

WYROK TRYBUNA?U (pierwsza izba)

z dnia 4 lipca 2013 r.(*)

Przepisy podatkowe – Podatek dochodowy od osób prawnych – Odliczenie na kapita? wysokiego ryzyka – Fikcyjne odsetki – Zmniejszenie kwoty podlegaj?cej odliczeniu dla spó?ek posiadaj?cych zak?ady za granic?, których dochody s? zwolnione na podstawie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania

W sprawie C?350/11

maj?cej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, z?o?ony przez rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (Belgia) postanowieniem z dnia 24 czerwca 2011 r., które wp?yn??o do Trybuna?u w dniu 4 lipca 2011 r., w post?powaniu:

Argenta Spaarbank NV

przeciwko

Belgische Staat,

TRYBUNA? (pierwsza izba),

w sk?adzie: A. Tizzano, prezes izby, M. Ileši?, E. Levits (sprawozdawca), J.J. Kasel i M. Safjan, s?dziovie,

rzecznik generalny: P. Mengozzi,

sekretarz: M. Ferreira, g?ówny administrator,

uwzgl?dniaj?c pisemny etap post?powania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 12 lipca 2012 r.,

rozwa?ywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Argenta Spaarbank NV przez K. Morbéeego, K. Van Duyse'a, oraz F. Smeta, advocaten,
- w imieniu rz?du belgijskiego przez M. Jacobs oraz J.C. Halleux, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez W. Möllsa oraz W. Roelsa, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,

po zapoznaniu si? z opini? rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 19 wrze?nia 2012 r.,

wydaje nast?puj?cy

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wyk?adni art. 49 TFUE.

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

Ramy prawne

Prawo belgijskie

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

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

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

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

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

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

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

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

10 Artykuł 7 ust. 1–3 umowy zawartej w dniu 5 czerwca 2001 r. pomiędzy Królestwem Belgii i Królestwem Niderlandów o unikaniu podwójnego opodatkowania i zapobieganiu unikaniu

opodatkowania w dziedzinie podatków od dochodu i majątku (*Moniteur belge* z dnia 20 grudnia 2002 r., s. 57533, zwanej dalej „umową belgijsko-niderlandzką”) stanowi:

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

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

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

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

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

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

[...]”.

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

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

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

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

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

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

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

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

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

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

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

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

21 Zasady te znajdują również zastosowanie w sytuacji, gdy spółka mająca siedzibę w

państwie czonkowskim wykonuje dzia?alno?? w innym państwie czonkowskim za po?rednictwem zak?adu sta?ego (wyrok z dnia 15 maja 2008 r. w sprawie C?414/06 Lidl Belgium, Zb.Orz. s. I?3601, pkt 20).

22 W post?powaniu g?ównym bezsporne jest, ?e na potrzeby obliczenia odliczenia na kapita? wysokiego ryzyka omawiane przepisy ustanawiaj? odmienne traktowanie aktywów zak?adów sta?ych znajduj?cych si? w państwie czonkowskim innym ni? Królestwo Belgii, których dochody nie s? opodatkowane w Belgii, i aktywów zak?adów sta?ych znajduj?cych si? w tym ostatnim państwie czonkowskim.

23 Aktywa przypisane zak?adom sta?ym znajduj?cym si? w państwie czonkowskim innym ni? Królestwo Belgii, których dochody nie s? opodatkowane w Belgii, nie s? bowiem brane pod uwag? przy obliczaniu kapita?u wysokiego ryzyka s?u??cego za podstaw? obliczenia odliczenia b?d?cego przedmiotem post?powania g?ównego, podczas gdy aktywa przypisane zak?adom sta?ym znajduj?cym si? w Belgii s? brane pod uwag? w tym celu.

24 Jak stwierdzi? rzecznik generalny w pkt 33 opinii, uwzgl?dnienie aktywów zak?adu sta?ego przy obliczaniu odliczenia na kapita? wysokiego ryzyka spó?ki podlegaj?cej opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych w Belgii stanowi korzy?? podatkow?, poniewa? uwzgl?dnienie to przyczynia si? do obni?enia efektywnej stawki podatku dochodowego od osób prawnych, jaki powinna zap?aci? ta spó?ka w rzeczonym państwie czonkowskim.

25 Takiej korzy?ci podatkowej odmawia si? tymczasem, je?eli sta?y zak?ad spó?ki b?d?cej rezydentem w Belgii znajduje si? w innym państwie czonkowskim i korzysta ze zwolnienia swoich dochodów na mocy umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej mi?dzy Królestwem Belgii i tym innym państwem czonkowskim.

26 Rz?d belgijski podnosi w tym wzgl?dzie, ?e odmienne traktowanie wynikaj?ce z przepisów krajowych b?d?cych przedmiotem post?powania g?ównego nie stanowi jednak ograniczenia swobody przedsi?biorczo?ci, jako ?e, po pierwsze, to odmienne traktowanie nie powoduje niekorzystnych skutków dla spó?ki posiadaj?cej zak?ad sta?y w państwie czonkowskim innym ni? Królestwo Belgii, a po drugie, ?e gdyby nale?a?o stwierdzi? istnienie takich niekorzystnych skutków, wynika?yby one z równoleg?ego wykonywania kompetencji podatkowych przez kilka pa?stw czonkowskich.

27 Rz?d ten jest zdania, ?e nawet przy uwzgl?dnieniu aktywów zak?adu sta?ego znajduj?cego si? w państwie czonkowskim innym ni? Królestwo Belgii skutek podatkowy dla g?ównej spó?ki b?d?cej rezydentem nie móg?by by? z?agodzony. Wed?ug tego rz?du, w odniesieniu do zagranicznych zak?adów sta?ych niepodlegaj?cych zwolnieniu na mocy umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, odliczenie na kapita? wysokiego ryzyka jest bowiem obliczane oddzielnie, w stosunku do aktywów przypisanych sta?emu zak?adowi, i stosowane w drodze pierwsze?stwa do zysków osi?ganych przez ów zak?ad. Rz?d belgijski wnioskuje z tego przez analogi?, ?e gdyby nale?a?o uwzgl?dni? aktywa sta?ego zak?adu znajduj?cego si? w państwie czonkowskim innym ni? Królestwo Belgii i którego dochody s? zwolnione na mocy umowy, odliczenie na kapita? wysokiego ryzyka powinno by? przeniesione na zyski przypisane temu zak?adowi. Jednak?e zyski te nie s? opodatkowane w Belgii.

28 Argenta i Komisja zakwestionowa?y t? interpretacj? prawa belgijskiego, podnosz?c, ?e w odniesieniu do zagranicznych zak?adów sta?ych, których dochody nie s? zwolnione z podatku w Belgii, odliczenie na kapita? wysokiego ryzyka jest obliczane na podstawie globalnych dochodów oraz ?e ma ono zastosowanie do ca?o?ci opodatkowanych dochodów danej spó?ki.

29 W tej kwestii nale?y przypomnie?, ?e – jak wynika z utrwalonego orzecznictwa – gdy

Trybuna? udziela odpowiedzi na pytanie prejudycjalne przedstawione mu przez s?d pa?stwa cz?onkowskiego na podstawie art. 267 TFUE, to nie jest w?a?ciwy do orzekania w przedmiocie wyk?adni prawa krajowego danego pa?stwa cz?onkowskiego, bowiem jest to zadaniem s?dów krajowych (zob. w szczególno?ci wyroki: z dnia 12 pa?dziernika 1993 r. w sprawie C?37/92 Vanacker i Lesage, Rec. s. I?4947, pkt 7; z dnia 14 lutego 2008 r. w sprawie C?449/06 Gysen, Zb.Orz. s. I?553, pkt 17; z dnia 17 stycznia 2013 r. w sprawie C?23/12 Zakaria, pkt 29).

30 Nale?y jednak stwierdzi?, ?e rz?d belgijski przyzna? na rozprawie, i? nawet gdyby odliczenie na kapita? wysokiego ryzyka by?o obliczane oddzielnie w stosunku do aktywów sta?ego zak?adu i nale?a?oby je stosowa? w drodze pierwsze?stwa do zysków tego zak?adu, ewentualna nadwy?ka zosta?aby odliczona od zysków osi?gni?tych przez spółk? g?ówn?. Z argumentacji przywo?anej przez rzeczony rz?d nie wynika zatem, ?e g?ówna spółka b?d?ca rezydentem nie mog?aby skorzysta?, w celu obni?enia podstawy jej opodatkowania, z odliczenia na kapita? wysokiego ryzyka obliczonego z uwzgl?dnieniem aktywów sta?ego zak?adu znajduj?cego si? w pa?stwie cz?onkowskim innym ni? Królestwo Belgii.

31 Ponadto, jak stwierdzi? rzecznik generalny w pkt 40 opinii, rz?d belgijski nie zaprzeczy? twierdzeniu Argentyny, zgodnie z którym spółka belgijska posiadaj?ca kapita?y w?asne mo?e korzysta? z odliczenia na kapita? wysokiego ryzyka, nawet je?li zyski osi?ga tylko jej zagraniczny zak?ad sta?y, sam pozbawiony kapita?ów w?asnych, które to zyski b?d? ostatecznie przypisane tej spółce, na mocy prawa belgijskiego, w celu wyliczenia rzeczonego odliczenia.

32 W konsekwencji brak mo?liwo?ci korzystania przez spółk? posiadaj?c? zak?ad sta?y w pa?stwie cz?onkowskim innym ni? Królestwo Belgii, w celu obni?enia podstawy opodatkowania, z odliczenia na kapita? wysokiego ryzyka obliczonego z uwzgl?dnieniem aktywów rzeczonego zak?adu sta?ego jest niekorzystny dla tej spółki.

33 Wbrew twierdzeniom rz?du belgijskiego to niekorzystne traktowanie nie wynika z okoliczno?ci, ?e pa?stwo cz?onkowskie, w którym znajduje si? zak?ad sta?y, nie przewiduje odliczenia na kapita? wysokiego ryzyka, lecz jedynie z dokonanego w przepisach belgijskich wyboru odmowy uwzgl?dnienia aktywów rzeczonych zak?adów sta?ych. Wspomniane niekorzystne traktowanie nie mo?e zatem by? skutkiem równoleg?ego wykonywania przez kilka pa?stw cz?onkowskich swoich kompetencji podatkowych.

34 Takie niekorzystne traktowanie mo?e zniech?ci? spółk? belgijsk? do wykonywania dzia?alno?ci za po?rednictwem zak?adu sta?ego znajduj?cego si? w pa?stwie cz?onkowskim innym ni? Królestwo Belgii, a w konsekwencji stanowi ograniczenie co do zasady zakazane przez postanowienia traktatu dotycz?ce swobody przedsi?biorczo?ci.

35 Zgodnie z orzecznictwem Trybuna?u takie ograniczenie mo?na zaakceptowa? jedynie wtedy, gdy jest ono uzasadnione nadrz?dnymi wzgl?dami interesu ogólnego. Powinno ono ponadto w takiej sytuacji by? odpowiednie dla zagwarantowania realizacji danego celu i nie wykracza? poza to, co jest niezb?dne do jego osi?gni?cia (zob. ww. wyrok w sprawie Lidl Belgium, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo).

36 W tym wzgl?dzie rz?d belgijski przywo?uje wzgl?dy konieczno?ci zapewnienia spójno?ci belgijskiego systemu podatkowego i zrównowa?onego rozdzia?u kompetencji podatkowych mi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi, rozwa?ane ??cznie.

37 Po pierwsze, system odliczenia na kapita? wysokiego ryzyka jest idealnie symetryczny i istnieje bezpo?redni zwi?zek podmiotowy i przedmiotowy mi?dzy korzy?ci? podatkow? obliczon? w stosunku do aktywów a opodatkowaniem zysków wypracowanych przez te aktywa.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

53 Natomiast z orzecznictwa wynika, że uzasadnienie oparte na konieczności zapewnienia zrównoważonego rozdziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi może zostać uwzględnione w szczególności, gdy dany system zmierza do zapobieżenia zachowaniom, które mogłyby zagrażać prawu państwa członkowskiego do wykonywania przysługujących mu

kompetencji podatkowej w związku z działalnością wykonywaną na jego terytorium (zob. ww. wyrok w sprawie Oy AA, pkt 54; wyroki: z dnia 8 listopada 2007 r. w sprawie C-379/05 Amurta, Zb.Orz. s. I-9569, pkt 58; z dnia 18 czerwca 2009 r. w sprawie C-303/07 Aberdeen Property Fininvest Alpha, Zb.Orz. s. I-5145, pkt 66; z dnia 20 października 2011 r. w sprawie C-284/09 Komisja przeciwko Niemcom, Zb.Orz. s. I-9879, pkt 77; z dnia 10 maja 2012 r. w sprawach połączonych od C-338/11 do C-347/11 Santander Asset Management SGIC i in., pkt 47).

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

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

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

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

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

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

W przedmiocie kosztów

60 Dla stron w postępowaniu gównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny,

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

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

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

Podpisy

* Język postępowania: niderlandzki.