

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

4. července 2013(*)

„Daňové právní předpisy – Korporační daň – Odpověď za rizikový kapitál – Pomyslné úroky – Snížení částky, kterou si mohou odečíst společnosti se stálými provozovny v zahraničí, ze kterých jim plynou příjmy osvobozené na základě smluv o zamezení dvojímu zdanění od daně“

Ve věci C-350/11,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (Belgie) ze dne 24. června 2011, došlým Soudnímu dvoru dne 4. července 2011, v řízení

Argenta Spaarbank NV

proti

Belgische Staat,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení A. Tizzano, předseda senátu, M. Ilešič, E. Levits (zpravodaj), J.-J. Kasel a M. Safjan, soudci,

generální advokát: P. Mengozzi,

vedoucí soudní kanceláře: M. Ferreira, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 12. července 2012,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Argenta Spaarbank NV K. Morbéem, K. Van Duysem, a F. Smetem, advocaten,
- za belgickou vládu M. Jacobs a J.-C. Halleuxem, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi W. Möllsem a W. Roelsem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 19. září 2012,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 49 SFEU.

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi společnostmi Argenta Spaarbank NV (dále jen „Argenta“) a Belgickým státem ve věci výpočtu odpovědi za rizikový kapitál za zdaňovací období roku 2008.

Právní rámec

Belgické právo

3 Odpočet za rizikový kapitál byl do režimu použitelného na daň z příjmů zaveden zákonem ze dne 22. června 2005, jímž se zavádí daňový odpočet za rizikový kapitál (*Moniteur belge* ze dne 30. června 2005, s. 30077). Tento odpočet je upraven v §láncích 205a až 205h a §látku 236 zákoníku o dani z příjmů z roku 1992 (dále jen „CIR 1992“).

4 Z důvodové zprávy k tomuto zákonu vyplývá, že jeho cílem je zejména zmírnit rozdíl v daňovém zacházení ve vztahu k financování společností pomocí cizího kapitálu, u něhož je odměna za poskytnutí tohoto kapitálu daňový odpočitatelná v plné výši, a financování pomocí vlastního kapitálu (rizikový kapitál), u něhož podléhala odměna v plném rozsahu dani, a zvýšit platební schopnost společností, přičemž zavedení odpočtu za rizikový kapitál je součástí obecného cíle, který spočívá ve zvýšení konkurenceschopnosti belgického hospodářství.

5 Odpočet za rizikový kapitál, nazývaný též „odpočet pomyslných úroků“, spočívá v tom, že od zdanitelného základu korporátní daně se odečte procentní podíl vlastního kapitálu dotčené společnosti.

6 Podle §l. 205b odst. 1 CIR 1992 se odpočet za rizikový kapitál vypočítá tak, že rizikový kapitál stanovený v souladu s §lánkem 205b CIR 1992 se vynásobí sazbou stanovenou v dalších odstavcích tohoto §lánku 205c.

7 §lánek 205b odst. 1 první pododstavec CIR 1992 stanoví, že pro účely stanovení odpočtu za rizikový kapitál za zdaňovací období odpovídá rizikový kapitál, jenž se má zohlednit, s výhradou ustanovení odstavců 2 až 7 tohoto §lánku 205b, částce vlastního kapitálu společnosti ke konci předcházejícího zdaňovacího období, který se stanoví v souladu s právními předpisy o vedení účetnictví a ročních účetních závěrkách, tak jak je uveden v rozvaze. Uvedené odstavce 2 až 7 uvádějí případy, kdy musí být u vlastního kapitálu provedeny opravy, aby mohl sloužit jako základ výpočtu pro účely stanovení částky odpočtu za rizikový kapitál.

8 Konkrétně podle §l. 205b odst. 2 CIR 1995 se rizikový kapitál, stanovený podle §l. 205b odst. 1 CIR 1992, sníží oistou hodnotu aktiv stálých provozoven, jejichž příjmy jsou na základě smlouvy o zamezení dvojímu zdanění osvobozeny od daně.

9 §lánek 205d CIR 1992 stanoví, že v případě neexistence zisku za zdaňovací období, za které lze odpočet za rizikový kapitál odečíst, přenese se osvobození, které nebylo přiznáno pro toto zdaňovací období, postupně na zisky v následujících sedmi letech.

Smlouva o zamezení dvojímu zdanění uzavřená mezi Belgickým královstvím a Nizozemským královstvím

10 §lánek 7 odst. 1 až 3 smlouvy ze dne 5. června 2001, uzavřené mezi Belgickým královstvím a Nizozemským královstvím, o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovým únikům v oblasti daně z příjmů a z majetku (*Moniteur belge* ze dne 20. prosince 2002, s. 57533, dále jen „belgicko-nizozemská smlouva“) stanoví:

„1. Zisky podniku z jednoho smluvního státu podléhají zdanění pouze v tomto státě, ledaže podnik vykonává svou činnost v druhém smluvním státě prostřednictvím stále provozovny nacházející se v tomto smluvním státě. Vykonává-li podnik svou činnost výše popsaným způsobem, pak lze zisky tohoto podniku zdanit ve druhém státě, ale pouze v rozsahu, v jakém byly dosaženy touto stálou provozovnou.

2. S výhradou ustanovení odstavce 3, pokud podnik z jednoho smluvního státu vykonává svou činnost v druhém smluvním státě prostřednictvím stále provozovny nacházející se v tomto smluvním státě, jsou v každém smluvním státě této stále provozovny připítány zisky, kterých by mohla dosáhnout, pokud by byla odlišným podnikem vykonávajícím totožné nebo podobné činnosti za totožných nebo podobných podmínek a jednala by zcela nezávisle na podniku, jehož je stálou provozovnou.

3. Při určení zisků stále provozovny lze odečíst náklady vynaložené na účely této stále provozovny, včetně takto vynaložených nákladů na její vedení a obecných administrativních nákladů, ať již ve státě, ve kterém se tato stálá provozovna nachází, nebo jinde.“

11 Článek 23 odst. 1 belgicko-nizozemské smlouvy stanoví:

„Pokud jde o Belgie, dvojímu zdanění je zamezeno následujícím způsobem:

a) Pokud belgický rezident pobírá příjmy jiné než dividendy, úroky nebo licenční poplatky uvedené v čl. 12 odst. 5 této smlouvy nebo vlastní majetek, který na základě uvedené smlouvy podléhá zdanění v Nizozemsku, Belgie osvobodí tyto příjmy nebo majetek od daně, ale při výpočtu částky svých daní ze zbytku příjmů nebo majetku tohoto rezidenta může uplatnit stejnou sazbu, jako je sazba, která by se uplatnila v případě, že by dotčené příjmy nebo majetek nebyly od daně osvobozeny.

[...]“

Spor v původním řízení a předběžná otázka

12 Společnost Argenta je rezidentem v Belgii, jehož příjmy podléhají korporační dani v tomto členském státě. Společnost Argenta má stálou provozovnu v Nizozemsku, jejíž příjmy jsou v Belgii na základě belgicko-nizozemské smlouvy osvobozeny od daně.

13 Pro zdaňovací období 2008 požádala společnost Argenta na základě článků 205a až 205h CIR 1992 o možnost provedení odpočtu za rizikový kapitál.

14 Dne 19. listopadu 2008 byla společnost Argenta z titulu korporační daně za uvedené zdaňovací období vyměřena daň. V rámci výpočtu této daně vycházela belgická daňová správa z čl. 205b odst. 2 CIR 1992 a pro účely stanovení rizikového kapitálu, který slouží jako základ pro odpočet za rizikový kapitál, nezohlednila čistou hodnotu aktiv stále provozovny společnosti Argenta nacházející se v Nizozemsku.

15 Odvolání, které společnost Argenta podala dne 20. května 2009 proti tomuto výměru daně, bylo uvedenou správou dne 7. září 2009 zamítnuto.

16 Vzhledem k tomu, že společnost Argenta měla za to, že čl. 205b odst. 2 CIR 1992 představuje překážku svobodě usazování stanovené v článku 49 SFEU, neboť v případě investic uskutečněných ve stále provozovny nacházející se v členském státě, se kterým Belgické království uzavřelo smlouvu o zamezení dvojímu zdanění, nevzniká nárok na odpočet za rizikový kapitál, zatímco v případě stejných investic uskutečněných ve stále provozovny nacházející v

Belgii nárok na takový odpot vzniká, podala dne 4. prosince 2009 proti tomuto rozhodnutí žalobu u předkládajícího soudu.

17 Za těchto podmínek se předkládající soud rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Brání článek [49 SFEU] vnitrostátní daňové právní úpravy, na základě níž společnost, která má v Belgii neomezenou daňovou povinnost, nemůže pro výpočet svého zdanitelného zisku uplatnit odpot za rizikový kapitál ve výši kladného rozdílu mezi čistou účetní hodnotou aktiv provozoven, které má tato společnost v jiném členském státě [Evropské] unie na jedné straně, a veškerými pasivy, která lze připsat těmto provozovnám, na straně druhé, zatímco tento odpot může uplatnit v případě, že uvedený kladný rozdíl lze připsat stále provozovně nacházející se v Belgii?“

K předběžné otázce

18 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda musí být článek 49 SFEU vykládán v tom smyslu, že brání tomu, aby vnitrostátní právní úprava, na základě níž se pro výpočet odpotu přiznaného společnosti, která má v jednom členském státě neomezenou daňovou povinnost, nezohledňuje čistá hodnota aktiv stále provozovny nacházející se v jiném členském státě, jestliže zisky uvedené stále provozovny na základě smlouvy o zamezení dvojímu zdanění nepodléhají zdanění v prvním členském státě, zatímco aktiva přičítaná stále provozovně, která se nachází na území tohoto prvního členského státu, se pro tyto účely zohledňují.

19 Jak vyplývá z ustálené judikatury, svoboda usazování, kterou článek 49 SFEU přiznává příslušníkům Unie a která jim přináší přístup k samostatné výdělečné činnosti a jejich výkon, jakož i zřizování a řízení podniků za stejných podmínek, jako jsou podmínky stanovené právními předpisy členského státu usazení pro jeho vlastní státní příslušníky, zahrnuje v souladu s článkem 54 SFEU v případě společností založených podle právních předpisů některého členského státu, jež mají sídlo, ústřední správu nebo hlavní provozovnu uvnitř Unie, právo vykonávat činnosti v dotyčném členském státě prostřednictvím dceřiné společnosti, pobočky nebo zastoupení (viz rozsudek ze dne 15. září 2011, Accor, C-310/09, Sb. rozh. s. I-8115, bod 39 a citovaná judikatura).

20 I když je podle jejich znění cílem ustanovení Smlouvy o FEU týkajících se svobody usazování zajištění práva na tuzemské zacházení v hostitelském členském státě, brání rovněž tomu, aby členský stát původu bránil některému ze svých státních příslušníků nebo společnosti založené podle jeho právních předpisů v usazení v jiném členském státě (výše uvedený rozsudek Accor, bod 40 a citovaná judikatura).

21 Tyto úvahy se uplatní také v případech, kdy společnost usazená v jednom členském státě vykonává činnost v jiném členském státě prostřednictvím stále provozovny (viz rozsudek ze dne 15. května 2008, Lidl Belgium, C-414/06, Sb. rozh. s. I-3601, bod 20).

22 Ve věci v původním řízení je nesporné, že pro účely výpočtu odpotu za rizikový kapitál zavádí dotčená právní úprava rozdílné zacházení mezi aktivy stálých provozoven, které se nacházejí v jiném členském státě než belgickém království a jejichž příjmy nepodléhají zdanění v Belgii, a aktivy stálých provozoven nacházejících se v tomto posledně uvedeném členském státě.

23 Aktiva p?ipisovaná stálým provozovnám, které se nacházejí se v jiném ?lenském stát? než Belgické království a jejichž p?íjmy nepodléhají zdan?ní v Belgii, se totiž nezohled?ují p?i výpo?tu rizikového kapitálu, který slouží jako základ pro výpo?et odpo?tu dot?eného v p?vodním ?ízení, zatímco aktiva p?ipisovaná stálým provozovnám nacházejícím se v Belgii se pro tyto ú?ely zohled?ují.

24 Jak uvedl generální advokát v bod? 33 svého stanoviska, zohledn?ní aktiv stálé provozovny pro výpo?et odpo?tu za rizikový kapitál spole?nosti podléhající korpora?ní dani v Belgii p?edstavuje da?ové zvýhodn?ní, nebo? takové zohledn?ní p?ispívá ke snížení skute?né sazby korpora?ní dan?, kterou musí taková spole?nost zaplatit v uvedeném ?lenském stát?.

25 Takové da?ové zvýhodn?ní je p?itom odpíráno v p?ípad?, že se stálá provozovna spole?nosti, která je rezidentem v Belgii, nachází v jiném ?lenském stát? a její p?íjmy jsou na základ? smlouvy o zamezení dvojímu zdan?ní, uzav?ené mezi Belgickým královstvím a tímto jiným ?lenským státem, osvobozeny od dan?.

26 Belgická vláda v této souvislosti tvrdí, že rozdílné zacházení vyplývající z právní úpravy dot?ené v p?vodním ?ízení však nep?edstavuje omezení svobody usazování, nebo? toto rozdílné zacházení nemá nep?íznivé d?sledky pro spole?nost, která má stálou provozovnu v jiném ?lenském stát? než Belgické království, a dále že i kdyby bylo nutné takové nep?íznivé d?sledky konstatovat, byly by d?sledkem soub?žného výkonu zda?ovacích pravomocí n?kolika ?lenských stát?.

27 Tato vláda má tak za to, že i kdyby se zohlednila aktiva stálé provozovny nacházející se v jiném ?lenském stát? než Belgickém království, da?ový výsledek tuzemské hlavní spole?nosti by i tak nemohl být snížen. Uvedená vláda je toho názoru, že pokud jde o zahrani?ní stálé provozovny, které nejsou na základ? smlouvy o zamezení dvojímu zdan?ní osvobozeny od dan?, provádí se výpo?et odpo?tu za rizikový kapitál odd?len? ve vztahu k aktiv?m p?ipisovaným stálé provozovn? a uplat?uje se p?ednostn? na zisky dosažené touto provozovnou. Belgická vláda dosp?la *per analogiam* k záv?ru, že pokud by bylo nutné zohlednit aktiva stálé provozovny, která se nachází v jiném ?lenském stát? než Belgickém království a jejíž p?íjmy jsou na základ? smlouvy osvobozeny od dan?, musel by se odpo?et za rizikový kapitál p?enést na zisky p?ipisované této provozovn?. Tyto zisky p?itom nepodléhají v Belgii zdan?ní.

28 Spole?nost Argenta, jakož i Komise tento výklad belgického práva zpochybnily, když tvrdily, že pokud jde o zahrani?ní stálé provozovny, jejichž p?íjmy nejsou v Belgii od dan? osvobozeny, provádí se výpo?et odpo?tu za rizikový kapitál na základ? celkových p?íjm? a uplat?uje se na všechny zdanitelné p?íjmy doty?né spole?nosti.

29 V této souvislosti je t?eba p?ipomenout, že z ustálené judikatury vyplývá, že odpovídá-li Soudní dv?r na p?edb?žnou otázku položenou soudem ?lenského státu v souladu s ?lánkem 267 SFEU, nemá pravomoc vykládat vnitrostátní právo tohoto ?lenského státu, nebo? tato úloha p?ísluší vnitrostátním soud?m (viz zejména rozsudky ze dne 12. ?íjna 1993, Vanacker a Lesage, C-37/92, Recueil, s. I-4947, bod 7; ze dne 14. února 2008, Gysen, C-449/06, Sb. rozh. s. I-553, bod 17, a ze dne 17. ledna 2013, Zakaria, C-23/12, bod 29).

30 Nicmén? je nutné uvést, že belgická vláda na jednání p?ipustila, že i kdyby se výpo?et odpo?tu za rizikový kapitál provád?l ve vztahu k aktiv?m stálé provozovny odd?len? a m?l by se uplatnit p?ednostn? na zisky této provozovny, byl by p?ípadný p?ebytek ode?ten od zisk? dosažených hlavní spole?nosti. Z argumentace p?ednesené uvedenou vládou tak nevyplývá, že by hlavní spole?nost-rezident nemohla využít pro ú?ely snížení svého základu dan? odpo?et za rizikový kapitál vypo?tený tak, že se zohlední aktiva stálé provozovny nacházející se v jiném

žlenském stát? než Belgické království.

31 Mimoto, jak uvedl generální advokát v bod? 40 svého stanoviska, belgická vláda nezpochybnila tezi spole?nosti Argenta, podle níž m?že belgická spole?nost, která má vlastní kapitál, uplatnit nárok na odpo?et za rizikový kapitál, a to i v p?ípad?, že zisk?, které budou v kone?ném d?sledku na základ? belgické právní úpravy p?ipisovány pro ú?ely výpo?tu uvedeného odpo?tu uvedené belgické spole?nosti, dosáhne pouze její zahrani?ní stálá provozovna, která sama nemá vlastní kapitál.

32 Nemožnost spole?nosti, která má stálou provozovnu v jiném žlenském stát? než Belgickém království, uplatnit pro ú?ely snížení da?ového základu odpo?et za rizikový kapitál vypo?tený tak, že se zohlední aktiva uvedené stálé provozovny, tuto spole?nost tudíž znevýhod?uje.

33 Na rozdíl od toho, co tvrdí belgická vláda, toto znevýhodn?né zacházení nepramení z okolnosti, že žlenský stát, ve kterém se nachází stálá provozovna, nestanoví odpo?et za rizikový kapitál, ale pouze z volby, provedené belgickou právní úpravou, nezohled?ovat aktiva uvedených stálých provozoven. Uvedené znevýhodn?né zacházení proto nem?že být d?sledkem soub?žného výkonu zda?ovacích pravomocí n?kolika žlenských stát?.

34 Takové znevýhodn?né zacházení m?že odradit belgickou spole?nost od výkonu jejích ?inností prost?ednictvím stálé provozovny nacházející se v jiném žlenském stát? než Belgickém království, a p?edstavuje tudíž omezení, které je v zásad? zakázáno ustanoveními Smlouvy o svobod? usazování.

35 Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že omezení svobody usazování lze p?ipustit pouze tehdy, je-li od?vodn?no naléhavými d?vody obecného zájmu. V takovém p?ípad? je ještě t?eba, aby bylo zp?sobilé zaru?it skute?n?ní dot?eného cíle a aby nep?ekračovalo meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné (viz výše uvedený rozsudek Lidl Belgium, bod 27 a citovaná judikatura).

36 Belgická vláda v této souvislosti uvádí d?vody sm?ující k nezbytnosti zajistit spole?n? soudržnost belgického da?ového systému a vyvážené rozd?lení zda?ovacích pravomocí mezi žlenské státy.

37 Zprv? režim da?ového odpo?tu za rizikový kapitál je podle ní zcela symetrický a mezi da?ovým zvýhodn?ním, vypo?teným ve vztahu k aktiv?m, a zdan?ním zisk? plynoucích z t?chto aktiv existuje p?ímá osobní a v?cná spojitost.

38 Tato spojitost je podle ní srovnatelná se spojitostí, která existuje mezi odpo?itatelnými úroky z úv?ru ur?eného na po?ízení aktiv a zdanitelným ziskem plynoucím z t?chto aktiv, nebo? zákon, kterým byl zaveden da?ový odpo?et dot?ený v p?vodním íízení, má za cíl, jak vyplývá z d?vodové zprávy k tomuto zákonu, zacházet pro da?ové ú?ely s vlastním kapitálem stejným zp?sobem jako s cizím kapitálem. I když se výpo?et odpo?tu za rizikový kapitál provádí paušáln? ve vztahu k vlastnímu kapitálu spole?nosti, a nikoliv v pom?ru k jejím zdanitelným zisk?m, m?la by vypo?tená ástka odpo?tu odpovídat úrok?m, které by spole?nost zaplatila, pokud by musela ?erpat úv?r za ú?elem po?ízení aktiv, které získala díky vlastnímu kapitálu.

39 Zadruhé, podle belgické vlády uvedený stát tím, že odmítá zohlednit aktiva stálé provozovny, která se nachází v jiném žlenském stát? než Belgickém království a jejíž zisky nepodléhají v Belgii zdan?ní, vykonává svou zda?ovací pravomoc za dodržení zásady teritoriality a v souladu s rozd?lením zda?ovacích pravomocí, jak vyplývá z belgicko-nizozemské smlouvy.

40 Možnost zohlednit zaú?tovatelné a nezaú?tovatelné výdaje ve vztahu k aktiv?m a pasiv?m

stálé provozovny a možnost p?iznat odpo?ty s t?mito aktivy související, p?ísluší ?lenskému státu, kterému smlouva o zamezení dvojímu zdan?ní p?iznává právo zdanit zisky stálé provozovny. Takové rozd?lení, zavedené belgicko-nizozemskou smlouvou, je ostatn? v souladu se vzorovou úmluvou o daních z p?íjmu a majetku, vyhotovenou Organizací pro hospodá?skou spolupráci a rozvoj (OECD).

41 Co se tý?e prvního d?vodu od?vodn?ní uplat?ovaného belgickou vládou, je t?eba p?ipomenout, že Soudní dv?r již p?ipustil, že nezbytnost chránit soudržnost da?ového režimu m?že od?vod?ovat omezení výkonu svobod pohybu zaru?ených Smlouvou (rozsudky ze dne 28. ledna 1992, Bachmann, C-204/90, Recueil, s. I-249, bod 28; ze dne 7. září 2004, Manninen, C-319/02, Sb. rozh. s. I-7477, bod 42; ze dne 23. února 2006, Keller Holding, C-471/04, Sb. rozh. s. I-2107, bod 40, a ze dne 27. listopadu 2008, Papillon, C-418/07, Sb. rozh. s. I-8947, bod 43).

42 Má-li však obstát argument založený na takovémto od?vodn?ní, je podle ustálené judikatury t?eba, aby byly spln?ny podmínky bezprost?ední souvislosti mezi dot?enou da?ovou výhodou a kompenzací této výhody ur?itou da?ovou zát?ží (výše uvedené rozsudky Manninen, bod 42, a Keller Holding, bod 40), p?i?emž bezprost?ednost této souvislosti musí být posuzována se z?etelem na cíl dot?ené právní úpravy (výše uvedený rozsudek Manninen, bod 43; rozsudek ze dne 28. února 2008, Deutsche Shell, C-293/06, Sb. rozh. s. I-1129, bod 39, a výše uvedený rozsudek Papillon, bod 44).

43 Jak bylo p?ipomenuto v bod? 24 tohoto rozsudku, da?ové zvýhodn?ní dot?ené v p?vodním ?ízení spo?ívá v možnosti zohlednit p?i výpo?tu odpo?tu za rizikový kapitál aktiva p?ipisovaná stálé provozovn?.

44 Toto zvýhodn?ní, jehož ú?inkem je snížení skute?né sazby korpora?ní dan?, které podléhá hlavní spole?nost, není p?itom ve v?ci v p?vodním ?ízení kompenzována žádnou ur?itou da?ovou zát?ží.

45 Uvedené zvýhodn?ní se zajisté p?izná pouze v p?ípad?, že zisky plynoucí ze stálé provozovny podléhají zdan?ní v Belgii.

46 Nicmén? neexistuje žádná bezprost?ední souvislost ve smyslu judikatury p?ipomenuté v bod? 42 tohoto rozsudku mezi zvýhodn?ním vypo?teným za sou?asného zohledn?í aktiv, a zdan?ním výnosu dosaženého prost?ednictvím uvedených aktiv.

47 Právní úprava dot?ená v p?vodním ?ízení pouze vyžaduje, aby p?íjmy p?ípadn? dosažené uvedenou stálou provozovnou podléhaly zdan?ní v Belgii, ale nepodmí?uje p?iznání sporného zvýhodn?ní jejich skute?nému dosažení ani jejich skute?nému zdan?ní. Doty?ný režim tedy p?ipouští situaci, kdy jsou v p?ípad?, že p?íjmy stálé provozovny podléhají zdan?ní v Belgii, avšak tato provozovna žádných p?íjm? nedosáhla, zohledn?na její aktiva p?i výpo?tu odpo?tu, jež se uplatní na spole?nost, ke které tato stálá provozovna náleží.

48 Mimoto ?lánek 205d CIR 1992 stanoví, že v p?ípad? neexistence zisk? za zda?ovací období, za které lze odpo?et za rizikový kapitál ode?íst, p?enese se osvobození, které nebylo p?iznáno pro toto zda?ovací období, postupn? na zisky v následujících sedmi letech.

49 Odmítnutí zohlednit aktiva stálé provozovny, která se nachází v jiném ?lenském stát? než Belgickém království a jejíž p?íjmy jsou na základ? smlouvy o zamezení dvojímu zdan?ní v Belgii osvobozeny od dan?, nem?že být od?vodn?na d?vody souvisejícími s nezbytností zajistit soudržnost vnitrostátního da?ového režimu.

50 Co se tý?e druhé d?vodu od?vodn?ní uplat?ovaného belgickou vládou, je t?eba

připomenout, že zachování rozdělení daňové pravomoci mezi členské státy je legitimním cílem uznaným Soudním dvorem (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 13. prosince 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Sb. rozh. s. I-10837, bod 45; ze dne 7. září 2006, N, C-470/04, Sb. rozh. s. I-7409, bod 42 výše; ze dne 18. července 2007, Oy AA, C-231/05, Sb. rozh. s. I-6373, bod 51, a výše uvedený rozsudek Lidl Belgium, bod 31). Mimoto z ustálené judikatury dále vyplývá, že neexistují-li sjednocující nebo harmonizační opatření v rámci Unie, zachovávají si členské státy i nadále pravomoc vymezit prostřednictvím dohod nebo jednostranných kritérií dleby své daňové pravomoci zejména za účelem odstranění dvojího zdanění (viz rozsudek ze dne 19. listopadu 2009, Komise v. Itálie, C-540/07, Sb. rozh. s. I-10983, bod 29, a ze dne 29. listopadu 2011, National Grid Indus, C-371/10, Sb. rozh. s. I-12273, bod 45).

51 Nicméně okolnost, že členský stát se ve smlouvě o zamezení dvojímu zdanění, uzavřené s jiným členským státem, dohodl, že zisky popisované stálé provozovně nacházející se v jiném členském státě podléhají zdanění pouze v posledně uvedeném členském státě, a že tudíž první členský stát nemůže vykonávat svou zdaňovací pravomoc vůči příjemcem popisovaným uvedeně stálé provozovně, nemůže systematicky odvodňovat každé odmítnutí přiznat zvýhodnění společnosti usazené na území první členského státu, ke které náleží uvedená stálá provozovna.

52 Takové odmítnutí by znamenalo, že by bylo odvodňováno rozdílné zacházení ze samotného důvodu, že společnost rozvinula nadnárodní hospodářskou činnost, která nemá ihned přinášet tomuto státu daňové příjmy (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Marks & Spencer, bod 40, a rozsudek ze dne 29. března 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Sb. rozh. s. I-2647, bod 43).

53 Naproti tomu z ustálené judikatury vyplývá, že nutnost ochrany vyváženého rozdělení daňové pravomoci mezi členské státy může být uznána, zejména pokud má dotčený režim za cíl předcházet jednáním, která mohou ohrozit právo členského státu uplatňovat svou daňovou pravomoc ve vztahu k činností vykonávaným na jeho území (viz výše uvedený rozsudek Oy AA, bod 54; rozsudek ze dne 8. listopadu 2007, Amurta, C-379/05, Sb. rozh. s. I-9569, bod 58; rozsudek ze dne 18. června 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07, Sb. rozh. s. I-5145, bod 66; ze dne 20. října 2011, Komise v. Německo, C-284/09, Sb. rozh. s. I-9879, bod 77, a ze dne 10. května 2012, Santander Asset Management SGIIC a další, C-338/11 až C-347/11, bod 47).

54 Soudní dvůr tak rozhodl, že smyslem tohoto cíle je zejména zachování symetrie mezi právem zdanit zisky a možností odejít ztráty stálé provozovny, neboť připuštění možnosti odejít ztrát stálé provozovny-nerezidenta od příjemců hlavní společnosti, by znamenalo, že by uvedené společnosti bylo umožněno si bez omezení zvolit členský stát, ve kterém takové ztráty uplatní (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Oy AA, bod 56, a Lidl Belgium, bod 34).

55 Jak uvedl generální advokát v bodě 63 svého stanoviska, přiznání daňového zvýhodnění dotčeného v původním řízení nezpochybňuje ani právo členského státu, na jehož území je usazena společnost, jíž patří stálá provozovna, ani právo členského státu, na jehož území se nachází stálá provozovna, vykonávat zdaňovací pravomoc ve vztahu k činností uskutečňovaným na jeho území a nemá za následek přesun příjmů obvykle zdaňovaných v jednom z těchto členských států do druhého členského státu.

56 Nakonec, pokud jde o argument belgické vlády vycházející z paralelního zacházení, které je třeba uplatňovat na odpout úroků z úvěrů použitých k pořízení aktiv připisovaných stálé provozovně na jedné straně a zacházení s vlastním kapitálem připisovaným stálé provozovně na straně druhé, je třeba uvést, že tato vláda sama připouští paušální povahu odpoutu za rizikový kapitál, jehož výpočet se provádí ve vztahu k vlastnímu kapitálu dotyčné společnosti, a nikoliv v poměru ke zdanitelným ziskům plynoucím z jejích aktiv.

57 Uvedená vláda nemůže tedy tvrdit, že belgicko-nizozemská smlouva a zejména její ustanovení týkající se určení zisků stálé provozovny a pro tyto účely stanoveného zohlednění nákladů vynaložených na účely této stálé provozovny, brání tomu, aby byla pro účely výpočtu daňového odpisu za rizikový kapitál zohledněna aktiva připisovaná stálé provozovně, jejíž příjmy nepodléhají v Belgii na základě této smlouvy zdanění.

58 Za těchto podmínek nemůže být omezení zavedené právní úpravou dotčenou v povodním řízení odvodněno důvody souvisejícími s nezbytností zajistit vyvážené rozdělení daňových pravomocí mezi členskými státy.

59 Vzhledem k výše uvedenému je třeba na položenou otázku odpovědět tak, že článek 49 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, na základě níž se pro výpočet odpisu přiznaného společnosti, která má neomezenou daňovou povinnost v jednom členském státě, nezohledňuje čistá hodnota aktiv stálé provozovny nacházející se v jiném členském státě, pokud zisky uvedené stálé provozovny na základě smlouvy o zamezení dvojímu zdanění nepodléhají zdanění v prvním členském státě, zatímco aktiva připisovaná stálé provozovně nacházející se na území tohoto prvního členského státu se pro tyto účely zohledňují.

K nákladům řízení

60 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního řízení, povahu incidenčního řízení vzhledem ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (první senát) rozhodl takto:

Článek 49 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, na základě níž se pro výpočet odpisu přiznaného společnosti, která má neomezenou daňovou povinnost v jednom členském státě, nezohledňuje čistá hodnota aktiv stálé provozovny nacházející se v jiném členském státě, pokud zisky uvedené stálé provozovny na základě smlouvy o zamezení dvojímu zdanění nepodléhají zdanění v prvním členském státě, zatímco aktiva připisovaná stálé provozovně nacházející se na území tohoto prvního členského státu se pro tyto účely zohledňují.

Podpisy.

* Jednací jazyk: nizozemština.