Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

zo 4. júla 2013 *

„Daňová právna úprava — Daň z príjmov — Odpočet rizikového kapitálu — Fiktívne úroky — Zníženie sumy, ktorú si môžu odpočítať spoločnosti majúce v zahraničí prevádzkarne vytvárajúce príjmy, ktoré sú oslobodené od dane na základe zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia“

Vo veci C-350/11,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (Belgicko) z 24. júna 2011 a doručený Súdnemu dvoru 4. júla 2011, ktorý súvisí s konaním:

Argenta Spaarbank NV

proti

Belgische Staat,

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predseda prvej komory A. Tizzano, sudcovia M. Ilešič, E. Levits (spravodajca), J.-J. Kasel a M. Safjan,

generálny advokát: P. Mengozzi,

tajomník: M. Ferreira, hlavná referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 12. júla 2012,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— Argenta Spaarbank NV, v zastúpení: K. Morbée, K. Van Duyse a F. Smet, advocaten,

— belgická vláda, v zastúpení: M. Jacobs a J.-C. Halleux, splnomocnení zástupcovia,

— Európska komisia, v zastúpení: W. Mölls a W. Roels, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 19. septembra 2012,

vyhlásil tento

* Jazyk konania: holandčina.

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 49 ZFEÚ.

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou Argenta Spaarbank NV (ďalej len „Argenta“) a Belgickým kráľovstvom vo veci výpočtu odpočtu rizikového kapitálu za zdaňovacie obdobie roka 2008.

Právny rámec

Belgické právo

3 Odpočet rizikového kapitálu bol do režimu dane z príjmov zavedený zákonom z 22. júna 2005 zavádzajúcim daňový odpočet rizikového kapitálu (*Moniteur belge* z 30. júna 2005, s. 30077). Tento odpočet je upravený v článkoch 205a až 205h a v článku 236 zákonníka o dani z príjmov z roku 1992 (ďalej len „CIR z roku 1992“).

4 Z dôvodovej správy k tomuto zákonu vyplýva, že jeho cieľom je najmä zmierniť rozdiel v daňovom zaobchádzaní medzi financovaním spoločností dlhovým kapitálom, ktorého odplata je v celom rozsahu daňovo odpočítateľná, a financovaním vlastným kapitálom (rizikový kapitál), ktorého odplata bola v celom rozsahu zdaniteľná, a zvýšiť platobnú schopnosť spoločností, pričom zavedenie odpočtu rizikového kapitálu je súčasťou všeobecného cieľa, ktorý spočíva v zlepšení konkurencieschopnosti belgického hospodárstva.

5 Odpočet rizikového kapitálu, nazývaný tiež „odpočet fiktívnych úrokov“, spočíva v tom, že od daňového základu dane z príjmov právnických osôb sa odpočíta percentuálny podiel vlastného kapitálu dotknutej spoločnosti.

6 Podľa článku 205c ods. 1 CIR z roku 1992 sa odpočet rizikového kapitálu vypočíta tak, že sa vynásobí rizikový kapitál stanovený v súlade s článkom 205b CIR z roku 1992 úrokovou mierou stanovenou v ďalších odsekoch tohto článku 205c.

7 Článok 205b ods. 1 prvý pododsek CIR z roku 1992 stanovuje, že na určenie odpočtu rizikového kapitálu za zdaňovacie obdobie zodpovedá rizikový kapitál, ktorý sa má zohľadniť, s výnimkou odsekov 2 až 7 tohto článku 205b, výške vlastného kapitálu spoločnosti ku koncu predchádzajúceho zdaniteľného obdobia, ktorý sa stanovuje v súlade s právnou úpravou týkajúcou sa účtovníctva a ročných účtovných závierok, tak ako sú uvedené v súvahe. Uvedené odseky 2 až 7 určujú prípady, keď sa vlastný kapitál na to, aby sa mohol použiť ako základ výpočtu na účely určenia výšky odpočtu rizikového kapitálu, musí opraviť.

8 Konkrétne, podľa článku 205b ods. 2 CIR z roku 1992 sa rizikový kapitál, určený v súlade s článkom 205b ods. 1 CIR z roku 1992, zníži o čistú hodnotu aktív stálych prevádzkarní, ktorých príjmy sú oslobodené od dane na základe zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia.

9 Článok 205d CIR z roku 1992 stanovuje, že v prípade, ak nevznikne zisk za zdaniteľné obdobie, v ktorom sa môže vykonať odpočet rizikového kapitálu, oslobodenie od dane neposkytnuté za toto zdaňovacie obdobie sa postupne prenáša na zisky v nasledujúcich siedmich rokoch.

Zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia uzatvorená medzi Belgickým kráľovstvom a Holandským kráľovstvom

10 Článok 7 ods. 1 až 3 zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia z 5. júna 2001 uzatvorenej medzi Belgickým kráľovstvom a Holandským kráľovstvom, ktorá má za cieľ vyhnúť sa dvojitému zdaneniu a predchádzať daňovým únikom v oblasti dane z príjmov a majetkovej dane (*Moniteur belge* z 20. decembra 2002, s. 57533, ďalej len „belgicko-holandská zmluva“), stanovuje:

„1. Zisk podniku jedného zmluvného štátu sa zdaní iba v tomto zmluvnom štáte, iba žeby podnik vykonával svoju činnosť aj v druhom zmluvnom štáte prostredníctvom stálej prevádzkarne, ktorú v ňom zriadil. Ak podnik vykonáva svoju činnosť takýmto spôsobom, zisk podniku môže byť zdanený v druhom zmluvnom štáte len v rozsahu, v akom sú tieto príjmy pripísateľné stálej prevádzkarni.

2. S výnimkou odseku 3, ak podnik jedného zmluvného štátu vykonáva svoju činnosť v druhom zmluvnom štáte prostredníctvom stálej prevádzkarne, ktorá je tam umiestnená, pripisujú sa v každom zmluvnom štáte tejto stálej prevádzkarni zisky, ktoré by bola mohla dosiahnuť, keby predstavovala odlišný a samostatný podnik vykonávajúci rovnaké alebo obdobné činnosti za rovnakých alebo obdobných podmienok a bola úplne nezávislá od podniku, ktorého je stálou prevádzkarňou.

3. Pre určenie ziskov stálej prevádzkarne sa povoľuje odpočítať náklady vynaložené na ciele sledované touto stálou prevádzkarňou, vrátane výdavkov na riadenie a všeobecných správnych výdavkov takto vynaložených, či už vznikli v zmluvnom štáte, v ktorom je táto stála prevádzkareň umiestnená, alebo inde.“

11 Článok 23 ods. 1 belgicko-holandskej zmluvy stanovuje:

„Pokiaľ ide o Belgicko, dvojitému zdaneniu sa zamedzí takto:

a) Ak belgický rezident poberá iné príjmy ako dividendy, úroky alebo licenčné poplatky uvedené v článku 12 ods. 5 alebo vlastní majetok, ktorý môže byť v súlade s ustanoveniami tejto zmluvy zdanený v Holandsku, Belgické kráľovstvo oslobodí tieto príjmy a majetok od dane, ale pri vypočítaní sumy dane môže na zvyšné príjmy alebo majetok tohto rezidenta uplatniť rovnakú sadzbu, ako keby dotknuté príjmy alebo majetok neboli oslobodené.

…“

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

12 Argenta je spoločnosť usadená v Belgicku, ktorá podlieha dani z príjmov v tomto členskom štáte. Má stálu prevádzkareň v Holandsku, ktorej príjmy sú v Belgicku oslobodené od dane na základe belgicko-holandskej zmluvy.

13 V rámci zdaňovacieho obdobia zodpovedajúcemu roku 2008 požiadala Argenta na základe článkov 205a až 205h CIR z roku 1992 o možnosť vykonať odpočet rizikového kapitálu.

14 Dňa 19. novembra 2008 bol spoločnosti Argenta vydaný daňový výmer na daň z príjmov za uvedené zdaňovacie obdobie. V rámci tohto daňového výmeru belgický daňový orgán vychádzal z článku 205b ods. 2 CIR z roku 1992 a nezohľadnil čistú hodnotu aktív stálej prevádzkarne spoločnosti Argenta nachádzajúcej sa v Holandsku na účely určenia rizikového kapitálu, ktorý má slúžiť ako základ pre odpočet rizikového kapitálu.

15 Námietku, ktorú proti tomuto daňovému výmeru podala Argenta 20. mája 2009, uvedený správny orgán zamietol 7. septembra 2009.

16 Keďže sa Argenta domnievala, že článok 205b ods. 2 CIR z roku 1992 predstavuje prekážku slobody usadiť sa, stanovenej v článku 49 ZFEÚ, vzhľadom na to, že v prípade investícií vykonaných do stálej prevádzkarne nachádzajúcej sa v členskom štáte, s ktorým Belgické kráľovstvo uzatvorilo zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia, nevzniká právo na odpočet rizikového kapitálu, kým v prípade rovnakých investícií vykonaných do prevádzkarne nachádzajúcej sa v Belgicku vzniká právo na tento odpočet, podala 4. decembra 2009 proti tomuto rozhodnutiu žalobu na vnútroštátny súd.

17 Za týchto okolností uvedený súd rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Odporuje článku [49 ZFEÚ] vnútroštátna daňová právna úprava, na základe ktorej spoločnosť s neobmedzenou daňovou povinnosťou v Belgicku na výpočet svojho zdaniteľného príjmu nemôže uplatniť právo na odpočet rizikového kapitálu vo výške kladného rozdielu medzi čistou účtovnou hodnotou aktív prevádzkarní, ktoré má v inom členskom štáte [Európskej ú]nie, a celkovými pasívami, ktoré sú pripísateľné týmto prevádzkarňam, hoci právo na tento odpočet by si mohla uplatniť, ak by sa uvedený kladný rozdiel mohol pripísať stálej prevádzkarni nachádzajúcej sa v Belgicku?“

O prejudiciálnej otázke

18 Vnútroštátny súd sa svojou otázkou pýta, či sa má článok 49 ZFEÚ vykladať v tom zmysle, že mu odporuje vnútroštátna právna úprava, podľa ktorej sa na účely výpočtu odpočtu priznaného spoločnosti s neobmedzenou daňovou povinnosťou v členskom štáte nezohľadňuje čistá hodnota aktív stálej prevádzkarne nachádzajúcej sa v inom členskom štáte, ak zisk uvedenej stálej prevádzkarne nepodlieha dani v prvom členskom štáte podľa zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, kým aktíva stálej prevádzkarne nachádzajúcej sa na území tohto prvého členského štátu sa na tieto účely zohľadňujú.

19 Ako vyplýva z ustálenej judikatúry, sloboda usadiť sa, ktorú článok 49 ZFEÚ priznáva štátnym príslušníkom Únie a ktorá zahŕňa ich právo začať a vykonávať samostatnú zárobkovú činnosť, ako aj právo založiť a viesť podniky za rovnakých podmienok, ako sú podmienky stanovené pre vlastných štátnych príslušníkov právnou úpravou štátu, v ktorom dochádza k usadeniu sa, zahŕňa v súlade s článkom 54 ZFEÚ aj právo spoločností, ktoré sú založené podľa právnej úpravy členského štátu a ktoré majú svoje sídlo, ústredie alebo hlavné miesto podnikateľskej činnosti v Únii, vykonávať svoju činnosť v dotknutom členskom štáte prostredníctvom dcérskej spoločnosti, organizačnej zložky alebo obchodného zastúpenia (pozri rozsudok z 15. septembra 2011, Accor, C-310/09, Zb. s. I-8115, bod 39 a citovanú judikatúru).

20 Hoci cieľom ustanovení Zmluvy o FEÚ týkajúcich sa slobody usadiť sa je podľa ich znenia zabezpečiť zaobchádzanie v hostiteľskom štáte podľa podmienok stanovených pre vlastných štátnych príslušníkov, tieto ustanovenia takisto bránia tomu, aby členský štát pôvodu zasahoval do usadenia sa niektorého z jeho štátnych príslušníkov alebo spoločnosti založenej v súlade s jeho právnou úpravou v inom členskom štáte (rozsudok Accor, už citovaný, bod 40 a citovaná judikatúra).

21 Tieto zásady sa uplatnia takisto vtedy, ak spoločnosť usadená v jednom členskom štáte podniká v inom členskom štáte prostredníctvom stálej prevádzkarne (rozsudok z 15. mája 2008, Lidl Belgium, C-414/06, Zb. s. I-3601, bod 20).

22 Vo veci samej je nesporné, že na účely výpočtu odpočtu rizikového kapitálu zavádza predmetná právna úprava rozdielne zaobchádzanie medzi aktívami stálych prevádzkarní nachádzajúcich sa v inom členskom štáte ako Belgické kráľovstvo, ktorých príjmy nepodliehajú dani v Belgicku a aktívami stálych prevádzkarní nachádzajúcich sa v tomto poslednom uvedenom členskom štáte.

23 Aktíva stálych prevádzkarní nachádzajúcich sa v členskom štáte inom ako Belgické kráľovstvo, ktorých príjmy nepodliehajú dani v Belgicku, sa totiž nezohľadňujú pri výpočte rizikového kapitálu, ktorý slúži ako základ pre výpočet odpočtu, o ktorý ide vo veci samej, kým aktíva stálych prevádzkarní nachádzajúcich sa v Belgicku sa na tieto účely zohľadňujú.

24 Ako uviedol generálny advokát v bode 33 svojich návrhov, zohľadnenie aktív stálej prevádzkarne na účely výpočtu odpočtu rizikového kapitálu spoločnosti podliehajúcej v Belgicku dani z príjmov predstavuje daňovú výhodu, pretože takéto zohľadnenie prispieva k zníženiu skutočnej sadzby dane z príjmov, ktorú musí zaplatiť takáto spoločnosť v uvedenom členskom štáte.

25 Takáto daňová výhoda je však odopretá, ak sa stála prevádzkareň spoločnosti so sídlom v Belgicku nachádza v inom členskom štáte a vzťahuje sa na ňu oslobodenie príjmov od dane na základe zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia uzatvorenej medzi Belgickým kráľovstvom a týmto iným členským štátom.

26 Belgická vláda v tejto súvislosti tvrdí, že rozdielne zaobchádzanie vyplývajúce z vnútroštátnej právnej úpravy, o ktorú ide vo veci samej, však nepredstavuje obmedzenie slobody usadiť sa, keďže jednak toto rozdielne zaobchádzanie nemá nevýhodné dôsledky pre spoločnosť so stálou prevádzkarňou v inom členskom štáte ako Belgické kráľovstvo a jednak, že aj keby boli konštatované takéto nevýhodné dôsledky, vyplývali by z toho, že viacero členských štátov paralelne vykonáva svoju daňovú právomoc.

27 Táto vláda teda uvádza, že aj keby sa zohľadnili aktíva stálej prevádzkarne nachádzajúcej sa v inom členskom štáte ako Belgické kráľovstvo, výsledná daň pre materskú spoločnosť rezidenta by aj tak nemohla byť znížená. Podľa uvedenej vlády, pokiaľ ide o stále prevádzkarne v cudzine, ktoré nie sú na základe zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia oslobodené od dane, odpočet rizikového kapitálu sa vypočítava oddelene, a to vo vzťahu k aktívam, ktoré má stála prevádzkareň, a uplatňuje sa prednostne na zisk dosiahnutý touto prevádzkarňou. Belgická vláda z toho analogicky vyvodzuje, že keby sa mali zohľadniť aktíva stálej prevádzkarne nachádzajúcej sa v inom členskom štáte ako Belgické kráľovstvo, ktorej príjmy sú oslobodené na základe zmluvy, odpočet rizikového kapitálu by sa mal vykonať vo vzťahu k zisku tejto prevádzkarne. Tento zisk sa však v Belgicku nezdaňuje.

28 Argenta, ako aj Komisia spochybňujú tento výklad belgickej právnej úpravy a tvrdia, že pokiaľ ide o stále prevádzkarne v cudzine, ktorých príjmy nie sú oslobodené od dane v Belgicku, odpočet rizikového kapitálu sa vypočítava na základe celkových príjmov a uplatňuje sa na všetky zdaniteľné príjmy predmetnej spoločnosti.

29 V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že ako vyplýva z ustálenej judikatúry, keď Súdny dvor odpovedá na prejudiciálnu otázku položenú súdom členského štátu v súlade s článkom 267 ZFEÚ, nemá právomoc vykladať vnútroštátne právo tohto členského štátu, keďže táto úloha prináleží vnútroštátnym súdom (pozri najmä rozsudky z 12. októbra 1993, Vanacker a Lesage, C-37/92, Zb. s. I-4947, bod 7; zo 14. februára 2008, Gysen, C-449/06, Zb. s. I-553, bod 17, a zo 17. januára 2013, Zakaria, C-23/12, bod 29).

30 Je však potrebné uviesť, že belgická vláda na pojednávaní pripustila, že aj keby sa odpočet rizikového kapitálu vypočítaval oddelene vo vzťahu k aktívam stálej prevádzkarne a mal by sa uplatniť prednostne na zisk tejto prevádzkarne, prípadný prebytok by sa odpočítal zo zisku dosiahnutého materskou spoločnosťou. Z argumentácie predloženej uvedenou vládou teda nevyplýva, že materská spoločnosť rezident by nemohla na účely zníženia svojho základu dane využiť odpočet rizikového kapitálu vypočítaný tak, že sa zohľadnia aktíva stálej prevádzkarne nachádzajúcej sa v inom členskom štáte ako Belgické kráľovstvo.

31 Okrem toho, ako uviedol generálny advokát v bode 40 svojich návrhov, belgická vláda nespochybnila tvrdenie spoločnosti Argenta, podľa ktorého belgická spoločnosť, ktorá má vlastný kapitál, môže vykonať odpočet rizikového kapitálu, aj keby iba jej zahraničná stála prevádzka, ktorá samotná nemá vlastný kapitál, dosiahla zisk, teda zisk, ktorý v konečnom dôsledku bude na základe belgickej právnej úpravy pripísateľný tejto spoločnosti pri výpočte uvedeného odpočtu.

32 V dôsledku toho to, že spoločnosť, ktorá má stálu prevádzkareň v inom členskom štáte ako Belgické kráľovstvo, nemôže využiť na účely zníženia svojho základu dane odpočet rizikového kapitálu vypočítaný tak, že sa zohľadnia aktíva uvedenej stálej prevádzkarne, je nevýhodné pre túto spoločnosť.

33 Na rozdiel od toho, čo tvrdí belgická vláda, toto nevýhodné zaobchádzanie nevyplýva z okolnosti, že členský štát, v ktorom sa nachádza stála prevádzkareň, nestanovil odpočet rizikového kapitálu, ale iba z toho, že belgická právna úprava si vybrala možnosť nezohľadňovať aktíva uvedených stálych prevádzkarní. Uvedené nevýhodné zaobchádzanie teda nemôže byť dôsledkom paralelného výkonu daňovej právomoci viacerými členskými štátmi.

34 Takéto nevýhodné zaobchádzanie môže odradiť belgickú spoločnosť vykonávať svoju činnosť prostredníctvom stálej prevádzkarne so sídlom v inom členskom štáte ako Belgické kráľovstvo a v dôsledku toho predstavuje obmedzenie, ktoré je v zásade zakázané ustanoveniami Zmluvy týkajúcimi sa slobody usadiť sa.

35 Z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že obmedzenie slobody usadiť sa je prípustné, len ak je odôvodnené naliehavými dôvodmi verejného záujmu. V takom prípade je navyše potrebné, aby bolo spôsobilé zabezpečiť dosiahnutie sledovaného cieľa a nepresahovalo to, čo je na dosiahnutie tohto cieľa nevyhnutné (pozri rozsudok Lidl Belgium, už citovaný, bod 27 a citovanú judikatúru).

36 V tejto súvislosti belgická vláda uvádza dôvody týkajúce sa nevyhnutnosti zabezpečiť koherenciu belgického daňového systému a vyváženého rozdelenia daňových právomocí medzi členské štáty, ktoré treba vnímať spoločne.

37 Po prvé, režim odpočtu rizikového kapitálu je údajne úplne symetrický a existuje priama, osobná a vecná spojitosť medzi daňovou výhodou vypočítanou vo vzťahu k aktívam a zdanením zisku, ktorý tieto aktíva dosiahli.

38 Táto spojitosť je porovnateľná s tou, ktorá existuje medzi odpočítateľnými úrokmi úveru určeného na nadobudnutie aktíva a zdaniteľným ziskom generovaným týmto aktívom, keďže cieľom zákona, ktorý stanovuje odpočet, o ktorý ide vo veci samej, je, ako vyplýva z jeho dôvodovej správy, zaobchádzať z daňového hľadiska s vlastným kapitálom rovnako ako s požičaným kapitálom. Hoci sa odpočet rizikového kapitálu vykonáva paušálne, vo vzťahu k vlastnému kapitálu spoločnosti a nie *prorata* k jej zdaniteľnému zisku, vypočítaná suma odpočtu by mala zodpovedať úrokom, ktoré by spoločnosť zaplatila, keby si musela vziať úver, aby mohla nadobudnúť aktíva, ktoré získala s pomocou vlastného kapitálu.

39 Po druhé, podľa belgickej vlády uvedený členský štát tým, že odmieta zohľadniť aktíva stálej prevádzkarne nachádzajúcej sa v inom členskom štáte ako v Belgickom kráľovstve, ktorej zisky nepodliehajú dani v Belgicku, vykonáva svoju daňovú právomoc spôsobom, ktorý dodržiava zásadu teritoriality a je v súlade s rozdelením zdaňovacích právomocí, ktoré vyplýva z belgicko-holandskej zmluvy.

40 Možnosť zohľadniť výdavky, ktoré vyplývajú z účtovníctva, alebo výdavky, ktoré sa musia zohľadniť na daňové účely, súvisiace s aktívami a pasívami stálej prevádzkarne a možnosť uplatniť odpočet týkajúci sa týchto aktív alebo pasív prináleží členskému štátu, ktorému zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia

zveruje právo zdaniť zisk stálej prevádzkarne. Takéto rozdelenie, zavedené belgicko-holandskou zmluvou, je okrem toho v súlade s modelom daňovej dohody týkajúcej sa príjmu a majetku, vypracovaným Organizáciou pre hospodársku spoluprácu a rozvoj (OECD).

41 Pokiaľ ide o prvý dôvod v rámci odôvodnenia uvádzaného belgickou vládou, treba pripomenúť, že Súdny dvor už pripustil, že nevyhnutnosť zachovania koherencie daňového systému môže odôvodniť obmedzenie výkonu slobôd pohybu zaručených Zmluvou (rozsudky z 28. januára 1992, Bachmann, C-204/90, Zb. s. I-249, bod 28; zo 7. septembra 2004, Manninen, C-319/02, Zb. s. I-7477, bod 42; z 23. februára 2006, Keller Holding, C-471/04, Zb. s. I-2107, bod 40, a z 27. novembra 2008, Papillon, C-418/07, Zb. s. I-8947, bod 43).

42 Podľa ustálenej judikatúry sa však na to, aby mohlo byť tvrdenie založené na takomto odôvodnení úspešné, vyžaduje, aby existoval priamy vzťah medzi dotknutou daňovou výhodou a kompenzáciou tejto výhody vo forme stanoveného daňového odvodu (rozsudky Manninen, už citovaný, bod 42, a Keller Holding, už citovaný, bod 40), keďže priamy charakter tohto vzťahu musí byť posudzovaný vzhľadom na cieľ sledovaný predmetnou právnou úpravou (rozsudky Manninen, už citovaný, bod 43; z 28. februára 2008, Deutsche Shell, C-293/06, Zb. s. I-1129, bod 39, a Papillon, už citovaný, bod 44).

43 Ako bolo pripomenuté v bode 24 tohto rozsudku, daňová výhoda, o ktorú ide vo veci samej, spočíva v možnosti zohľadniť na výpočet odpočtu rizikového kapitálu aktíva pripísané stálej prevádzkarni.

44 Táto výhoda, ktorá spôsobuje, že sa zníži skutočná sadzba dane z príjmu právnických osôb, ktorej podlieha materská spoločnosť, však nie je vo veci samej kompenzovaná žiadnym špecifickým daňovým odvodom.

45 Iste, uvedená výhoda sa priznáva, len ak zisk vytvorený stálou prevádzkarňou podlieha dani v Belgicku.

46 Neexistuje však priama spojitosť v zmysle judikatúry pripomenutej v bode 42 tohto rozsudku medzi výhodou vypočítanou tak, že sa zohľadnia aktíva a zdaní výnos vytvorený uvedenými aktívami.

47 Právna úprava, o ktorú ide vo veci samej, totiž len vyžaduje, aby príjem prípadne dosiahnutý uvedenou stálou prevádzkarňou podliehal dani v Belgicku, ale nepodmieňuje poskytnutie predmetnej výhody tomu, či sa tento príjem naozaj dosiahne, ani tomu, či sa naozaj zdaní. Preto dotknutý režim pripúšťa situáciu, v ktorej keď príjmy stálej prevádzkarne podliehajú dani v Belgicku, ale táto prevádzkareň nedosiahla príjmy, aktíva tejto prevádzkarne sa zohľadnia pri výpočte odpočtu uplatneného na spoločnosť, ktorej patrí.

48 Okrem toho článok 205d CIR z roku 1992 stanovuje, že v prípade, ak nevznikne zisk za zdaniteľné obdobie, v ktorom sa môže vykonať odpočet rizikového kapitálu, oslobodenie od dane neposkytnuté za toto zdaňovacie obdobie sa môže postupne prenášať na zisky v nasledujúcich siedmich rokoch.

49 V dôsledku toho odmietnutie zohľadniť aktíva stálych prevádzkarní nachádzajúcich sa v inom členskom štáte ako Belgické kráľovstvo, ktorých príjem je oslobodený od dane v Belgicku podľa zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, nemožno odôvodniť dôvodmi týkajúcimi sa nevyhnutnosti zabezpečiť koherenciu vnútroštátneho daňového režimu.

50 Pokiaľ ide o druhý dôvod odôvodnenia, na ktorý sa odvoláva belgická vláda, treba pripomenúť, že zachovanie rozdelenia daňovej právomoci medzi členské štáty je legitímnym cieľom uznaným Súdnym dvorom (pozri v tomto zmysle rozsudky z 13. decembra 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Zb. s. I-10837, bod 45; zo 7. septembra 2006, N, C-470/04, Zb. s. I-7409, bod 42; z 18. júla 2007, Oy AA, C-231/05, Zb. s. I-6373, bod 51, a Lidl Belgium, už citovaný, bod 31). Z ustálenej judikatúry okrem toho vyplýva, že v prípade neexistencie zjednocovacích a harmonizujúcich opatrení na úrovni Únie majú členské štáty naďalej právomoc prostredníctvom Zmluvy alebo jednostranne definovať

kritériá rozdelenia svojej daňovej právomoci najmä s cieľom zamedziť dvojitému zdaneniu (rozsudky z 19. novembra 2009, Komisia/Taliansko, C-540/07, Zb. s. I-10983, bod 29, a z 29. novembra 2011, National Grid Indus, C-371/10, Zb. s. I-12273, bod 45).

51 Okolnosť, že členský štát sa v zmluve o zamedzení dvojitého zdanenia uzatvorenej s iným členským štátom dohodol, že zisk pripísateľný stálej prevádzkarni nachádzajúcej sa v tomto inom členskom štáte je zdaniteľný iba v tomto poslednom uvedenom členskom štáte a že v dôsledku toho prvý uvedený členský štát nemôže vykonávať svoju daňovú právomoc, pokiaľ ide o zisk pripísateľný uvedenej stálej prevádzkarni, však nemôže systematicky odôvodniť odmietnutie poskytnutia výhody spoločnosti usadenej na území tohto prvého uvedeného členského štátu, ktorej patrí uvedená stála prevádzkareň.

52 Takéto odmietnutie by znamenalo, že rozdielne zaobchádzanie by bolo odôvodnené len tým, že spoločnosť nachádzajúca v členskom štáte rozvinula cezhraničnú hospodársku činnosť, ktorá nemá okamžite vytvárať daňové príjmy v prospech tohto členského štátu (pozri v tomto zmysle rozsudky Marks & Spencer, už citovaný, bod 40, a z 29. marca 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Zb. s. I-2647, bod 43).

53 Na druhej strane z judikatúry vyplýva, že nevyhnutnosť zachovania vyváženého rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi možno pripustiť najmä vtedy, ak sa predmetným režimom usiluje o zabránenie konaniam, ktoré by mohli ohroziť právo niektorého členského štátu vykonávať svoju daňovú právomoc vo vzťahu k činnostiam uskutočňovaným na jeho území (pozri rozsudky Oy AA, už citovaný, bod 54; z 8. novembra 2007, Amurta, C-379/05, Zb. s. I-9569, bod 58; z 18. júna 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07, Zb. s. I-5145, bod 66; z 20. októbra 2011, Komisia/Nemecko, C-284/09, Zb. s. I-9879, bod 77, a z 10. mája 2012, Santander Asset Management SGIIC a i., C-338/11 až C-347/11, bod 47).

54 Súdny dvor už rozhodol, že tento cieľ sa týka najmä zachovania symetrie medzi právom zdaňovať zisk a možnosťou odpočítať stratu stálej prevádzkarne, keďže pripustiť, aby straty stálej prevádzkarne nerezidenta bolo možné odpočítať od príjmu materskej spoločnosti, by znamenalo umožniť, aby si táto spoločnosť voľne zvolila členský štát, kde také straty uplatní (pozri v tomto zmysle rozsudky Oy AA, už citovaný, bod 56, a Lidl Belgium, už citovaný, bod 34).

55 Ako uviedol generálny advokát v bode 63 svojich návrhov, to, že by sa priznala daňová výhoda, o akú ide vo veci samej, by nenarušilo ani právo členského štátu, na území ktorého je usadená spoločnosť, ktorej patrí stála prevádzkareň, ani právo členského štátu, na území ktorého sa nachádza stála prevádzkareň, vykonávať daňovú právomoc v súvislosti s činnosťami realizovanými na jeho území a nespôsobilo by ani presun príjmov zvyčajne podliehajúcich dani v jednom z týchto členských štátov do druhého z nich.

56 Nakoniec, pokiaľ ide o tvrdenie belgickej vlády založené na tom, že v prípade daňového odpočtu úrokov úverov použitých na vytvorenie aktív stálej prevádzkarne a v prípade zaobchádzania s vlastným kapitálom stálej prevádzkarne ide o paralelné uplatňovanie daňovej právomoci, treba uviesť, že táto vláda pripustila sama, že odpočet rizikového kapitálu, ktorý sa vypočítava v prípade vlastného kapitálu dotknutej spoločnosti, má paušálnu povahu a nie *prorata* k zisku podliehajúcemu dani vytvorenému jej aktívami.

57 Preto uvedená vláda nemôže tvrdiť, že belgicko-holandská zmluva a najmä jej ustanovenia týkajúce sa výpočtu zisku stálej prevádzkarne a na tieto účely stanoveného zohľadnenia výdavkov vynaložených na ciele sledované touto prevádzkarňou bránia tomu, aby sa zohľadnili pri výpočte odpočtu rizikového kapitálu aktíva stálej prevádzkarne, ktorej príjmy na základe tejto zmluvy v Belgicku dani nepodliehajú.

58 Za týchto podmienok obmedzenie zavedené právnou úpravou, o ktorú ide vo veci samej, nemôže byť odôvodnené dôvodmi týkajúcimi sa nevyhnutnosti zabezpečiť vyvážené rozdelenie daňových právomocí medzi členskými štátmi.

59 Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy treba odpovedať na položenú otázku tak, že článok 49 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že mu odporuje vnútroštátna právna úprava, podľa ktorej sa na účely výpočtu odpočtu priznaného spoločnosti s neobmedzenou daňovou povinnosťou v členskom štáte nezohľadňuje čistá hodnota aktív stálej prevádzkarne nachádzajúcej sa v inom členskom štáte, ak zisk uvedenej stálej prevádzkarne nepodlieha dani v prvom členskom štáte podľa zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, kým aktíva stálej prevádzkarne nachádzajúcej sa na území tohto prvého členského štátu sa na tieto účely zohľadňujú.

O trovách

60 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (prvá komora) rozhodol takto:

Článok 49 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že mu odporuje vnútroštátna právna úprava, podľa ktorej sa na účely výpočtu odpočtu priznaného spoločnosti s neobmedzenou daňovou povinnosťou v členskom štáte nezohľadňuje čistá hodnota aktív stálej prevádzkarne nachádzajúcej sa v inom členskom štáte, ak zisk uvedenej stálej prevádzkarne nepodlieha dani v prvom členskom štáte podľa zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, kým aktíva stálej prevádzkarne nachádzajúcej sa na území tohto prvého členského štátu sa na tieto účely zohľadňujú.

Podpisy