Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 4. julija 2013*

„Davčna zakonodaja — Davek od dohodkov pravnih oseb — Davčni odbitek za tvegani kapital — Nominalne obresti — Zmanjšanje odbitnega zneska za družbe, ki imajo poslovne enote v tujini, ki ustvarjajo prihodke, oproščene davka na podlagi konvencij o preprečevanju dvojnega obdavčevanja“

V zadevi C-350/11,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (Belgija) z odločbo z dne 24. junija 2011, ki je prispela na Sodišče 4. julija 2011, v postopku

Argenta Spaarbank NV

proti

Belgische Staat,

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi A. Tizzano, predsednik senata, M. Ilešič, E. Levits (poročevalec), J.-J. Kasel in M. Safjan, sodniki,

generalni pravobranilec: P. Mengozzi,

sodna tajnica: M. Ferreira, glavna administratorka,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 12. julija 2012,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

— za Argenta Spaarbank NV K. Morbée, K. Van Duyse, in F. Smet, odvetniki,

— za belgijsko vlado M. Jacobs in J.-C. Halleux, agenta,

— za Evropsko komisijo W. Mölls in W. Roels, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 19. septembra 2012

izreka naslednjo

* Jezik postopka: nizozemščina.

Sodbo

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

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Argenta Spaarbank NV (v nadaljevanju: Argenta) in Belgische Staat glede izračuna odbitka za tvegani kapital za davčno leto 2008.

Pravni okvir

Belgijsko pravo

3 Odbitek za tvegani kapital je bil v sistem, ki se uporablja za davek na dohodek, uveden z zakonom z dne 22. junija 2005 o uvedbi davčnega odbitka za tvegani kapital (*Moniteur belge* z dne 30. junija 2005, str. 30077). Ta odbitek je določen v členih od 205a do 205h in 236 zakonika o davkih na dohodek iz leta 1992 (v nadaljevanju: CIR iz leta 1992).

4 Iz obrazložitvenega memoranduma tega zakona izhaja, da je njegov cilj zlasti omilitev različnega davčnega obravnavanja financiranja družb z izposojenim kapitalom, katerih dohodki so v celoti davčno odbitni, in financiranja družb z lastnim kapitalom (tvegani kapital), katerih dohodki so v celoti obdavčeni, ter dvig solventnosti družb, pri čemer uvedba odbitka za tvegani kapital spada v okvir splošnega cilja izboljšanja konkurenčnosti belgijskega gospodarstva.

5 Odbitek za tvegani kapital, ki se imenuje tudi „odbitek nominalnih obresti“, pomeni, da se od obdavčljive osnove davka na dohodke pravnih oseb odbije odstotek lastnega kapitala zadevne družbe.

6 V skladu s členom 205c(1) CIR iz leta 1992 je odbitek za tvegani kapital enak tveganemu kapitalu, ugotovljenemu na podlagi člena 205b CIR iz leta 1992, in pomnoženemu s stopnjo, določeno na podlagi teh odstavkov člena 205c.

7 Člen 205b(1), prvi pododstavek, CIR iz leta 1992 določa, da pri določitvi odbitka za tvegani kapital za davčno obdobje upoštevni tvegani kapital ob upoštevanju določb odstavkov od 2 do 7 tega člena 205b ustreza znesku lastnega kapitala družbe ob koncu prejšnjega davčnega obdobja, ki je ugotovljen v skladu z računovodsko zakonodajo in letnimi računovodskimi izkazi, kakor so navedeni v bilanci stanja. V odstavkih od 2 do 7 so določeni primeri, v katerih je treba izvesti popravke lastnega kapitala, da se določi osnova za izračun zneska odbitka za tvegani kapital.

8 Natančneje, v skladu s členom 205b(2) CIR iz leta 1992 se tvegani kapital, ugotovljen na podlagi člena 205b(1) CIR iz leta 1992, zmanjša za neto vrednost sredstev stalne poslovne enote, katere dohodki so oproščeni davka na podlagi konvencije o preprečevanju dvojnega obdavčevanja.

9 Člen 205d CIR iz leta 1992 določa, da se ob neobstoju dobička za davčno obdobje, za katero se lahko odbije odbitek za tvegani kapital, neodobrena oprostitev za navedeno davčno obdobje lahko zaporedoma prijavi za dobiček naslednjih sedmih let.

Konvencija o preprečevanju dvojnega obdavčevanja, sklenjena med Kraljevino Belgijo in Kraljevino Nizozemsko

10 Člen 7, od (1) do (3), Konvencije med Kraljevino Belgijo in Kraljevino Nizozemsko o preprečevanju dvojnega obdavčevanja in preprečevanju davčnih utaj na področju davka od dohodka in davka od premoženja z dne 5. junija 2001 (*Moniteur belge* z dne 20. decembra 2002, str. 57533, v nadaljevanju: belgijsko-nizozemska konvencija) določa:

„1. Dobiček podjetja ene od držav bo obdavčen le v tej državi, razen če podjetje opravlja dejavnost v drugi državi prek stalne poslovne enote, ki ima tam sedež. Če podjetje opravlja dejavnost tako, bi se dobiček podjetja lahko obdavčil v drugi državi, vendar le toliko dobička, kot se ga lahko pripiše stalni poslovni enoti.

2. Ob upoštevanju določb odstavka 3 se, kadar podjetje države pogodbenice posluje v drugi državi pogodbenici prek stalne poslovne enote v njej, tej stalni poslovni enoti v vsaki državi pogodbenici pripiše dobiček, za katerega bi se lahko pričakovalo, da bi ga imela, če bi bila ločeno podjetje, ki opravlja enake ali podobne dejavnosti pod istimi ali podobnimi pogoji ter povsem neodvisno posluje s podjetjem, katerega stalna poslovna enota je.

3. Pri določanju dobička stalne poslovne enote je dovoljeno odšteti tiste stroške, ki nastanejo za potrebe stalne poslovne enote, vključno s poslovodskimi in splošnimi upravnimi stroški, ki so tako nastali bodisi v državi, v kateri je stalna poslovna enota, ali drugje.“

11 Člen 23(1) belgijsko-nizozemske konvencije določa:

„Glede Belgije se dvojno obdavčevanje prepreči tako:

a) kadar belgijski rezident prejme dohodke, razen dividend, obresti ali pristojbine iz člena 12(5) te konvencije ali ima premoženje, ki se na Nizozemskem obdavči na podlagi te konvencije, Kraljevina Belgija te dohodke ali premoženje izvzame iz obdavčenja, vendar lahko za izračun višine davka za preostale dohodke ali premoženje tega rezidenta uporabi enako davčno stopnjo, kot če zadevni dohodki ali premoženje ne bi bili oproščeni davka.

[…]“

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

12 Argenta je družba, ki ima sedež v Belgiji in je zavezana plačilu davka od dohodkov pravnih oseb v tej državi članici. Ta družba ima na Nizozemskem stalno poslovno enoto, katere dohodki so v Belgiji v skladu s belgijsko-nizozemsko konvencijo oproščeni plačila davka.

13 Družba Argenta je za davčno leto 2008 na podlagi členov od 205a do 205h CIR iz leta 1992 zahtevala odbitek davka na tvegani kapital.

14 Obdavčitev družbe Argenta iz naslova davka na dohodke pravnih oseb je bila ugotovljena 19. novembra 2008. Belgijska davčna uprava pri izračunu tega davka za ugotovitev tveganega kapitala, ki služi kot osnova za odbitek za tvegani kapital, na podlagi člena 205b(2) CIR iz leta 1992 ni upoštevala neto vrednosti premoženja stalne poslovne enote družbe Argenta na Nizozemskem.

15 Navedena davčna uprava je 7. septembra 2009 zavrnila pritožbo, ki jo je družba Argenta 20. maja 2009 vložila proti tej obdavčitvi.

16 Ker je družba Argenta menila, da člen 205b(2) CIR iz leta 1992 pomeni omejitev svobode ustanavljanja iz člena 49 PDEU, saj naložbe, izvedene v stalni poslovni enoti v državi članici, s katero je Kraljevina Belgija sklenila konvencijo o preprečevanju dvojnega obdavčevanja, ne dajejo pravice za odbitek za tvegani kapital, medtem ko enake naložbe, izvedene v stalni poslovni enoti v Belgiji, dajejo to pravico, je 4. decembra 2009 pri predložitvenem sodišču vložila tožbo proti tej odločbi.

17 V teh okoliščinah je navedeno sodišče prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali člen [49 PDEU] nasprotuje nacionalni davčni ureditvi, po kateri družba, ki je v celoti davčno zavezana v Belgiji, ob izračunu svojega obdavčljivega dobička ne more izvesti odbitka za tvegani kapital v višini pozitivne razlike med, na eni strani, neto knjigovodsko vrednostjo sredstev poslovne enote, ki je davčna zavezanka v drugi državi članici [Evropske] unije, in, na drugi strani, vsemi obveznostmi, ki jih je mogoče pripisati tej podružnici, medtem ko je do takega odbitka upravičena, kadar se ta pozitivna razlika lahko pripiše poslovni enoti v Belgiji?“

Vprašanje za predhodno odločanje

18 Predložitveno sodišče sprašuje, ali je treba člen 49 PDEU razlagati tako, da nasprotuje nacionalni ureditvi, na podlagi katere se pri izračunu odbitka, odobrenega družbi, ki je v celoti davčno zavezana v eni državi članici, ne upošteva neto vrednost sredstev stalne poslovne enote, ki je v drugi državi članici, kadar se dobiček te stalne poslovne enote na podlagi konvencije o preprečevanju dvojega obdavčevanja ne obdavči v prvi državi članici, medtem ko se sredstva, ki se pripišejo stalni poslovni enoti, ki je na ozemlju prve države članice, pri tem izračunu upoštevajo.

19 Kot izhaja iz ustaljene sodne prakse, svoboda ustanavljanja, ki jo člen 49 PDEU priznava državljanom Unije in ki zajema dostop do dejavnosti samozaposlene osebe in njihovo opravljanje ter ustanavljanje in vodenje podjetij pod enakimi pogoji, kot jih za svoje državljane določa zakonodaja države članice, v kateri se taka ustanovitev izvede, v skladu s členom 54 PDEU za družbe, ustanovljene v skladu z zakonodajo posamezne države članice, ki imajo statutarni sedež, glavno upravo ali glavni kraj poslovanja v Evropski uniji, zajema pravico opravljanja dejavnosti v zadevni državi članici prek odvisne družbe, podružnice ali agencije (glej sodbo z dne 15. septembra 2011 v zadevi Accor, C-310/09, ZOdl., str. I-8115, točka 39 in navedena sodna praksa).

20 Čeprav je v skladu z besedilom določb Pogodbe DEU v zvezi s svobodo ustanavljanja njihov namen zagotoviti, da so tuji državljani in družbe v državi članici gostiteljici obravnavani enako kot državljani in družbe iz te države, hkrati nasprotujejo temu, da bi matična država članica pri ustanavljanju v drugi državi članici ovirala svojega državljana ali družbo, ustanovljeno v skladu z njeno zakonodajo (zgoraj navedena sodba Accor, točka 40 in navedena sodna praksa).

21 Te ugotovitve veljajo tudi, če družba s sedežem v državi članici opravlja dejavnost v drugi državi članici prek stalne poslovne enote (sodba z dne 15. maja 2008 v zadevi Lidl Belgium, C-414/06, ZOdl., str. I-3601, točka 20).

22 V postopku v glavni stvari ni sporno, da zadevna ureditev za izračun odbitka za tvegani kapital, različno obravnava sredstva stalnih poslovnih enot v državi članici, ki ni Kraljevina Belgija, katerih dohodki v Belgiji niso obdavčeni, in sredstva stalne poslovne enote, ki je v tej državi članici.

23 Sredstva, ki se pripišejo stalnim poslovnim enotam v državi članici, ki ni Kraljevina Belgija, katerih dohodki se v Belgiji ne obdavčijo, se namreč ne upoštevajo pri izračunu tveganega kapitala, ki služi kot osnova za izračun odbitka iz postopka v glavni stvari, medtem ko se sredstva stalnih poslovnih enot v Belgiji pri tem izračunu upoštevajo.

24 Kot je generalni pravobranilec navedel v točki 33 sklepnih predlogov, upoštevanje sredstev stalne poslovne enote za izračun odbitka za tvegani kapital družbe, ki je zavezana za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb v Belgiji, pomeni davčno ugodnost, saj takšno upoštevanje prispeva k znižanju efektivne davčne stopnje davka od dohodkov pravnih oseb, ki jih mora takšna družba plačati v navedeni državi članici.

25 Vendar se takšna davčna ugodnost zavrne, kadar je stalna poslovna enota družbe s sedežem v Belgiji v drugi državi članici in je na podlagi konvencije o preprečevanju dvojnega obdavčevanja, sklenjene med Kraljevino Belgijo in to drugo državo članico, upravičena do oprostitve obdavčitve svojih dohodkov.

26 Belgijska vlada je v zvezi s tem navedla, da različno obravnavanje, ki izhaja iz nacionalne ureditve iz postopka v glavni stvari, ne pomeni omejitve svobode ustanavljanja, saj po eni strani to različno obravnavanje ne bi povzročilo neželenih posledic za družbo, ki ima stalno poslovno enoto v državi članici, ki ni Kraljevina Belgija, po drugi strani pa bi bilo treba takšne neželene posledice, če bi jih bilo treba ugotoviti, pripisati hkratnemu izvajanju davčne pristojnosti s strani več držav članic.

27 Tako ta vlada ocenjuje, da se tudi ob upoštevanju sredstev stalne poslovne enote v državi članici, ki ni Kraljevina Belgija, dohodek za davčne namene glavne družbe rezidentke ne more zmanjšati. Navedena vlada namreč meni, da se glede tujih stalnih poslovnih enot, ki niso oproščene na podlagi konvencije o preprečevanju dvojnega obdavčevanja, odbitek za tvegani kapital izračuna ločeno glede na sredstva, ki se pripišejo stalni poslovni enoti, in se prednostno uporabi za dobiček, ki ga ustvari ta enota. Belgijska vlada iz tega po analogiji sklepa, da če bi bilo treba upoštevati sredstva stalne poslovne enote s sedežem v državi članici, ki ni Kraljevina Belgija, katere dohodki so oproščeni na podlagi konvencije, je treba odbitek za tvegani kapital upoštevati pri dobičku, ki se pripiše tej poslovni enoti. Ta pa se v Belgiji ne obdavči.

28 Družba Argenta in Komisija sta izpodbijali takšno razlago belgijskega prava in navedli, da se glede tujih stalnih poslovnih enot, katerih dohodki niso oproščeni plačila davka v Belgiji, odbitek za tvegani kapital izračuna na osnovi vseh dohodkov in se uporablja za vse obdavčljive dohodke zadevne družbe.

29 V zvezi s tem je treba spomniti, da, kot izhaja iz ustaljene sodne prakse, Sodišče v okviru odgovora na vprašanje za predhodno odločanje, ki ga je postavilo sodišče države članice v skladu s členom 267 PDEU, ni pristojno za razlago notranjega prava te države članice, ker je razlaga tega prava naloga nacionalnih sodišč (glej zlasti sodbe z dne 12. oktobra 1993 v zadevi Vanacker in Lesage, C-37/92, Recueil, str. I-4947, točka 7; z dne 14. februarja 2008 v zadevi Gysen, C-449/06, ZOdl., str. I-553, točka 17, in z dne 17. januarja 2013 v zadevi Zakaria, C-23/12, točka 29).

30 Vendar je treba navesti, da je belgijska vlada na obravnavi potrdila, da čeprav je bil odbitek za tvegani kapital izračunan ločeno glede sredstev stalne poslovne enote in bi se moral prednostno uporabiti za dobiček te enote, bi bil morebitni presežek odbit od dobička, ki bi ga ustvarila glavna družba. Tako iz trditev, ki jih navaja navedena vlada, ne izhaja, da glavna družba rezidentka za zmanjšanje davčne osnove ne bi mogla uporabiti odbitka za tvegani kapital, izračunanega ob upoštevanju sredstev stalne poslovne enote v državi članici, ki ni Kraljevina Belgija.

31 Poleg tega, kot je generalni pravobranilec navedel v točki 40 sklepnih predlogov, belgijska vlada ni prerekala trditve družbe Argenta, da lahko belgijska družba, ki ima lastni kapital, uveljavlja odbitek za tvegani kapital, čeprav samo njena stalna poslovna enota v tujini, ki nima lastnega kapitala, ustvari dobiček, ki se na koncu v skladu z belgijsko ureditvijo za izračun navedenega odbitka pripiše navedeni družbi.

32 Zato je to, da družba, ki ima stalno enoto v državi članici, ki ni Belgija, za zmanjšanje svoje davčne osnove ne more uveljavljati odbitka za tvegani kapital, ki se izračuna ob upoštevanju sredstev te stalne poslovne enote, za to družbo neugodno.

33 V nasprotju s trditvami belgijske vlade neugodno obravnavanje ne izhaja iz okoliščine, da država članica, v kateri je stalna poslovna enota, ne določa odbitka za tvegani kapital, ampak le iz odločitve v belgijski ureditvi, da se ne upoštevajo sredstva stalnih poslovnih enot. Neugodno obravnavanje torej ne more biti posledica hkratnega izvajanja davčne pristojnosti več držav članic.

34 Takšno neugodno obravnavanje lahko belgijsko družbo odvrne od opravljanja njenih dejavnosti prek stalne poslovne enote v državi članici, ki ni Belgija, in zato pomeni omejitev, ki je z določbami Pogodbe glede svobode ustanavljanja načeloma prepovedana.

35 V skladu s sodno prakso Sodišča je omejitev svobode ustanavljanja dopustna samo, če jo upravičujejo nujni razlogi v splošnem interesu. V takem primeru mora biti primerna tudi za zagotavljanje uresničitve zadevnega cilja in ne sme presegati tega, kar je nujno potrebno za dosego tega cilja (glej zgoraj navedeno sodbo Lidl Belgium, točka 27 in navedena sodna praksa).

36 Belgijska vlada se v zvezi s tem sklicuje na razloge nujnosti zagotavljanja skladnosti belgijskega davčnega sistema in hkrati enakomerne porazdelitve davčnih pristojnosti med državami članicami.

37 Prvič, sistem odbitkov za tvegani kapital je tako popolnoma simetričen, obstaja pa tudi neposredna osebna in stvarna povezava med davčno ugodnostjo, izračunano z upoštevanjem sredstev, in obdavčitvijo dobička, ki je ustvarjen s temi sredstvi.

38 Ta povezava je primerljiva s povezavo med obrestmi, ki se odbijejo od posojila, namenjenega pridobitvi sredstev, in obdavčljivim dobičkom, ki je ustvarjen s temi sredstvi, saj je cilj zakona, ki uvaja odbitek iz postopka v glavni stvari, kot izhaja iz obrazložitvenega memoranduma tega zakona, da se lastni kapital z davčnega vidika obravnava enako kot izposojeni kapital. Čeprav se odbitek za tvegani kapital izračuna pavšalno glede na lastni kapital družbe in ne sorazmerno z obdavčljivim dobičkom te družbe, se šteje, da izračunani znesek odbitka pomeni obresti, ki bi jih družba morala plačati, če bi se morala za pridobitev sredstev z lastnim kapitalom zadolžiti.

39 Drugič, belgijska vlada meni, da z neupoštevanjem sredstev stalne poslovne enote v državi članici, ki ni Belgija, katere dobiček se ne obdavči v Belgiji, navedena država članica izvaja svojo davčno pristojnost ob spoštovanju načela teritorialnosti in v skladu z razdelitvijo davčnih pristojnosti, kot izhaja iz belgijsko-nizozemske konvencije.

40 Možnost upoštevanja računovodskih in neračunovodskih odhodkov v povezavi s sredstvi in obveznostmi stalne poslovne enote ter odobritve odbitkov za ta sredstva ali obveznosti pripada državi članici, ki ji konvencija o preprečevanju dvojnega obdavčevanja priznava pravico obdavčitve dobička stalne poslovne enote. Takšna razdelitev, ki jo uvaja belgijsko-nizozemska konvencija, je poleg tega v skladu z vzorčno konvencijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja, ki jo je pripravila Organizacija za gospodarsko sodelovanje in razvoj (OECD).

41 Kar zadeva prvi razlog utemeljitve, ki ga navaja belgijska vlada, je treba spomniti, da je Sodišče že potrdilo, da nujnost ohraniti skladnost davčnega sistema lahko upraviči omejitev uresničevanja svoboščin gibanja, ki jih zagotavlja Pogodba (sodbe z dne 28. januarja 1992 v zadevi Bachmann, C-204/90, Recueil, str. I-249, točka 28; z dne 7. septembra 2004 v zadevi Manninen, C-319/02, ZOdl., str. I-7477, točka 42; z dne 23. februarja 2006 v zadevi Keller Holding, C-471/04, ZOdl., str. I-2107, točka 40, in z dne 27. novembra 2008 v zadevi Papillon, C-418/07, ZOdl., str. I-8947, točka 43).

42 Vendar pa je treba, da bi bilo mogoče sprejeti trditev, ki temelji na takem razlogu, v skladu z ustaljeno sodno prakso dokazati obstoj neposredne povezave med zadevno davčno ugodnostjo in izravnavo te ugodnosti z določeno davčno dajatvijo (zgoraj navedeni sodbi Manninen, točka 42, in Keller Holding, točka 40), pri čemer je treba neposrednost te povezave presojati glede na cilj zadevne ureditve (zgoraj navedena sodba Manninen, točka 43; sodba z dne 28. februarja 2008 v zadevi Deutsche Shell, C-293/06, ZOdl., str. I-1129, točka 39, in zgoraj navedena sodba Papillon, točka 44).

43 Kot je bilo opozorjeno v točki 24 te sodbe, pomeni davčna ugodnost v postopku v glavni stvari možnost upoštevanja sredstev, ki se pripišejo stalni poslovni enoti, pri izračunu odbitka za tvegani kapital.

44 Vendar se ta ugodnost, ki ima za posledico zmanjšanje efektivne davčne stopnje davka za družbe, ki mu je zavezana glavna družba, v postopku v glavni stvari ne izravna z nobenim drugim določenim davkom.

45 Res je, da se takšna ugodnost odobri le, kadar se dobički, ki jih ustvari stalna poslovna enota, obdavčijo v Belgiji.

46 Vendar med ugodnostjo, izračunano z upoštevanjem sredstev, in obdavčitvijo dobička, ki je ustvarjen s temi sredstvi, ne obstaja neposredna povezava v smislu sodne prakse iz točke 42 te sodbe.

47 Ureditev v postopku v glavni stvari namreč zahteva le, da se morebitni dohodki, ki jih ustvari stalna poslovna enota, obdavčijo v Belgiji, vendar odobritve zadevne ugodnosti ne pogojuje z njihovo dejansko ustvaritvijo niti z njihovo dejansko obdavčitvijo. Zato zadevni sistem dopušča položaj, v katerem se – kadar se dohodki stalne poslovne enote obdavčijo v Belgiji, vendar ta enota ni ustvarila dohodkov – sredstva stalne poslovne enote upoštevajo pri izračunu odbitka, ki velja za družbo, ki ji ta enota pripada.

48 Poleg tega člen 205d CIR iz leta 1992 določa, da se ob neobstoju dobička za davčno obdobje, za katero se lahko odbije odbitek za tvegani kapital, neodobrena oprostitev za navedeno davčno obdobje lahko zaporedoma prijavi za dobiček naslednjih sedmih let.

49 Zato zavrnitev upoštevanja sredstev stalnih poslovnih enot s sedežem v državi članici, ki ni Kraljevina Belgija, katerih dohodki so na podlagi konvencije o preprečevanju dvojnega obdavčevanja oproščeni davka v Belgiji, ne more biti utemeljena z razlogi zagotovitve skladnosti nacionalnega davčnega sistema.

50 Kar zadeva drugi razlog utemeljitve, na katerega se sklicuje belgijska vlada, je treba spomniti, da je ohranitev porazdelitve davčne pristojnosti med državami članicami legitimen cilj, ki ga Sodišče priznava (glej v tem smislu sodbe z dne 13. decembra 2005 v zadevi Marks & Spencer, C-446/03, ZOdl., str. I-10837, točka 45; z dne 7. septembra 2006 v zadevi N, C-470/04, ZOdl., str. I-7409, točka 42, in z dne 18. julija 2007 v zadevi Oy AA, C-231/05, ZOdl., str. I-6373, točka 51, ter zgoraj navedeno sodbo Lidl Belgium, točka 31). Iz ustaljene sodne prakse tudi izhaja, da ob neobstoju ukrepov za poenotenje ali uskladitev na ravni Unije države članice ostanejo pristojne, da s sporazumom ali enostransko opredelijo merila za razdelitev davčne pristojnosti, zlasti za odpravo dvojnega obdavčevanja (sodbi z dne 19. novembra 2009 v zadevi Komisija proti Italiji, C-540/07, ZOdl., str. I-10983, točka 29, in z dne 29. novembra 2011 v zadevi National Grid Indus, C-371/10, ZOdl., str. I-12273, točka 45).

51 Vendar okoliščina, da se je država članica v konvenciji o preprečevanju dvojnega obdavčevanja, ki jo je sklenila z drugo državo članico, dogovorila, da se dobiček, ki se pripiše stalni poslovni enoti, ki je v tej drugi državi članici, obdavči le v tej državi članici in da zato prva država članica ne more izvajati svoje davčne pristojnosti glede dobička, ki se pripiše tej stalni poslovni enoti, ne more sistematično upravičiti vsake zavrnitve odobritve ugodnosti družbi, ki ima sedež na območju prve države članice in h kateri spada navedena stalna poslovna enota.

52 Takšna zavrnitev bi utemeljevala različno obravnavanje izključno z razlogom, da je družba, ki ima sedež v državi članici, razvila mednarodno gospodarsko dejavnost, s katero ni bil takoj ustvarjen obdavčljivi dobiček v korist te države (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Marks & Spencer, točka 40, in sodbo z dne 29. marca 2007 v zadevi Rewe Zentralfinanz, C-347/04, ZOdl., str. I-2647, točka 43).

53 Iz sodne prakse pa izhaja, da je nujnost ohraniti enakomerno porazdelitev davčnih pristojnosti med državami članicami lahko priznana zlasti takrat, kadar se želi z zadevno ureditvijo preprečiti ravnanje, ki lahko ogroža pravico države članice do izvajanja davčnih pristojnosti glede dejavnosti, ki se opravljajo na njenem ozemlju (glej zgoraj navedeno sodbo Oy AA, točka 54, ter sodbe z dne 8. novembra 2007 v zadevi Amurta, C-379/05, ZOdl., str. I-9569, točka 58; z dne 18. junija 2009 v zadevi Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07, ZOdl., str. I-5145, točka 66; z dne 20. oktobra 2011 v zadevi Komisija proti Nemčiji, C-284/09, ZOdl., str. I-9897, točka 77, in z dne 10. maja 2012 v združenih zadevah Santander Asset Management SGIIC in drugi, od C-338/11 do C-347/11, točka 47).

54 Tako je Sodišče presodilo, da se ta cilj nanaša zlasti na ohranitev simetrije med pravico obdavčenja dobička in možnostjo odbitka izgub stalne poslovne enote, saj bi zaradi priznanja, da se izguba stalne poslovne enote nerezidentke lahko odbije od dohodka glavne družbe, ta lahko prosto izbrala državo članico, v kateri bo to izgubo uveljavljala (glej v tem smislu zgoraj navedeni sodbi Oy AA, točka 56, in Lidl Belgium, točka 34).

55 Vendar, kot je navedel generalni pravobranilec v točki 63 sklepnih predlogov, odobritev davčne ugodnosti iz postopka v glavni stvari ne ogroža niti pravice države članice, na ozemlju katere ima sedež družba, h kateri spada stalna poslovna enota, niti pravice države članice, na ozemlju katere je stalna poslovna enota, do izvajanja davčnih pristojnosti glede dejavnosti, opravljenih na njenem ozemlju, niti ne povzroča prenosa dobička, ki se običajno obdavči v eni od teh držav članic, v drugo državo članico.

56 Nazadnje, glede trditve belgijske vlade, ki se po eni strani nanaša na hkratno obravnavanje, ki bi ga bilo treba priznati davčnemu odbitku obresti za posojila, ki se uporabijo za pridobitev sredstev, ki se pripišejo stalni poslovni enoti, in na drugi strani na obravnavanje lastnega kapitala, ki se pripiše stalni poslovni enoti, je treba navesti, da ta vlada sama priznava pavšalnost odbitka za tvegani kapital, ki se izračuna na podlagi lastnega kapitala zadevne družbe in ne na podlagi deleža obdavčenega dobička, ustvarjenega s sredstvi te družbe.

57 Zato navedena vlada ne more zatrjevati, da belgijsko-nizozemska konvencija, zlasti njene določbe glede ugotovitve dobička stalne poslovne enote in glede upoštevanja stroškov, nastalih za potrebe te poslovne enote, za izračun odbitka za tvegani kapital, nasprotujejo upoštevanju sredstev, ki se pripišejo stalni poslovni enoti, katere dohodki se na podlagi te konvencije v Belgiji ne obdavčijo.

58 V teh okoliščinah omejitev, ki je uvedena z zakonodajo v postopku v glavni stvari, ne more biti utemeljena z razlogi, ki se nanašajo na potrebo po zagotovitvi enakomerne porazdelitve davčne pristojnosti med državami članicami.

59 Ob upoštevanju navedenega je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člen 49 PDEU razlagati tako, da nasprotuje nacionalni ureditvi, na podlagi katere se za izračun odbitka, odobrenega družbi, ki je v celoti zavezana plačilu davka v eni državi članici, ne upošteva neto vrednost sredstev stalne poslovne enote, ki je v drugi državi članici, kadar se dobiček te stalne poslovne enote v prvi državi članici na podlagi konvencije o preprečevanju dvojnega obdavčevanja ne obdavči, medtem ko se sredstva, pripisana stalni poslovni enoti, ki je na ozemlju te prve države članice, za ta izračun upoštevajo.

Stroški

60 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (prvi senat) razsodilo:

Člen 49 PDEU je treba razlagati tako, da nasprotuje nacionalni ureditvi, na podlagi katere se za izračun odbitka, odobrenega družbi, ki je v celoti zavezana plačilu davka v eni državi članici, ne upošteva neto vrednost sredstev stalne poslovne enote, ki je v drugi državi članici, kadar se dobiček te stalne poslovne enote v prvi državi članici na podlagi konvencije o preprečevanju dvojnega obdavčevanja ne obdavči, medtem ko se sredstva, pripisana stalni poslovni enoti, ki je na ozemlju te prve države članice, za ta izračun upoštevajo.

Podpisi