

Vec C-157/10

Banco Bilbao Vizcaya Argentaria SA

proti

Administración General del Estado

(návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný Tribunal Supremo)

„Voľný pohyb kapitálu – Dať z príjmov právnických osôb – Zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia – Zákaz odpočtu dane, ktorá je splatná, ale nebola vybraná v iných členských štátoch“

Abstrakt rozsudku

1. *Prejudiciálne otázky – Právomoc Súdneho dvora – Určenie relevantných prvkov práva Únie (článok 267 ZFEÚ)*

2. *Voľný pohyb kapitálu – Obmedzenia – Nevýhody vyplývajúce zo súčasného výkonu daňovej právomoci členských štátov – Prípustnosť – Podmienka – Neexistencia diskriminácie (články 63 ZFEÚ a 65 ZFEÚ)*

3. *Voľný pohyb kapitálu – Obmedzenia – Daňová právna úprava – Dať z príjmov právnických osôb – Systém zamedzenia dvojitého hospodárskeho zdanenia príjmov vo forme úrokových výnosov dosiahnutých v inom členskom štáte*

[Zmluva o EHS, článok 67 (teraz článok 67 Zmluvy ES, zrušený Amsterdamskou zmluvou); články 63 ZFEÚ a 65 ZFEÚ; smernica Rady 88/361, článok 1]

1. Súdnemu dvoru v rámci postupu spolupráce s vnútroštátnymi súdmi zakotveného v článku 267 ZFEÚ prislúcha poskytnúť vnútroštátnemu súdu odpoveď potrebnú na rozhodnutie vo veci, ktorú súd začal prejednávajú. Z tohto pohľadu Súdnemu dvoru prislúcha prípadne preformulovať otázky, ktoré sú mu predložené. Okrem toho s cieľom poskytnúť užitočnú odpoveď vnútroštátnemu súdu, ktorý mu predložil návrh na začatie prejudiciálneho konania, Súdny dvor môže prihliadnuť aj na ustanovenia práva Únie, na ktoré sa vnútroštátny súd vo svojich prejudiciálnych otázkach neodvolával.

(pozri body 18, 19)

2. V prípade neexistencie opatrení na zjednotenie alebo harmonizáciu na úrovni Únie majú členské štáty naďalej právomoc, aby prostredníctvom zmluvy alebo jednostranne definovali kritériá rozdelenia svojej daňovej právomoci najmä so zreteľom na zamedzenie dvojitého zdanenia. Prináleží im, aby prijali potrebné opatrenia na zamedzenie situácií dvojitého zdanenia, a to najmä tým, že uplatnia kritériá používané v medzinárodnej daňovej praxi. Nevýhody, ktoré môžu vyplývať z paralelného výkonu daňových právomocí rôznych členských štátov, nepredstavujú v prípade, že takýto výkon nie je diskriminačný, obmedzenia slobôd pohybu. Členské štáty teda nie sú povinné prispôbiť svoj vlastný daňový systém rôznym daňovým systémom iných členských štátov, aby najmä zamedzili dvojitému zdaneniu, a *fortiori* tieto členské štáty nie sú povinné prispôbiť svoju daňovú právnu úpravu s cieľom umožniť poplatníkovi uplatniť daňové

zvýhodnenie priznané iným členským štátom v rámci výkonu jeho daňových právomocí, pokiaľ ich právna úprava nie je diskriminačná.

(pozri body 31, 38, 39)

3. Článok 67 Zmluvy EHS a článok 1 smernice 88/361, ktorou sa vykonáva článok 67 Zmluvy [článok zrušený Amsterdamskou zmluvou] nebránia vnútroštátnej právnej úprave členského štátu, ktorá v prípade dane z príjmov právnických osôb a v rámci pravidiel o zamedzení dvojitého zdanenia zakazuje vykonať odpočet sumy dane splatnej v iných členských štátoch Únie z príjmu dosiahnutého na ich území, ktorý podlieha tejto dani v prípade, že napriek splatnosti nebola zaplatená z dôvodu oslobodenia, zníženia alebo akejkoľvek inej daňovej výhody, ak táto právna úprava nie je diskriminačná v porovnaní so zdanením úrokových výnosov dosiahnutých v tomto členskom štáte, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu.

(pozri bod 46 a výrok)

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

z 8. decembra 2011 (*)

„Voľný pohyb kapitálu – Daň z príjmov právnických osôb – Zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia – Zákaz odpočtu dane, ktorá je splatná, ale nebola vybraná v iných členských štátoch“

Vo veci C-157/10,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Tribunal Supremo (Španielsko) z 25. januára 2010 a doručený Súdnemu dvoru 2. apríla 2010, ktorý súvisí s konaním:

Banco Bilbao Vizcaya Argentaria SA

proti

Administración General del Estado,

SÚDNY DVOR (prvá komora),

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

generálny advokát: P. Mengozzi,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteňom na písomnú časť konania,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- španielska vláda, v zastúpení: M. Muñoz Pérez, splnomocnený zástupca,
- česká vláda, v zastúpení: M. Smolek a V. Štencel, splnomocnení zástupcovia,
- dánska vláda, v zastúpení: C. Vang, splnomocnený zástupca,
- nemecká vláda, v zastúpení: T. Henze a C. Blaschke, splnomocnení zástupcovia,
- estónska vláda, v zastúpení: M. Linntam, splnomocnená zástupkyňa,
- francúzska vláda, v zastúpení: G. de Bergues a J. Gstalter, splnomocnení zástupcovia,
- talianska vláda, v zastúpení: G. Palmieri, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci P. Gentili, avvocato dello Stato,
- holandská vláda, v zastúpení: C. Wissels a J. Langer, splnomocnení zástupcovia,
- poľská vláda, v zastúpení: M. Szpunar, splnomocnený zástupca,
- portugalská vláda, v zastúpení: L. Inez Fernandes, splnomocnený zástupca,
- švédsko vláda, v zastúpení: A. Falk a S. Johannesson, splnomocnené zástupkyne,
- vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: H. Walker, splnomocnená zástupkyňa,
- Európska komisia, v zastúpení: R. Lyal a C. Urraca Caviedes, splnomocnení zástupcovia,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

- 1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 63 ZFEÚ a 65 ZFEÚ.
- 2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Banco Bilbao Vizcaya Argentaria, SA (ďalej len „BBVA“) a Administración General del Estado vo veci rozhodnutia, ktorým Administración General del Estado zamietol udeliť BBVA súhlas s odpočítaním sumy dane, ktorá sa má zaplatiť v Belgicku z úrokových výnosov dosiahnutých v tomto členskom štáte, ale ktorá nebola zaplatená z dôvodu oslobodenia, od sumy dane z príjmov právnických osôb splatnej za zdaňovacie obdobie za rok 1991 z jej celosvetových príjmov.

Právny rámec

Právo Spoločenstva

- 3 Článok 67 Zmluvy o EHS (teraz článok 67 Zmluvy ES, ktorý bol následne zrušený Amsterdamskou zmluvou) platný a účinný v čase skutkových okolností vo veci samej znel takto:

„1. Počas prechodného obdobia a v rozsahu potrebnom na zabezpečenie riadneho fungovania spoločného trhu členské štáty medzi sebou postupne zrušia obmedzenia voľného pohybu kapitálu osôb s bydliskom v členských štátoch, ako aj akúkoľvek diskrimináciu z dôvodu štátnej príslušnosti alebo bydliska strán, alebo miesta, kde sa tento kapitál investuje.

...“

4 Článok 1 ods. 1 smernice Rady 88/361/EHS z 24. júna 1988, ktorou sa vykonáva článok 67 zmluvy [článok zrušený Amsterdamskou zmluvou] (Ú. v. ES L 178, s. 5; Mim. vyd. 10/001, s. 10) stanovuje:

„Bez toho, aby tým boli dotknuté nasledujúce ustanovenia, musia členské štáty odstrániť obmedzenia pohybu kapitálu platné pre tuzemcov členských štátov. Aby sa zjednodušilo vykonávanie tejto smernice, pohyb kapitálu sa klasifikuje v súlade s nomenklatúrou v prílohe I“.

5 Článok 6 ods. 2 smernice 88/361 oprávňuje predovšetkým Španielske kráľovstvo dočasne pokračovať v uplatňovaní obmedzení kapitálových pohybov uvedených v prílohe IV tejto smernice podľa podmienok a v lehotách stanovených v tejto prílohe.

Španielska vnútroštátna právna úprava

6 Článok 57 ods. 1 všeobecného daňového zákona ?. 230/1963 (Ley General Tributaria 230/1963) z 28. decembra 1963 (BOE ?. 313 z 31. decembra 1963, s. 18248), stanovuje:

„V prípade, že treba odpovedať od dane splatnú a zaplatenú čiastku inej skôr vymáhanej dane alebo iných daní, odpovedajú sa v celej výške napriek tomu, že boli predmetom oslobodenia alebo úľavy.“

7 Zákon ?. 61/1978 o dani z príjmov právnických osôb (Ley 61/1978 del Impuesto sobre Sociedades) z 27. decembra 1978 (BOE ?. 312 z 30. decembra 1978, s. 29429), v článku 24 ods. 4 stanovuje:

„Pokiaľ pri osobnom zdanení príjmy zdaniteľnej osoby zahŕňajú aj príjmy dosiahnuté a zdanené v zahraničí, vykoná sa odpoveď nižšej z nasledujúcich dvoch súm:

- a) skutočnej sumy zaplatenej v zahraničí na základe rovnakej alebo podobnej dane, ako je táto daň;
- b) sumy dane, ktorá by sa z takých príjmov musela zaplatiť v Španielsku v prípade, keď by tieto príjmy boli dosiahnuté na španielskom území.“

Zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia

8 Zmluva medzi Španielskym kráľovstvom a Belgickým kráľovstvom o zamedzení dvojitého zdanenia a úprave niektorých otázok týkajúcich sa oblasti daní z príjmov a majetku podpísaná v Bruseli 24. septembra 1970, ratifikovaná Španielskym kráľovstvom 28. mája 1971 (BOE ?. 258 z 27. októbra 1972, s. 19176, ďalej len „zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia“), v znení platnom a účinnom v prípade skutkových okolností vo veci samej, vo svojom článku 11 stanovuje:

„1. Úrokové výnosy pochádzajúce z jedného zmluvného štátu a vyplatené rezidentovi druhého zmluvného štátu podliehajú dani v tomto druhom štáte.

2. Tieto výnosy však môžu byť zdanené v zmluvnom štáte pôvodu podľa právneho poriadku

tohto štátu, ale takto stanovená da? nemôže presiahnu? 15 % výšky daných výnosov.

...“

9 V zmysle ?lánku 23 tejto zmluvy:

„1. Ak rezident jedného zmluvného štátu poberá príjmy, ktoré nie sú uvedené v odsekoch 3 a 4 vyššie a ktoré sú zdanené v inom zmluvnom štáte v súlade so zmluvou, prvý ?lenský štát tieto príjmy oslobodí od dane...

...

3. ... Ak rezident jedného zmluvného štátu poberá príjmy, ktoré sú zdanené v druhom zmluvnom štáte v zmysle ?lánku 10 ods. 2, ?lánku 11 ods. 2 a 7 alebo ?lánku 12 ods. 2 a 6, prvý ?lenský štát prizná tomuto rezidentovi odpo?et od dane, ktorá sa má za tieto príjmy zaplati?, vypo?ítaný na základe sumy uvedených príjmov, ktorá je sú?as?ou základu dane tohto rezidenta a ktorej sadzba nemôže byť vyššia, ako je sadzba dane vyrubená za tieto príjmy v druhom zmluvnom štáte ...“

Skutkové okolnosti vo veci samej a prejudiciálna otázka

10 BBVA je spoločnosťou, ktorá má v rámci Grupo Consolidado (konsolidovanej skupiny) 2/82 dominantné postavenie. V španielskom právnom systéme predstavuje konsolidovanú skupinu jednotka vytvorená na da?ové účely súborom spoločností, z ktorých jedna ovláda ostatné.

11 Rozhodnutím z 24. októbra 1997 prijatým na základe šetrenia a inšpekcie týkajúcich sa dane z príjmov právnických osôb za obdobie zodpovedajúce roku 1991 a vzh?adom na to, že v súlade s ?lánkom 24 ods. 4 zákona ?. 61/1978 možno odpo?íta? len dane, ktoré boli „skuto?ne“ zaplatené, zvýšil Oficina Nacional de Inspección da?ový základ priznaný BBVA o 6 750 405 ESP (40 570,75 eura). Táto suma zodpovedala sume, ktorú BBVA odpo?ítala od dane z príjmov právnických osôb z titulu dane z úrokových výnosov dosiahnutých v Belgicku splatnej v tomto ?lenskom štáte, aj keď táto posledná uvedená da? nebola zaplatená z dôvodu oslobodenia.

12 Rozhodnutie prijaté Oficina Nacional de Inspección bolo potvrdené 11. mája 2001 rozhodnutím Tribunal Económico-Administrativo Central (kontrolný správny orgán). Ke?že žaloba, ktorú podala BBVA proti tomuto rozhodnutiu na komoru pre správne spory Audiencie Nacional, bola zamietnutá rozsudkom z 26. júna 2003, BBVA podala kasa?ný opravný prostriedok na Tribunal Supremo.

13 Svojím opravným prostriedkom sa BBVA domáha práva odpo?íta? od sumy dane z príjmov právnických osôb uplat?ovanej v Španielsku na jej svetové príjmy sumu dane, ktorá sa má zaplati? v Belgicku z úrokových výnosov dosiahnutých v tomto ?lenskom štáte, ale ktorá nebola zaplatená z dôvodu oslobodenia.

14 Tribunal Supremo zdôraznil, že podľa výkladu v jeho posledných rozsudkoch španielska vnútroštátna právna úprava bráni tomu, aby BBVA od sumy dane z príjmov právnických osôb splatnej v Španielsku odpo?ítala sumu dane splatnú v Belgicku, ak táto posledná uvedená da? nebola zaplatená z dôvodu oslobodenia. Rovnaký záver vyplýva aj z ?lánku 23 ods. 3 zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia.

15 Tento súd sa preto pýta, či takýto režim je v súlade so zásadou vo?ného pohybu kapitálu, ak spoločnosti usadené v Španielsku, ktoré investujú v Belgicku, a ktoré tu dosahujú zisky, strácajú da?ové zvýhodnenie poskytnuté belgickými da?ovými orgánmi, pretože nakoniec v krajine sídla ich spoločnosti zaplatia sumu dane z príjmu, ktorú mali zaplati?, pričom však boli od nej

oslobodené v krajine investície.

16 Za týchto podmienok sa Tribunal Supremo rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Majú sa články 63 [ZFEÚ] a 65 [ZFEÚ] vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave (prijatej jednostranne alebo na základe dvojstrannej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia), ktorá v prípade dane z príjmov právnických osôb a v rámci pravidiel o zamedzení dvojitého zdanenia zakazuje vykonať odpoveď sumy dane splatnej v iných členských štátoch Európskej únie z príjmu dosiahnutého na ich území, ktorý podlieha tejto dani, v prípade, že napriek splatnosti nebola zaplatená z dôvodu oslobodenia, zníženia alebo akejkoľvek inej daňovej výhody?“

O prejudiciálnej otázke

O prípustnosti

17 Portugalská vláda sa domnieva, že návrh na začatie prejudiciálneho konania treba odmietnuť ako neprípustný, pretože výklad článkov 63 ZFEÚ a 65 ZFEÚ, o ktorý žiada vnútroštátny súd, nie je relevantný z hľadiska uplatnenia právnej normy platnej a účinnej v čase rozhodnutia vo veci samej, ktorá sa vzťahuje na daňové obdobie zodpovedajúce roku 1991. Články 73 B a 73 D Zmluvy ES (teraz články 56 ES a 58 ES), ktorým zodpovedajú články 63 ZFEÚ a 65 ZFEÚ boli totiž doplnené do Zmluvy o založení Európskeho hospodárskeho spoločenstva až Zmluvou o Európskej únii podpísanou v Maastrichte 7. februára 1992.

18 V tejto súvislosti treba zdôrazniť, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvoru v rámci postupu spolupráce s vnútroštátnymi súdmi zakotveného v článku 267 ZFEÚ prislúcha poskytnúť vnútroštátnemu súdu odpoveď potrebnú na rozhodnutie vo veci, ktorú súd začal prejednávajú, a z tohto pohľadu Súdnemu dvoru prislúcha prípadne preformulovať otázky, ktoré sú mu predložené (pozri najmä rozsudky zo 4. mája 2006, Haug, C-286/05, Zb. s. I-4121, bod 17, a z 11. marca 2008, Jager, C-420/06, Zb. s. I-1315, bod 46).

19 Okrem toho podľa ustálenej judikatúry platí, že Súdny dvor s cieľom poskytnúť užitočnú odpoveď vnútroštátnemu súdu, ktorý mu predložil návrh na začatie prejudiciálneho konania, môže prihliadnuť aj na ustanovenia práva Únie, na ktoré sa vnútroštátny súd vo svojich prejudiciálnych otázkach neodvolával (pozri najmä rozsudky z 12. októbra 2004, Wolff & Müller, C-60/03, Zb. s. I-9553, bod 24; zo 7. júla 2005, Weide, C-153/03, Zb. s. I-6017, bod 25, a z 23. februára 2006, van Hilten/van der Heijden, C-513/03, Zb. s. I-1957, bod 26).

20 Napokon je povinnosťou Súdneho dvora vykladať všetky ustanovenia práva Únie, ktoré vnútroštátne súdy potrebujú na rozhodovanie v sporoch, ktoré im boli predložené, aj keď tieto ustanovenia nie sú výslovne spomenuté v otázkach položených Súdnemu dvoru týmito súdmi (pozri rozsudky z 19. novembra 2002, Strawson a Gagg & Sons, C-304/00, Zb. s. I-10737, bod 58, ako aj Jager, už citovaný, bod 47).

21 Keďže Súdny dvor vzhľadom na právne ustanovenia uplatniteľné na skutkové okolnosti vo veci samej je oprávnený odpovedať na prejudiciálnu otázku, treba námietku neprípustnosti, ktorú vzniesla portugalská vláda, zamietnuť.

O veci samej

Úvodné pripomienky

22 Spor vo veci samej sa týka daňového obdobia zodpovedajúceho roku 1991, teda situácie,

ktorá fakticky aj právne predchádzala nadobudnutiu účinnosti Zmluvy o FEÚ. Právne normy v oblasti voľného pohybu kapitálu uplatniteľné v takej situácii vo veci samej boli stanovené v článku 67 Zmluvy EHS, a tiež v smernici 88/361 prijatej na účely vykonania tohto článku.

23 Z uvedeného vyplýva, že vzhľadom na tieto ustanovenia treba odpovedať na prejudiciálnu otázku položenú vnútroštátnym súdom.

24 V tejto súvislosti treba zdôrazniť, že smernicou 88/361 sa zaviedla úplná liberalizácia pohybu kapitálu a jej článok 1 ods. 1, ktorého priamy účinnok bol uznaný Súdny dvorom, uložil členským štátom na tieto účely povinnosť odstrániť všetky obmedzenia pohybu kapitálu (pozri rozsudok z 11. decembra 2003, Barbier, C-364/01, Zb. s. I-15013, bod 57, ako aj citovanú judikatúru).

25 Článok 6 ods. 2 smernice 88/361 však Španielskemu kráľovstvu umožňuje do 31. decembra 1992 pokračovať v uplatňovaní určitých obmedzení pohybu kapitálu uvedených v zoznamoch III a IV prílohy IV tejto smernice.

26 Z uvedeného vyplýva, že po prvé treba overiť, či právna úprava, akou je dotknutá právna úprava vo veci samej, predstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu v zmysle článku 1 ods. 1 smernice 88/361.

27 Iba v prípade, ak má právna úprava, ktorá je sporná vo veci samej, za následok obmedzenie voľného pohybu kapitálu, prináleží vnútroštátnemu súdu po druhé skúmať, či pohyby kapitálu, ktoré vo veci samej viedli k vyplateniu úrokových výnosov, podliehajú oslobodeniu stanovenému v článku 6 ods. 2 smernice 88/361, keďže vnútroštátny súd má ako jediný právomoc zistiť skutkový stav a určiť povahu a zdroj úrokových výnosov dosiahnutých BBVA v Belgicku.

O existencii obmedzenia voľného pohybu kapitálu

28 Treba pripomenúť, že hoci priame dane patria do právomoci členských štátov, musia tieto členské štáty napriek tomu pri jej výkone dodržiavať právo Únie (pozri rozsudky zo 14. februára 1995, Schumacker, C-279/93, Zb. s. I-225, bod 21; z 11. augusta 1995, Wielockx, C-80/94, Zb. s. I-2493, bod 16; zo 6. júna 2000, Verkooijen, C-35/98, Zb. s. I-4071, bod 32, a Barbier, už citovaný, bod 56).

29 Každému členskému štátu prináleží, aby v súlade s právom Únie upravil svoj systém zdačovania príjmov z kapitálového majetku a v tomto rámci určil základ dane, ako aj sadzbu dane, ktorá sa uplatní na príjemcu, ktorému boli tieto príjmy vyplatené (pozri analogicky rozsudky zo 16. júla 2009, Damseaux, C-128/08, Zb. s. I-6823, bod 25, ako aj z 10. februára 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen, C-436/08 a C-437/08, Zb. s. I-305, bod 167 a citovanú judikatúru).

30 Z toho vyplýva, že úrokové výnosy vyplatené dlžníkom so sídlom v jednom členskom štáte príjemcovi s bydliskom v inom členskom štáte môžu byť predmetom dvojitého právneho zdanenia, ak sa oba členské štáty rozhodnú uplatniť svoje daňové právomoci a zdať tieto výnosy najprv uplatnením zrážkovej dane a následne ich zahrnutím do zdaniteľného príjmu príjemcu.

31 V prípade neexistencie opatrení na zjednotenie alebo harmonizáciu na úrovni Únie majú členské štáty naďalej právomoc, aby prostredníctvom zmluvy alebo jednostranne definovali kritériá rozdelenia svojej daňovej právomoci najmä so zreteľom na zamedzenie dvojitého zdanenia (rozsudky z 12. mája 1998, Gilly, C-336/96, Zb. s. I-2793, body 24 a 30; z 21. septembra 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Zb. s. I-6161, bod 57; z 8. novembra 2007, Amurta, C-379/05, Zb.

s. I?9569, bod 17, ako aj z 20. mája 2008, Orange European Smallcap Fund, C?194/06, Zb. s. I?3747, bod 32). Prináleží im, aby prijali potrebné opatrenia na zamedzenie situácií dvojitého zdanenia, a to najmä tým, že uplatnia kritériá používané v medzinárodnej da?ovej praxi (pozri rozsudok zo 14. novembra 2006, Kerckhaert a Morres, C?513/04, Zb. s. I?10967, bod 23).

32 V tejto veci z návrhu na za?atie prejudiciálneho konania vyplýva, že takéto opatrenia zamedzujúce dvojitému zdaneniu ziskov boli prijaté do španielskeho právneho poriadku jednak zmluvou o zamedzení dvojitého zdanenia a jednak španielskou právnou úpravou.

33 Napríklad ?lánok 23 ods. 3 uvedenej zmluvy stanovoval, že Španielske krá?ovstvo rezidentovi tohto ?lenského štátu pri dani, ktorá sa má zaplati? za úrokové výnosy pochádzajúce z Belgicka, prizná odpo?et dane vypo?ítaný zo sumy týchto výnosov, ktorá je zahrnutá do základu dane v prospech tohto rezidenta a ktorej sadzba nemôže by? vyššia, ako je sadzba dane vyrubená za tieto príjmy v Belgicku.

34 ?lánok 24 ods. 4 zákona ?. 61/1978 stanovuje, že pri príjmoch dosiahnutých a zdanených v zahraničí sa vykoná odpo?et nižšej z dvoch nasledujúcich súm, a to bu? sumy, ktorá bola skuto?ne zaplatená v zahraničí na základe rovnakej alebo podobnej dane, ako je táto da?, alebo sumy, ktorá by sa z takých príjmov musela zaplati? v Španielsku v prípade, ke? by tieto príjmy boli dosiahnuté na španielskom území.

35 V rámci sporu vo veci samej BBVA však žiada, aby sa suma dane, ktorá sa má zaplati? v Belgicku za úrokové výnosy dosiahnuté v tomto ?lenskom štáte, ale ktorá nebola zaplatená z dôvodu oslobodenia, odpo?ítala od sumy dane splatnej v Španielsku.

36 Vnútroštátny súd sa domnieva, že výklad ustanovení zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia a španielskej vnútroštátnej právnej úpravy v tom zmysle, že od dane, ktorá sa má zaplati? v Španielsku, možno odpo?íta? len da? skuto?ne zaplatenú v inom ?lenskom štáte, by mohlo spoločnosti usadené v Španielsku odradi? od investovania kapitálu v inom ?lenskom štáte.

37 Preto treba konštatova?, že znevýhodnenie BBVA, ku ktorému údajne v tejto veci došlo, sa nezakladá na dvojitom zdanení úrokových výnosov dosiahnutých BBVA, ke?že tieto výnosy boli zdanené len v Španielsku, ale na nemožnosti profitova? pri výpo?te dane, ktorá sa má zaplati? v Španielsku, z da?ového zvýhodnenia v podobe oslobodenia priznaného belgickou právnou úpravou.

38 Súdny dvor pritom už rozhodol, že nevýhody, ktoré môžu vyplýva? z paralelného výkonu da?ových právomocí rôznych ?lenských štátov, nepredstavujú v prípade, že takýto výkon nie je diskrimina?ný, obmedzenia slobôd pohybu (pozri v tomto zmysle rozsudky Kerckhaert a Morres, už citovaný, body 19, 20 a 24; Orange European Smallcap Fund, už citovaný, body 41, 42 a 47, ako aj Damseaux, už citovaný, bod 27).

39 ?lenské štáty teda nie sú povinné prispôbi? svoj vlastný da?ový systém rôznym da?ovým systémom iných ?lenských štátov, aby najmä zamedzili dvojitému zdaneniu (pozri rozsudok z 12. februára 2009, Block, C?67/08, Zb. s. I?883, bod 31), a *fortiori* tieto ?lenské štáty nie sú povinné prispôbi? svoju da?ovú právnú úpravu s cie?om umožni? poplatníkovi uplatni? da?ové zvýhodnenie priznané iným ?lenským štátom v rámci výkonu jeho da?ových právomocí, pokia? ich právna úprava nie je diskrimina?ná.

40 Treba preto overi?, či uplatnením takej právnej úpravy, akou je právna úprava dotknutá vo veci samej, sa s úrokovými výnosmi dosiahnutými v inom ?lenskom štáte nezaobchádza diskrimina?ným spôsobom v porovnaní s úrokovými výnosmi dosiahnutými v Španielsku.

41 V tejto súvislosti z ustálenej judikatúry vyplýva, že diskriminácia môže spočívať nielen v uplatnení odlišných pravidiel na porovnateľné situácie, ale aj v uplatnení rovnakého pravidla na odlišné situácie (pozri rozsudky Schumacker, už citovaný, bod 30; z 29. apríla 1999, Royal Bank of Scotland, C-311/97, Zb. s. I-2651, bod 26, ako aj Kerckhaert a Morres, už citovaný, bod 19).

42 Z pohľadu daňovej právnej úpravy belgického štátu bydliska však postavenie poplatníka prijímajúceho úrokové výnosy nemusí byť nevyhnutne odlišné len z toho dôvodu, že ich prijíma od dlžníka so sídlom v inom belgickom štáte, ktorý v rámci výkonu svojej daňovej právomoci môže tieto výnosy zdaňovať zrážkovou daňou z príjmov (pozri v tomto zmysle rozsudok Kerckhaert et Morres, už citovaný, bod 19, a zo 6. decembra 2007, Columbus Container Services, C-298/05, Zb. s. I-10451, bod 42).

43 Samozrejme, vo veci samej sa v konaní pred Súdnym dvorom neuplatňovalo diskriminačné zaobchádzanie s úrokovými výnosmi dosiahnutými v inom belgickom štáte v porovnaní s úrokovými výnosmi dosiahnutými zo španielskych zdrojov.

44 Z právneho rámca, ktorý predložil vnútroštátny súd však vyplýva, že zákon č. 230/1963 v článku 57 ods. 1 stanovuje, že v prípade, ak treba od dane odpísať splatnú a zaplatenú sumu inej skôr vyrubenej dane alebo iných daní, odpisujú sa v celej výške napriek tomu, že boli predmetom oslobodenia alebo zníženia dane.

45 Preto vnútroštátnemu súdu, ktorý má výlučnú právomoc vykladať vnútroštátne právo, prináleží overiť, či s ohľadom na rôzne spôsoby zdanenia úrokových výnosov dosiahnutých v Španielsku možno uvedené ustanovenie zákona č. 230/1963 uplatniť na tieto výnosy a či v takomto prípade nie je zaobchádzanie s úrokovými výnosmi dosiahnutými v inom belgickom štáte diskriminačné v porovnaní so zdanením úrokových výnosov dosiahnutých v Španielsku, pokiaľ ide o možnosť odpísať daň, ktorá je splatná, ale nebola zaplatená.

46 Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy treba odpovedať na položenú otázku tak, že článok 67 Zmluvy EHS a článok 1 smernice 88/361 nebránia vnútroštátnej právnej úprave belgického štátu, akou je právna úprava dotknutá vo veci samej, ktorá v prípade dane z príjmov právnických osôb a v rámci pravidiel o zamedzení dvojitého zdanenia zakazuje vykonať odpis sumy dane splatnej v iných belgických štátoch Únie z príjmu dosiahnutého na ich území, ktorý podlieha tejto dani v prípade, že napriek splatnosti nebola zaplatená z dôvodu oslobodenia, zníženia alebo akejkoľvek inej daňovej výhody, ak táto právna úprava nie je diskriminácia v porovnaní so zdanením úrokových výnosov dosiahnutých v tomto belgickom štáte, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu.

O trovách

47 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 67 Zmluvy EHS a článok 1 smernice Rady 88/361/EHS z 24. júna 1988, ktorou sa vykonáva článok 67 Zmluvy [článok zrušený Amsterdamskou zmluvou], nebránia vnútroštátnej právnej úprave belgického štátu, akou je právna úprava dotknutá vo veci samej, ktorá v prípade dane z príjmov právnických osôb a v rámci pravidiel o zamedzení dvojitého zdanenia zakazuje vykonať odpis sumy dane splatnej v iných belgických štátoch Európskej únie z príjmu dosiahnutého na ich území, ktorý podlieha tejto dani v

prípade, že napriek splatnosti nebola zaplatená z dôvodu oslobodenia, zníženia alebo akejkoľvek inej daňovej výhody, ak táto právna úprava nie je diskriminačná v porovnaní so zdanením úrokových výnosov dosiahnutých v tomto členskom štáte, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu.

Podpisy

* Jazyk konania: španielčina.