta, może zastosować stawkę taką samą, jak gdyby odnośne dochody i majątek nie zostały objęte zwolnieniem.

[...]".

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

12 Argenta, spółka mająca siedzibę w Belgii, jest opodatkowana podatkiem dochodowym od osób prawnych w tym państwie członkowskim. Posiada ona stały zakład w Niderlandach, którego dochody są zwolnione z podatku w Belgii na mocy umowy belgijsko-niderlandzkiej.

13 Za rok podatkowy odpowiadający 2008 r. Argenta wniosła o skorzystanie z odliczenia na kapitał wysokiego ryzyka na podstawie art. 205a–205h CIR 1992.

14 W dniu 19 listopada 2008 r. zostało określone opodatkowanie Argenty z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych za rzeczony rok podatkowy. W ramach obliczenia tego opodatkowania, w oparciu o art. 205b ust. 2 CIR 1992 belgijski organ podatkowy nie uwzględnił wartości netto aktywów zakładu stałego, który Argenta posiada w Niderlandach, przy ustalaniu wysokości kapitału wysokiego ryzyka, który stanowi podstawę odliczenia na kapitał wysokiego ryzyka.

15 Odwołanie wniesione przez Argentę w dniu 20 maja 2009 r. od tego opodatkowania zostało oddalone przez rzeczony organ w dniu 7 września 2009 r.

16 Uznając, że art. 205b ust. 2 CIR 1992 stanowi naruszenie swobody przedsiębiorczości przewidzianej w art. 49 TFUE, ponieważ inwestycje realizowane w zakładzie stałym znajdującym się w państwie członkowskim, z którym Królestwo Belgii zawarło umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania, nie uprawniają do odliczenia na kapitał wysokiego ryzyka, podczas gdy podobne inwestycje dokonane w zakładzie znajdującym się w Belgii uprawniają do takiego odliczenia, w dniu 4 grudnia 2009 r. Argenta wniosła skargę na tę decyzję do sądu odsyłającego.

17 W tych okolicznościach rzeczony sąd postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. [49 TFUE] sprzeciwia się krajowej regulacji podatkowej, na podstawie której przy ustalaniu zysku podlegającego opodatkowaniu spółka podlegająca nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Belgii nie może zastosować odliczenia na venture capital [kapitał wysokiego ryzyka] w wysokości dodatniej różnicy między wartością księgową netto aktywów oddziałów [zakładów], jakie posiada w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej, a całością pasywów, które mogą być przypisane tym oddziałom [zakładom], podczas gdy może ona zastosować owo odliczenie, gdy rzeczona dodatnia różnica może być przypisana stałemu zakładowi położonemu w Belgii?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

18 Poprzez swoje pytanie sąd odsyłający dąży do ustalenia, czy art. 49 TFUE należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on regulacji krajowej, na podstawie której przy obliczaniu odliczenia przyznanego spółce podlegającej nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w jednym państwie członkowskim wartość netto aktywów zakładu stałego znajdującego się w innym państwie członkowskim nie jest uwzględniana, jeżeli zyski rzeczonego zakładu nie są opodatkowane w pierwszym państwie członkowskim na mocy umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, podczas gdy aktywa przypisane zakładowi stałemu znajdującemu się na terytorium pierwszego państwa członkowskiego są uwzględniane w tym celu.

19 Jak wynika z utrwalonego orzecznictwa, swoboda przedsiębiorczości, którą art. 49 TFUE przyznaje obywatelom Unii i która oznacza dla nich dostęp do działalności na własny rachunek oraz możliwość jej wykonywania, jak również prawo tworzenia i zarządzania przedsiębiorstwami na tych samych warunkach co określone przez ustawodawstwo państwa członkowskiego położenia zakładu dla jego obywateli, obejmuje, zgodnie z art. 54 TFUE, przysługujące spółkom utworzonym zgodnie z ustawodawstwem państwa członkowskiego i mającym statutową siedzibę, zarząd lub główny zakład na terytorium Unii Europejskiej prawo wykonywania działalności w danym państwie członkowskim za pośrednictwem spółki zależnej, oddziału lub agencji (zob. wyrok z dnia 15 września 2011 r. w sprawie C-310/09 Accor, Zb.Orz. s. I-8115, pkt 39 i przytoczone tam orzecznictwo).

20 Nawet jeśli brzmienie postanowień traktatu FUE odnoszących się do swobody przedsiębiorczości wskazuje, że mają na celu zapewnienie możliwości korzystania z traktowania krajowego w przyjmującym państwie członkowskim, to jednocześnie stoją one na przeszkodzie temu, aby państwo członkowskie pochodzenia utrudniało podejmowanie działalności w innym państwie członkowskim przez swego obywatela lub spółkę utworzoną zgodnie z jego ustawodawstwem (ww. wyrok w sprawie Accor, pkt 40 i przytoczone tam orzecznictwo).

21 Zasady te znajdują również zastosowanie w sytuacji, gdy spółka mająca siedzibę w państwie członkowskim wykonuje działalność w innym państwie członkowskim za pośrednictwem zakładu stałego (wyrok z dnia 15 maja 2008 r. w sprawie C-414/06 Lidl Belgium, Zb.Orz. s. I-3601, pkt 20).

22 W postępowaniu głównym bezsporne jest, że na potrzeby obliczenia odliczenia na kapitał wysokiego ryzyka omawiane przepisy ustanawiają odmienne traktowanie aktywów zakładów stałych znajdujących się w państwie członkowskim innym niż Królestwo Belgii, których dochody nie są opodatkowane w Belgii, i aktywów zakładów stałych znajdujących się w tym ostatnim państwie członkowskim.

23 Aktywa przypisane zakładom stałym znajdującym się w państwie członkowskim innym niż Królestwo Belgii, których dochody nie są opodatkowane w Belgii, nie są bowiem brane pod uwagę przy obliczaniu kapitału wysokiego ryzyka służącego za podstawę obliczenia odliczenia będącego przedmiotem postępowania głównego, podczas gdy aktywa przypisane zakładom stałym znajdującym się w Belgii są brane pod uwagę w tym celu.

24 Jak stwierdził rzecznik generalny w pkt 33 opinii, uwzględnienie aktywów zakładu stałego przy obliczaniu odliczenia na kapitał wysokiego ryzyka spółki podlegającej opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych w Belgii stanowi korzyść podatkową, ponieważ uwzględnienie to przyczynia się do obniżenia efektywnej stawki podatku dochodowego od osób prawnych, jaki powinna zapłacić ta spółka w rzeczonym państwie członkowskim.

25 Takiej korzyści podatkowej odmawia się tymczasem, jeżeli stały zakład spółki będącej rezydentem w Belgii znajduje się w innym państwie członkowskim i korzysta ze zwolnienia swoich dochodów na mocy umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej między Królestwem Belgii i tym innym państwem członkowskim.

26 Rząd belgijski podnosi w tym względzie, że odmienne traktowanie wynikające z przepisów krajowych będących przedmiotem postępowania głównego nie stanowi jednak ograniczenia swobody przedsiębiorczości, jako że, po pierwsze, to odmienne traktowanie nie powoduje niekorzystnych skutków dla spółki posiadającej zakład stały w państwie członkowskim innym niż Królestwo Belgii, a po drugie, że gdyby należało stwierdzić istnienie takich niekorzystnych skutków, wynikałyby one z równoległego wykonywania kompetencji podatkowych przez kilka państw członkowskich.

27 Rząd ten jest zdania, że nawet przy uwzględnieniu aktywów zakładu stałego znajdującego się w państwie członkowskim innym niż Królestwo Belgii skutek podatkowy dla głównej spółki będącej rezydentem nie mógłby być złagodzony. Według tego rządu, w odniesieniu do zagranicznych zakładów stałych niepodlegających zwolnieniu na mocy umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, odliczenie na kapitał wysokiego ryzyka jest bowiem obliczane oddzielnie, w stosunku do aktywów przypisanych stałemu zakładowi, i stosowane w drodze pierwszeństwa do zysków osiąganych przez ów zakład. Rząd belgijski wnioskuje z tego przez analogię, że gdyby należało uwzględnić aktywa stałego zakładu znajdującego się w państwie członkowskim innym niż Królestwo Belgii i którego dochody są zwolnione na mocy umowy, odliczenie na kapitał wysokiego ryzyka powinno być przeniesione na zyski przypisane temu zakładowi. Jednakże zyski te nie są opodatkowane w Belgii.

28 Argenta i Komisja zakwestionowały tę interpretację prawa belgijskiego, podnosząc, że w odniesieniu do zagranicznych zakładów stałych, których dochody nie są zwolnione z podatku w Belgii, odliczenie na kapitał wysokiego ryzyka jest obliczane na podstawie globalnych dochodów oraz że ma ono zastosowanie do całości opodatkowanych dochodów danej spółki.

29 W tej kwestii należy przypomnieć, że – jak wynika z utrwalonego orzecznictwa – gdy Trybunał udziela odpowiedzi na pytanie prejudycjalne przedstawione mu przez sąd państwa członkowskiego na podstawie art. 267 TFUE, to nie jest właściwy do orzekania w przedmiocie wykładni prawa krajowego danego państwa członkowskiego, bowiem jest to zadaniem sądów krajowych (zob. w szczególności wyroki: z dnia 12 października 1993 r. w sprawie C-37/92 Vanacker i Lesage, Rec. s. I-4947, pkt 7; z dnia 14 lutego 2008 r. w sprawie C-449/06 Gysen, Zb.Orz. s. I-553, pkt 17; z dnia 17 stycznia 2013 r. w sprawie C-23/12 Zakaria, pkt 29).

30 Należy jednak stwierdzić, że rząd belgijski przyznał na rozprawie, iż nawet gdyby odliczenie na kapitał wysokiego ryzyka było obliczane oddzielnie w stosunku do aktywów stałego zakładu i należałoby je stosować w drodze pierwszeństwa do zysków tego zakładu, ewentualna nadwyżka zostałaby odliczona od zysków osiągniętych przez spółkę główną. Z argumentacji przywołanej przez rzeczony rząd nie wynika zatem, że główna spółka będąca rezydentem nie mogłaby skorzystać, w celu obniżenia podstawy jej opodatkowania, z odliczenia na kapitał wysokiego ryzyka obliczonego z uwzględnieniem aktywów stałego zakładu znajdującego się w państwie członkowskim innym niż Królestwo Belgii.

31 Ponadto, jak stwierdził rzecznik generalny w pkt 40 opinii, rząd belgijski nie zaprzeczył twierdzeniu Argenty, zgodnie z którym spółka belgijska posiadająca kapitały własne może korzystać z odliczenia na kapitał wysokiego ryzyka, nawet jeśli zyski osiąga tylko jej zagraniczny zakład stały, sam pozbawiony kapitałów własnych, które to zyski będą ostatecznie przypisane tej spółce, na mocy prawa belgijskiego, w celu wyliczenia rzeczonego odliczenia.

32 W konsekwencji brak możliwości korzystania przez spółkę posiadającą zakład stały w państwie członkowskim innym niż Królestwo Belgii, w celu obniżenia podstawy opodatkowania, z odliczenia na kapitał wysokiego ryzyka obliczonego z uwzględnieniem aktywów rzeczonego zakładu stałego jest niekorzystny dla tej spółki.

33 Wbrew twierdzeniom rządu belgijskiego to niekorzystne traktowanie nie wynika z okoliczności, że państwo członkowskie, w którym znajduje się zakład stały, nie przewiduje odliczenia na kapitał wysokiego ryzyka, lecz jedynie z dokonanego w przepisach belgijskich wyboru odmowy uwzględnienia aktywów rzeczonych zakładów stałych. Wspomniane niekorzystne traktowanie nie może zatem być skutkiem równoległego wykonywania przez kilka państw członkowskich swoich kompetencji podatkowych.

34 Takie niekorzystne traktowanie może zniechęcić spółkę belgijską do wykonywania działalności za pośrednictwem zakładu stałego znajdującego się w państwie członkowskim innym niż Królestwo Belgii, a w konsekwencji stanowi ograniczenie co do zasady zakazane przez postanowienia traktatu dotyczące swobody przedsiębiorczości.

35 Zgodnie z orzecznictwem Trybunału takie ograniczenie można zaakceptować jedynie wtedy, gdy jest ono uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego. Powinno ono ponadto w takiej sytuacji być odpowiednie dla zagwarantowania realizacji danego celu i nie wykraczać poza to, co jest niezbędne do jego osiągnięcia (zob. ww. wyrok w sprawie Lidl Belgium, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo).

36 W tym względzie rząd belgijski przywołuje względy konieczności zapewnienia spójności belgijskiego systemu podatkowego i zrównoważonego rozdziału kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi, rozważane łącznie.

37 Po pierwsze, system odliczenia na kapitał wysokiego ryzyka jest idealnie symetryczny i istnieje bezpośredni związek podmiotowy i przedmiotowy między korzyścią podatkową obliczoną w stosunku do aktywów a opodatkowaniem zysków wypracowanych przez te aktywa.

38 Związek ten jest porównywalny ze związkiem istniejącym między podlegającymi odliczeniu odsetkami od pożyczki przeznaczonej na nabycie aktywów a zyskiem podlegającym opodatkowaniu wypracowanym przez te aktywa, celem ustawy ustanawiającej odliczenie będące przedmiotem postępowania głównego jest bowiem – jak wynika z jej uzasadnienia – traktowanie pod względem podatkowym kapitałów własnych w taki sam sposób jak kapitałów pożyczkowych. Mimo że odliczenie na kapitał wysokiego ryzyka jest obliczane ryczałtowo, w stosunku do kapitałów własnych spółki, a nie proporcjonalnie do jej opodatkowanych zysków, obliczona kwota odliczenia ma odzwierciedlać odsetki, jakie zapłaciłaby spółka, gdyby miała zaciągnąć pożyczkę w celu ustanowienia aktywów nabytych przy pomocy jej kapitałów własnych.

39 Po drugie, zdaniem rządu belgijskiego poprzez odmowę uwzględnienia aktywów zakładu stałego znajdującego się w państwie członkowskim innym niż Królestwo Belgii, zakładu, którego zyski nie są opodatkowane w Belgii, rzeczone państwo członkowskie wykonuje swoją kompetencję podatkową z poszanowaniem zasady terytorialności i zgodnie z rozdziałem kompetencji podatkowych, jak wynika z umowy belgijsko-niderlandzkiej.

40 Uprawnienie do uwzględnienia kosztów podatkowych zaliczanych lub niezaliczanych do kosztów księgowych w związku z aktywami i pasywami dotyczącymi zakładu stałego i przyznanie odliczeń związanych z tymi aktywami lub pasywami przysługuje państwu członkowskiemu, któremu umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania przyznaje prawo do opodatkowania zysków zakładu stałego. Taki rozdział, ustanowiony przez umowę belgijsko-niderlandzką, jest zresztą zgodny z modelową konwencją podatkową w sprawie podatku od dochodu i majątku, opracowaną przez Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD).

41 W odniesieniu do pierwszego argumentu uzasadnienia przywołanego przez rząd belgijski należy przypomnieć, że Trybunał przyznał już, iż konieczność ochrony spójności systemu podatkowego może uzasadniać ograniczenie w wykonywaniu swobód przepływu zagwarantowanych w traktacie (wyroki: z dnia 28 stycznia 1992 r. w sprawie C-204/90 Bachmann, Rec. s. I-249, pkt 28; z dnia 7 września 2004 r. w sprawie C-319/02 Manninen, Zb.Orz. s. I-7477, pkt 42; z dnia 23 lutego 2006 r. w sprawie C-471/04 Keller Holding, Zb.Orz. s. I-2107, pkt 40; z dnia 27 listopada 2008 r. w sprawie C-418/07 Papillon, Zb.Orz. s. I-8947, pkt 43).

42 Niemniej jednak skuteczność argumentu opartego na takim uzasadnieniu wymaga zgodnie z utrwalonym orzecznictwem wykazania bezpośredniego związku pomiędzy daną korzyścią podatkową a wyrównaniem tej korzyści przez określone obciążenie podatkowe (ww. wyroki: w sprawie Manninen, pkt 42; w sprawie Keller Holding, pkt 40), przy czym bezpośredni charakter tego związku należy oceniać z punktu widzenia celu spornej regulacji (ww. wyrok w sprawie Manninen, pkt 43; wyrok z dnia 28 lutego 2008 r. w sprawie C-293/06 Deutsche Shell, Zb.Orz. s. I-1129, pkt 39; ww. wyrok w sprawie Papillon, pkt 44).

43 Jak już przypomniano w pkt 24 niniejszego wyroku, korzyść podatkowa będąca przedmiotem postępowania głównego polega na możliwości uwzględnienia, przy obliczaniu odliczenia na kapitał wysokiego ryzyka, aktywów przypisanych zakładowi stałemu.

44 Korzyść taka, która skutkuje obniżeniem efektywnej stawki podatku dochodowego od osób prawnych, jakiemu podlega spółka główna, w postępowaniu głównym nie jest równoważona przez żadne określone obciążenie podatkowe.

45 Prawdą jest, że rzeczona korzyść jest przyznawana tylko wtedy, gdy zyski osiągnięte przez zakład stały są opodatkowane w Belgii.

46 Jednakże nie istnieje bezpośredni związek – w rozumieniu orzecznictwa przywołanego w pkt 42 niniejszego wyroku – między korzyścią obliczoną z uwzględnieniem aktywów a opodatkowaniem dochodu wypracowanego przez rzeczone aktywa.

47 Przepisy będące przedmiotem postępowania głównego wymagają bowiem wyłącznie, aby dochody ewentualnie uzyskane przez rzeczony zakład stały były opodatkowane w Belgii, lecz nie uzależniają przyznania spornej korzyści od ich rzeczywistej realizacji ani od faktycznego opodatkowania. Zatem omawiane przepisy dopuszczają sytuację, w której, gdy dochody zakładu stałego są opodatkowane w Belgii, lecz zakład ten nie osiągnął dochodów, jego aktywa są uwzględniane przy obliczaniu odliczenia stosowanego do spółki, do której należy zakład.

48 Ponadto art. 205d CIR 1992 przewiduje, że w przypadku braku zysku za okres rozliczeniowy, dla którego można dokonać odliczenia na kapitał wysokiego ryzyka, zwolnienie nieprzyznane za ten okres może być sukcesywnie przenoszone na zyski następnych siedmiu lat.

49 W konsekwencji odmowa uwzględnienia aktywów zakładów stałych znajdujących się w państwie członkowskim innym niż Królestwo Belgii, których dochody są zwolnione z opodatkowania w Belgii na mocy umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, nie może być uzasadniona względami konieczności zapewnienia spójności krajowego systemu podatkowego.

50 W odniesieniu do drugiego argumentu uzasadnienia przywołanego przez rząd belgijski należy przypomnieć, że zachowanie rozdziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi jest uzasadnionym celem uznawanym przez Trybunał (zob. podobnie wyroki: z dnia 13 grudnia 2005 r. w sprawie C-446/03 Marks & Spencer, Zb.Orz. s. I-10837, pkt 45; z dnia 7 września 2006 r. w sprawie C-470/04 N, Zb.Orz. s. I-7409, pkt 42; z dnia 18 lipca 2007 r. w sprawie C-231/05 Oy AA, Zb.Orz. s. I-6373, pkt 51; ww. wyrok w sprawie Lidl Belgium, pkt 31). Z utrwalonego orzecznictwa wynika również, że w braku przepisów ujednolicających lub harmonizujących na szczeblu Unii państwa członkowskie zachowują uprawnienia do określania, w drodze umów lub w sposób jednostronny, kryteriów rozdziału przysługujących im kompetencji podatkowych, w szczególności w celu unikania podwójnego opodatkowania (wyroki: z dnia 19 listopada 2009 r. w sprawie C-504/07 Komisja przeciwko Włochom, Zb.Orz. s. I-10983, pkt 29; z dnia 29 listopada 2011 r. w sprawie C-371/10 National Grid Indus, Zb.Orz. s. I-12273, pkt 45).

51 Jednakże okoliczność, że państwo członkowskie w umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej z innym państwem członkowskim uzgodniło, że zyski przypisane zakładowi stałemu znajdującemu się w tym innym państwie członkowskim są opodatkowane tylko w tym ostatnim państwie członkowskim oraz że w konsekwencji pierwsze państwo członkowskie nie może wykonywać swoich kompetencji podatkowych względem zysków przypisanych rzeczonemu zakładowi stałemu, nie może systematycznie uzasadniać każdej odmowy przyznania korzyści spółce mającej siedzibę na terytorium tego pierwszego państwa członkowskiego, do którego należy ów zakład stały.

52 Taka odmowa oznaczałaby odmienne traktowanie wyłącznie na tej podstawie, że spółka znajdująca się w państwie członkowskim rozwinęła międzynarodową działalność gospodarczą, która nie służy bezpośrednio wytwarzaniu dochodu podatkowego z korzyścią dla tego państwa członkowskiego (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Marks & Spencer, pkt 40; wyrok z dnia 29 marca 2007 r. w sprawie C-347/04 Rewe Zentralfinanz, Zb.Orz. s. I-2647, pkt 43).

53 Natomiast z orzecznictwa wynika, że uzasadnienie oparte na konieczności zapewnienia zrównoważonego rozdziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi może zostać uwzględnione w szczególności, gdy dany system zmierza do zapobieżenia zachowaniom, które mogłyby zagrażać prawu państwa członkowskiego do wykonywania przysługującej mu kompetencji podatkowej w związku z działalnością wykonywaną na jego terytorium (zob. ww. wyrok w sprawie Oy AA, pkt 54; wyroki: z dnia 8 listopada 2007 r. w sprawie C-379/05 Amurta, Zb.Orz. s. I-9569, pkt 58; z dnia 18 czerwca 2009 r. w sprawie C-303/07 Aberdeen Property Fininvest Alpha, Zb.Orz. s. I-5145, pkt 66; z dnia 20 października 2011 r. w sprawie C-284/09 Komisja przeciwko Niemcom, Zb.Orz. s. I-9879, pkt 77; z dnia 10 maja 2012 r. w sprawach połączonych od C-338/11 do C-347/11 Santander Asset Management SGIIC i in., pkt 47).

54 Trybunał orzekł bowiem, że celem tym jest w szczególności zachowanie symetrii między prawem do opodatkowania zysków a uprawnieniem do odliczenia strat zakładu stałego, ponieważ przyjęcie, że straty zakładu stałego niebędącego rezydentem mogłyby być odliczane od dochodu spółki głównej, skutkowałoby zezwoleniem tej spółce na dowolny wybór państwa członkowskiego, w którym zgłaszałaby ona takie straty (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie Oy AA, pkt 56; w sprawie Lidl Belgium, pkt 34).

55 Tymczasem, jak stwierdził rzecznik generalny w pkt 63 opinii, przyznanie korzyści podatkowej będącej przedmiotem postępowania głównego nie naruszyłoby prawa państwa członkowskiego, na którego terytorium ma siedzibę spółka, do której należy zakład stały, ani prawa państwa członkowskiego, na którego terytorium on się znajduje, do opodatkowania w związku z działalnością wykonywaną na jego terytorium i nie powodowałoby przeniesienia dochodów normalnie opodatkowanych w jednym z tych państw członkowskich do drugiego z tych państw.

56 Wreszcie w odniesieniu do argumentu rządu belgijskiego opartego na równoległym traktowaniu, jakie należy przyznać odliczeniu podatkowemu odsetek od pożyczek wykorzystanych w celu ustanowienia aktywów przypisanych zakładowi stałemu oraz traktowaniu kapitałów własnych przypisanych zakładowi stałemu, należy stwierdzić, że sam ten rząd uznaje ryczałtowy charakter odliczenia na kapitał wysokiego ryzyka, które jest obliczane w stosunku do kapitałów własnych danej spółki, a nie proporcjonalnie do opodatkowanych zysków wypracowanych przez jej aktywa.

57 Rzeczony rząd nie może zatem utrzymywać, że umowa belgijsko-niderlandzka – a w szczególności jej przepisy dotyczące określenia zysków zakładu stałego i uwzględnienia w tym celu nakładów poniesionych na cele tego zakładu – sprzeciwia się uwzględnieniu do celów obliczenia odliczenia na kapitał wysokiego ryzyka aktywów przypisanych zakładowi stałemu, którego dochody nie są opodatkowane w Belgii na mocy tej umowy.

58 W tych okolicznościach ograniczenie ustanowione przez przepisy będące przedmiotem postępowania głównego nie może być uzasadnione względami konieczności zapewnienia zrównoważonego rozdziału kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi.

59 W świetle powyższych rozważań na przedstawione pytanie należy odpowiedzieć, iż art. 49 TFUE należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on regulacji krajowej, na podstawie której przy obliczaniu odliczenia przyznanego spółce podlegającej nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w jednym państwie członkowskim wartość netto aktywów zakładu stałego znajdującego się w innym państwie członkowskim nie jest uwzględniana, jeżeli zyski rzeczonego zakładu nie są opodatkowane w pierwszym państwie członkowskim na mocy umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, podczas gdy aktywa przypisane zakładowi stałemu znajdującemu się na terytorium pierwszego państwa członkowskiego są uwzględniane w tym celu.

W przedmiocie kosztów

60 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 49 TFUE należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on regulacji krajowej, na podstawie której przy obliczaniu odliczenia przyznanego spółce podlegającej nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w jednym państwie członkowskim wartość netto aktywów zakładu stałego znajdującego się w innym państwie członkowskim nie jest uwzględniana, jeżeli zyski rzeczonego zakładu nie są opodatkowane w pierwszym państwie członkowskim na mocy umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, podczas gdy aktywa przypisane zakładowi stałemu znajdującemu się na terytorium pierwszego państwa członkowskiego są uwzględniane w tym celu.

Podpisy