

Downloaded via the EU tax law app / web

Prozatímní vydání

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (sedmého senátu)

17. října 2019(*)

„řízení o předběžné otázce – Daňové právní předpisy – Korporační daň – Odpověď za rizikový kapitál – Snížení částky odpovídatelné společnostmi, které mají stálou provozovnu v jiném členském státě, která dosahuje příjmů osvobozených od daně podle smlouvy o zamezení dvojímu zdanění – Článek 49 SFEU – Svoboda usazování – Znevýhodňující zacházení – Neexistence“

Ve věci C-459/18,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (soud prvního stupně v Antverpách, Belgie) ze dne 29. června 2018, došlým Soudnímu dvoru dne 16. července 2018, v řízení

Argenta Spaarbank NV

proti

Belgische Staat,

SOUDNÍ DVŮR (sedmý senát),

ve složení P. G. Xuereb, předseda senátu, T. von Danwitz, a A. Kumin (zpravodaj), soudci,

generální advokát: G. Pitruzzella,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Argenta Spaarbank NV B. De Cockem a K. Van Duysem, advocaten,
- za belgickou vládu P. Cottinem a J.-C. Halleuxem, jakož i C. Pochet, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi W. Roelsem a N. Gossement, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout v věci bez stanoviska,

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 Belgische Staat (Belgickým státem) ve věci výpočtu částky odpůtu za rizikový kapitál za zdaňovací období roku 2015.

Právní rámec

Belgické právo

3 Odpůet za rizikový kapitál byl do režimu použitelného na daň z příjmů zaveden wet tot invoering van een belastingaftrek voor risicokapitaal (zákon, jímž se zavádí daňový odpůet za rizikový kapitál) ze dne 22. června 2005 (*Belgisch Staatsblad*, 30. června 2005, s. 30077).

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 odpůitatelná v plné výši, a k financování pomocí vlastního kapitálu (rizikový kapitál), u něhož podléhala odměna do té doby v plném rozsahu dani, a zvýšit platební schopnost společností, přičemž zavedení odpůtu za rizikový kapitál je součástí obecného cíle, který spoívá ve zvýšení konkurenceschopnosti belgického hospodářství.

5 Článek 205a Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (zákon o daních z příjmů z roku 1992, dále jen „CIR 1992“), ve znění použitelném na zdaňovací období 2015, zní následovně:

„Pro určení zdanitelného příjmu se základ daně sníží o částku stanovenou podle článku 205c. Toto snížení se označuje jako ‚odpůet za rizikový kapitál‘.“

6 Podle čl. 205c odst. 1 CIR 1992 se odpůet za rizikový kapitál vypočítá tak, že rizikový kapitál stanovený podle článku 205b CIR 1992 se vynásobí sazbou stanovenou v dalších odstavcích tohoto článku 205c.

7 Článek 205b odst. 1 první pododstavec uvádí, že pro stanovení odpůtu za rizikový kapitál za zdaňovací období odpovídá rizikový kapitál, jenž se má zohlednit, s výhradou ustanovení odstavců 2 až 5 uvedeného článku, částce vlastního kapitálu společnosti ke konci předcházejícího zdaňovacího období, který se stanoví v souladu s právními předpisy o vedení účetnictví a údajích ročních účetních závěrek obsažených v rozvaze. Článek 205b odst. 1 druhý pododstavec CIR 1992 stanoví, že takto stanovený rizikový kapitál se sníží o některé hodnoty, zatímco čl. 205b odst. 2 až 5 CIR 1992 stanoví případy, kdy musí být u vlastního kapitálu provedeny opravy, aby mohl sloužit jako základ výpočtu pro účely stanovení částky odpůtu za rizikový kapitál.

8 Článek 205b odst. 2 CIR 1992 až do zdaňovacího období roku 2014 stanovil, že pokud má společnost v zahraničí jednu nebo více provozoven, jejich příjmy byly osvobozeny od daně na základě smlouvy o zamezení dvojímu zdanění, rizikový kapitál stanovený podle čl. 205b odst. 1 CIR 1992 se sníží o kladný rozdíl mezi čistou účetní hodnotou aktiv zahraničních provozoven na straně jedné a celkovou hodnotou pasiv, která nejsou součástí vlastního kapitálu společnosti a jsou přičitatelná částo provozovněm na straně druhé.

9 Článek 205d CIR 1992 stanovil, že v případě neexistence zisků za zdaňovací období, za které lze odpůet za rizikový kapitál snížit, se přenesou osvobození, které nebylo přiznáno pro toto zdaňovací období, postupně na zisky v následujících sedmi letech. V návaznosti na přijetí wet houdende fiscale en financiële bepalingen (zákon, kterým se stanoví daňová a finanční ustanovení), ze dne 13. prosince 2012 (*Belgisch Staatsblad*, 20. prosince 2012), byl tento přenos od zdaňovacího období roku 2013 znemožněn.

10 Soudní dvůr, kterému byla předložena žádost o rozhodnutí o předběžné otázce, v rozsudku

ze dne 4. července 2013, Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447), rozhodl, že článek 49 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, na základě níž se pro výpočet odpotupřiznaného společnosti, která má neomezenou daňovou povinnost v jednom členském státě, nezohledňuje čistá hodnota aktiv stále provozovny nacházející se v jiném členském státě, pokud na základě smlouvy o zamezení dvojímu zdanění zisky uvedené stále provozovny nepodléhají zdanění v prvním členském státě, zatímco aktiva připsovaná stále provozovně nacházející se na území tohoto prvního členského státu se pro tyto účely zohledňují.

11 Wet houdende diverse fiscale en financiële bepalingen (zákon, kterým se stanoví různé daňová a finanční ustanovení), ze dne 21. prosince 2013, (*Belgisch Staatsblad*, 31. prosince 2013), zrušil odstavce 2 a 3 článku 205b CIR 1992 a do CIR 1992 byl vložen nový článek 205d, platný od zdaňovacího období roku 2014 (dále jen „pozměněný článek 205d CIR 1992“).

12 Pozměněný článek 205d CIR 1992 zní následovně:

„Má-li společnost jednu nebo více stálých provozoven, nemovitý majetek, který nenáleží k žádné stále provozovně, nebo práva související s takovým nemovitým majetkem, v jiném členském státě Evropského hospodářského prostoru a přijmy z nich jsou na základě smlouvy o zamezení dvojímu zdanění osvobozeny od daně, sníží se odpotupřiznaný podle článku 205a o nižší z následujících dvou částek:

1° o částku stanovenou podle pododstavce 3;

2° o kladný hospodářský výsledek vytvořený těmito stálými provozovnami, tímto nemovitým majetkem a těmito právy souvisejícími s takovým nemovitým majetkem, jak je stanoveno v tomto zákoníku.

[...]

Částka uvedená v odstavci 1 a 2 se stanoví tak, že se sazba uvedená v článku 205c vynásobí kladným rozdílem, který byl s výhradou ustanovení článku 205b odst. 2 až 5 určen na konci přecházejícího zdaňovacího období, mezi čistou účetní hodnotou aktiv těchto stálých zahraničních provozoven, nemovitého majetku nebo práv uvedených v pododstavcích 1 a 2, a to s výjimkou akcií, podílů a kapitálových účastí uvedených v čl. 205b odst. 1 druhém pododstavci na straně jedné a úhrnem pasiv, která nejsou součástí vlastního kapitálu společnosti a která jsou přiznatelná těmto stálým provozovnám, nemovitému majetku nebo právům uvedeným v pododstavci 1 nebo 2 na straně druhé.“

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

13 Článek 7 odst. 1 až 3 Verdrag tussen het Koninkrijk België en het Koninkrijk der Nederlanden tot het vermijden van dubbele belasting en tot het voorkomen van het ontgaan van belasting inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen (Smlouva mezi Belgickým královstvím a Nizozemským královstvím o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a z majetku) ze dne 5. června 2001 (*Belgisch Staatsblad*, 20. prosince 2002, s. 57534, 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 tímto způsobem, pak lze zisky tohoto podniku zdanit v jiném státě, ale pouze pokud jich bylo dosaženo 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 přičteny 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 určování 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.“

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

„Pokud jde o Belgie, dvojímu zdanění se zamezí 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 povodním řízení a předložná otázka

15 Argenta, společnost usazená v Belgii, je osobou povinnou k belgické korporátní dani.

16 V průběhu zdaňovacího období od 1. ledna do 31. prosince 2014 (dále jen „zdaňovací období roku 2015“) vykonávala společnost Argenta část svých činností prostřednictvím stále provozovny nacházející se v Nizozemsku, jejíž příjmy jsou v Belgii podle čl. 7 odst. 1 až 3 a článku 23 belgicko-nizozemské smlouvy osvobozeny od daně.

17 Ve svém příznání ke korporátní dani za zdaňovací období roku 2015 společnost Argenta na základě pozměněného článku 205d CIR 1992 snížila odpis za rizikový kapitál té části odpisu daně, která se vypočítává z vlastního kapitálu její stále provozovny.

18 Rozhodnutí o stanovení výše korporátní daně za zdaňovací období roku 2015 bylo prohlášeno za vykonatelné dne 12. listopadu 2015 a daňový výměr byl společností doručen dne 16. listopadu 2015.

19 Ze žádosti o rozhodnutí o předložné otázce vyplývá, že podle změněného článku 205d CIR 1992 byla korporátní daň vyměřena následovně. Nejprve byla podle pozměněného čl. 205d též pododstavce CIR 1992 vypočtena částka odpisu za rizikový kapitál nizozemské stále provozovny společnosti Argenta a odpovídala částce 1 970 290,89 eura. Dále byla částka odpisu za rizikový kapitál nizozemské stále provozovny, a sice částka 1 970 290,89 eur, srovnána podle pozměněného čl. 205d prvního pododstavce CIR 1992 s výsledkem této stále

provozovny, který byl kladný a dosáhl částky 149 185 743,91 eura. V poslední řadě byl odpotet za rizikový kapitál nizozemské stálé provozovny, a sice částka 1 970 290,89 eura, v plné výši odeřten od celkového odpotu za rizikový kapitál, protože kladný hospodářský výsledek nizozemské provozovny byl vyšší než odpotet za rizikový kapitál této provozovny.

20 Dne 12. května 2016 podala Argenta proti tomuto rozhodnutí o stanovení základu daně stížnost vycházející z nesouladu pozmanného řlánku 205d CIR 1992 s řlánkem 49 SFEU. Tato stížnost byla zamítnuta rozhodnutím ze dne 19. prosince 2016.

21 Dne 17. března 2017 podala Argenta žalobu k předkládajícímu soudu.

22 Předkládající soud uvádí, že se úřastníci řízení neshodují na tom, zda je zejména pozmanný řlánek 205d CIR 1992 v souladu s řlánkem 49 SFEU, jakož i s judikaturou vyplývající z rozsudku ze dne 4. řervence 2013, Argenta Spaarbank (Cř350/11, EU:C:2013:447).

23 Předkládající soud uvádí, že odpotet za rizikový kapitál, jak je vypořítán podle pravidel uvedených v řláncích 205b a 205c CIR 1992, je snížen o část odpotu za rizikový kapitál, který je vypořítán z vlastního kapitálu stálých provozoven nacházejících se v jiném státě Evropského hospodářského prostoru (EHP) a který je od daně osvobozen smlouvou o zamezení dvojímu zdanění. Toto snížení je omezeno na zisk dosažený touto stálou provozovnou. Za vlastní kapitál se považuje řistá úřetní hodnota aktiv snížená o úhrn pasiv, která nejsou součástí vlastního kapitálu společnosti a jsou přřititelná řtmo stálým provozovnám, jak je stanoveno v pozmanném řl. 205d řetím pododstavci CIR 1992.

24 Předkládající soud uvádí, že na rozdíl od zdařovacího období roku 2008, o který se jednalo ve vřci, ve které byl vydán rozsudek ze dne 4. řervence 2013, Argenta Spaarbank (Cř350/11, EU:C:2013:447), již neexistuje možnost přenést osvobození do dalších let, pokud ve zdařovacím období není dosaženo řádného zisku nebo zisku dostařujícího k tomu, aby bylo možné využít odpotet za rizikový kapitál.

25 Předkládající soud konstatuje, že snížení odpotu za rizikový kapitál upravené v pozmanném řlánku 205d CIR 92 se nevztahuje na stálé provozovny nacházející se v Belgii a že belgické právní předpisy již neupravují obdobné snížení pro belgické provozovny.

26 Z toho podle předkládajícího soudu vyplývá, že pokud má společnost stálou provozovnu v jiném řlenském státě EHP, je odpotet za rizikový kapitál nižší, než kdyby se tato provozovna nacházela v Belgii, a to obzvláště pokud je zisk provozovny vyšší než její odpotet za rizikový kapitál. Naskytá se tedy otázka, zda jsou tyto vnitrostátní právní předpisy v souladu s řlánkem 49 SFEU.

27 V takové situaci, jako je situace ve vřci v přvodním řízení, kdy byl zisk stálé provozovny v jiném řlenském státě vyšší než odpotet za rizikový kapitál vypořtený z vlastního kapitálu této provozovny, má podle předkládajícího soudu nová úřrava řtmoř totožný úřinek, jaký mřla úřrava použitelná pro zdařovací období roku 2008, o jejíž nesluřitelnosti s řlánkem 49 SFEU bylo již rozhodnuto. Aktiva stálé provozovny nacházející se v jiném řlenském státě jsou však zohlednřna přři výpořtu odpotu, v řáždém přřpadě v jeho první řázi, a omezení nároku na odpotet za rizikový kapitál řkající se vlastního kapitálu takové stálé provozovny, jejíž zisk je na základě smlouvy o zamezení dvojímu zdanění osvobozen od daně, je ohraniřeno řástkou zisku této provozovny.

28 Za těchto podmínek se Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (soud prvního stupně v Antverpách, Belgie) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Brání článek 49 [SFEU] vnitrostátní daňové právní úpravy, na jejímž základě je při výpočtu zdanitelného zisku společnosti, která má v Belgii neomezenou daňovou povinnost a která má stálou provozovnu v jiném členském státě, jejíž zisky jsou v Belgii zcela osvobozeny od daně podle smlouvy o zamezení dvojímu zdanění uzavřené mezi Belgií a tímto jiným členským státem:

- odpout za rizikový kapitál snížen o částku odpout za rizikový kapitál, který je vypočten na základě kladného rozdílu mezi čistou účetní hodnotou aktiv stále provozovny na jedné straně a úhrnem pasiv, která nejsou součástí vlastního kapitálu společnosti a která jsou přiznatelná této provozovně, na straně druhé a
- uvedené snížení se neprovede, pokud je částka odpovídající snížení nižší než zisk této stále provozovny,

zatímco se neprovede žádné snížení odpout za rizikový kapitál, jestliže lze tento kladný rozdíl přiznat stále provozovně, která se nachází v Belgii“

K předběžné otázce

29 Nejprve je třeba uvést, že belgická vláda vyzývá Soudní dvůr, aby přeformuloval předběžnou otázku, jelikož tato otázka v podstatě neodpovídá obsahu pozměněného článku 205d CIR 1992.

30 V této souvislosti je třeba připomenout, že Soudní dvůr musí při výkladu ustanovení vnitrostátního právního řádu v zásadě vycházet z posouzení vyplývajícího z předkládacího rozhodnutí. Podle ustálené judikatury totiž Soudní dvůr nemá pravomoc vykládat vnitrostátní právo členského státu (rozsudek ze dne 17. března 2011, Naftiliaki Etaireia Thasou a Amaltheia I Naftiki Etaireia, C-128/10 a C-129/10, EU:C:2011:163, bod 40, jakož i citovaná judikatura).

31 V odvodněné své žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce předkládající soud vyložil pozměněný článek 205d CIR 1992 a konstatoval, že podle tohoto ustanovení se odpout za rizikový kapitál, který je vypočítán podle pravidel stanovených v článcích 205b a 205c CIR 1992, sníží o část odpout za rizikový kapitál, který je vypočítán z vlastního kapitálu stále provozovny nacházející se v jiném členském státě, jejíž zisky jsou smlouvou o zamezení dvojímu zdanění osvobozeny od daně, a dále konstatoval, že toto snížení je omezeno na zisky dosažené touto stálou provozovnou. Předkládající soud kromě toho konstatoval, že snížení odpout za rizikový kapitál stanovené v pozměněném článku 205d CIR 1992 se nepoužije v případech, kdy se stálá provozovna nachází v Belgii.

32 Otázku položenou předkládajícím soudem je tedy třeba chápat a odpovědět na ni na základě východisek, která vyplývají z předkládacího rozhodnutí.

33 Je proto třeba mít za to, že podstatou předběžné otázky předkládajícího soudu je, zda článek 49 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, podle které se pro výpočet odpout přiznaného společnosti, která má neomezenou daňovou povinnost v jednom členském státě a má stálou provozovnu v jiném členském státě, jejíž příjmy jsou v prvním členském státě osvobozeny od daně na základě smlouvy o zamezení dvojímu zdanění, nejprve zohlední čistá hodnota aktiv takové stále provozovny pro výpočet odpout za rizikový kapitál přiznaný rezidentské společnosti,

ale následně je částka odpůtu snížena o nižší z následujících částek, a sice o část odpůtu za rizikový kapitál, která se váže ke stále provozovně, nebo o kladný hospodářský výsledek dosažený touto stálou provozovnou, zatímco takové snížení se neuplatní v případě stále provozovny nacházející se v Belgii.

34 Svoboda usazování, kterou článek 49 SFEU přiznává státním příslušníkům Evropské unie, zahrnuje v souladu s článkem 54 SFEU v případě společností založených podle právních předpisů členského státu, jež mají své sídlo, ústřední správu nebo hlavní provozovnu v Unii, právo vykonávat činnost v jiných členských státech prostřednictvím dceřiné společnosti, pobočky nebo zastoupení (rozsudek ze dne 12. června 2018, Bevola a Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, bod 15).

35 I když ustanovení unijního práva týkající se svobody usazování směřují, podle svého znění, k zajištění práva na národní zacházení v hostitelském členském státě, brání zároveň tomu, aby členský stát původu bránil jednomu ze svých státních příslušníků nebo společnosti založené podle jeho právních předpisů v usazení v jiném členském státě (rozsudky ze dne 4. července 2013, Argenta Spaarbank, C-350/11, EU:C:2013:447, bod 20, jakož i ze dne 12. června 2018, Bevola a Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, bod 16 a citovaná judikatura).

36 Tyto úvahy se uplatní rovněž v případě, kdy společnost usazená v jednom členském státě vykonává činnost v jiném členském státě prostřednictvím stále provozovny (rozsudky ze dne 15. května 2008, Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, bod 20; ze dne 4. července 2013, Argenta Spaarbank, C-350/11, EU:C:2013:447, bod 21, jakož i ze dne 12. června 2018, Bevola a Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, bod 17).

37 Odpověď za rizikový kapitál přiznaný společnosti podléhající korporální dani v Belgii představuje daňové zvýhodnění, které má za následek snížení skutečné sazby korporální daně, kterou musí taková společnost odvést v uvedeném členském státě.

38 Soudní dvůr již v této souvislosti rozhodl, že zohlednění aktiv stále provozovny pro výpočet odpůtu za rizikový kapitál společnosti podléhající korporální dani v Belgii představuje daňové zvýhodnění, neboť takové zohlednění přispívá ke snížení skutečné sazby korporální daně, kterou musí taková společnost odvést v uvedeném členském státě (rozsudek ze dne 4. července 2013, Argenta Spaarbank, C-350/11, EU:C:2013:447, bod 24).

39 Vnitrostátní právní úprava dotčená ve věci v původním řízení zejména poznamenává článek 205d CIR 1992 nyní stanoví, že čistá hodnota aktiv stále provozovny nacházející se v jiném členském státě, jejíž příjmy jsou v členském státě rezidentské společnosti osvobozeny od daně na základě smlouvy o zamezení dvojímu zdanění, je nejprve zohledněna při výpočtu odpůtu za rizikový kapitál přiznaného rezidentské společnosti.

40 V tomto ohledu tedy nelze konstatovat rozdílné zacházení se společností, která má stálou provozovnu v Belgii, a společností, která má stálou provozovnu nacházející se v jiném členském státě, jejíž příjmy jsou v Belgii na základě smlouvy o zamezení dvojímu zdanění osvobozeny od daně, a to v rozsahu, v němž jsou při výpočtu celkového odpůtu za rizikový kapitál přiznaného rezidentské společnosti zohledněna jak aktiva přiznatelná stále provozovně nacházející se v Belgii, tak aktiva přiznatelná stále provozovně nacházející se v jiném členském státě.

41 Následně se však částka celkového odpůtu za rizikový kapitál snižuje o nižší z následujících částek, a sice o část odpůtu za rizikový kapitál, která se váže ke stále provozovně nacházející se v jiném členském státě, jejíž příjmy jsou v Belgii na základě smlouvy o zamezení dvojímu zdanění osvobozeny od daně, nebo o kladný hospodářský výsledek dosažený touto stálou provozovnou, zatímco pro stále provozovny nacházející se v Belgii není takové snížení

odpořtu za rizikový kapitál upraveno.

42 V dřsledku toho právní úprava dotěná ve vřci v přvodním řízení zavádí v tomto ohledu rozdílné zacházení mezi spoleřností, která má stálou provozovnu v Belgii, a spoleřností, která má stálou provozovnu v jiném řlenském státě, jejíř přijmy jsou v Belgii na základě smlouvy o zamezení dvojímu zdanění osvobozeny od daně.

43 Je proto třeba určit, zda takové rozdílné zacházení představuje znevýhodňující zacházení, které může odradit belgickou spoleřnost od výkonu jejíř řinností přednictvím stálé provozovny nacházející se v jiném řlenském státě než v Belgickém království, a představuje tudíž omezení, které je v zásadě zakázáno ustanoveními Smlouvy o FEU o svobodě usazování.

44 Jak vyplývá ze spisu, který má k dispozici Soudní dvřr, použití pozmněného řlánku 205d CIR 1992 může vést ke těm odlišným případem.

45 Zaprvé v situaci, kdy stálá provozovna nacházející se v jiném řlenském státě, jejíř přijmy jsou v Belgii na základě smlouvy o zamezení dvojímu zdanění osvobozeny od daně, nevytvořila kladný hospodářský výsledek, se celkový odpořet za rizikový kapitál přiznaný rezidentské spoleřnosti, který se pōřítá s ohledem na řistou hodnotu aktiv uvedené stálé provozovny, nesníří. Základ daně rezidentské spoleřnosti se tedy sníří o celou řástkou odpořtu za rizikový kapitál, vřetně řásti odpořtu za rizikový kapitál, která se váže k uvedené stálé provozovně.

46 V tomto prvním případe tudíž není se spoleřností, která má stálou provozovnu nacházející se v jiném řlenském státě, jejíř přijmy jsou v Belgii na základě smlouvy o zamezení dvojímu zdanění osvobozeny od daně, zacházeno s výhradou ovřření předkládajícím soudem méně příznlivě než s rezidentskou spoleřností, která má rezidentskou stálou provozovnu.

47 Zadruhé v situaci, kdy stálá provozovna nacházející se v jiném řlenském státě, jejíř přijmy jsou v Belgii osvobozeny od daně na základě smlouvy o zamezení dvojímu zdanění, vytvořila kladný hospodářský výsledek, který je nižší než řásta odpořtu za rizikový kapitál, která se váže k této stálé provozovně, se celkový odpořet za rizikový kapitál, který je vypořítán s ohledem na řistou hodnotu aktiv uvedené stálé provozovny, sníří. Tento kladný hospodářský výsledek se totiž odeřte od celkového odpořtu.

48 Dřsledkem takové operace je to, že řásta odpořtu za rizikový kapitál, která se váže k této stálé provozovně a přesahuje hospodářský výsledek této provozovny, je naopak zohledněna pro účely celkového odpořtu.

49 Základ daně rezidentské spoleřnosti se tudíž sníří o řástkou odpořtu za rizikový kapitál, která se váže k uvedené stálé provozovně, pouze v rozsahu, v němž tato řásta přesahuje kladný hospodářský výsledek této provozovny.

50 Zatěetí v situaci, kdy stálá provozovna nacházející se v jiném řlenském státě, jejíř přijmy jsou v Belgii osvobozeny od daně na základě smlouvy o zamezení dvojímu zdanění, vytvořila kladný hospodářský výsledek, který je nižší než řásta odpořtu za rizikový kapitál, která se váže k této stálé provozovně, se celkový odpořet za rizikový kapitál, který je vypořítán s ohledem na řistou hodnotu aktiv uvedené stálé provozovny, rovněž sníří, přičemž se odeřte od odpořtu za rizikový kapitál, který se váže k uvedené provozovně. V takovém případe řásta odpořtu za rizikový kapitál, která se váže k uvedené stálé provozovně, nevede k řádnému sníření základu daně rezidentské spoleřnosti.

51 Z toho vyplývá, že ve druhém a třetím případe popsaném výře se odpořet za rizikový kapitál sníří, pokud má rezidentská spoleřnost stálou provozovnu nacházející se v jiném

Belgickém státě, jejíž příjmy jsou v Belgii osvobozeny od daní na základě smlouvy o zamezení dvojímu zdanění, na rozdíl od situací, kdy se stálá provozovna nachází v Belgii.

52 Je však ještě třeba, aby použití takového mechanismu bylo pro rezidentskou společnost, jejíž stálá provozovna se nachází v jiném Belgickém státě, nevýhodné tím, že by činilo základ daní této společnosti po snížení celkového odpovídání za rizikový kapitál vyšším, než je tomu u rezidentské společnosti, jejíž stálá provozovna se nachází v Belgii.

53 V tomto ohledu, i když je pravda, že ve druhém a třetím případě popsaném výše se odpovídání za rizikový kapitál sníží a není tedy zcela odečten od základu daní rezidentské společnosti, na rozdíl od situací, kdy se stálá provozovna nachází v Belgii, je třeba uvést, že podle údajů ve spisu, který má k dispozici Soudní dvůr, základ daní rezidentské společnosti, která má stálou provozovnu v Belgii, je, když všechny ostatní okolnosti zůstávají stejné, rovněž vyšší než základ daní společnosti, která má stálou provozovnu v jiném Belgickém státě, jejíž příjmy jsou v Belgii osvobozeny od daní.

54 Podle těchto údajů totiž základ daní společnosti, jejíž stálá provozovna se nachází v Belgickém království, zahrnuje hospodářské výsledky těchto stálých provozoven. Naproti tomu v situaci, kdy Belgie ve smlouvě o zamezení dvojího zdanění osvobozuje od daní příjmy stálé provozovny, která se nachází v jiném Belgickém státě, základ daní rezidentské společnosti takové příjmy nezahrnuje.

55 Pokud jde o druhý případ popsaný výše, základ daní rezidentské společnosti, jejíž stálá provozovna se nachází v Belgii, se tak podle všeho snižuje nad rámec její složky kladného hospodářského výsledku této stálé provozovny, pouze v rozsahu, v němž částka odpovídání za rizikový kapitál, která se vztahuje k této stálé provozovně, překračuje tento hospodářský výsledek. Vzhledem k úvahám uvedeným v bodě 49 tohoto rozsudku tedy podle všeho v tomto případě základ daní takové společnosti není nižší než základ daní rezidentské společnosti, která má stálou provozovnu v jiném Belgickém státě, jejíž příjmy jsou v Belgii osvobozeny od daní.

56 Tato poslední uvedená společnost podle všeho není znevýhodněna ve třetím případě popsaném v bodě 49, ve kterém je kladný hospodářský výsledek stálé provozovny vyšší než částka odpovídání za rizikový kapitál vztahující se k této provozovně. Pokud jde totiž o rezidentskou společnost, jejíž stálá provozovna se nachází v Belgii, úvahy tohoto odpovídání jsou podle všeho omezeny na složku jejího základu daní týkající se kladného hospodářského výsledku této stálé provozovny, aniž je přitom snížen základ daní této poslední uvedené společnosti, který vyplývá z příjmů, kterých tato společnost dosáhla. V poslední uvedeném případě tak okolnost, že tato společnost může provést odpovídání za rizikový kapitál, který se váže k její provozovně, zatímco rezidentská společnost, která má stálou provozovnu v jiném Belgickém státě, jejíž příjmy jsou v Belgii osvobozeny od daní podle smlouvy o zamezení dvojímu zdanění, takový odpovídání provést nemůže, podle všeho nezapovídá, že základ daní této poslední uvedené společnosti bude vyšší než základ daní první uvedené společnosti.

57 Je tudíž třeba konstatovat, s výhradou ověření předkládajícím soudem, že z důvodu snížení celkového odpovídání za rizikový kapitál se s rezidentskou společností, jejíž základ daní nezahrnuje zisky dosažené stálou provozovnou nacházející se v jiném Belgickém státě, nezachází méně výhodně, pokud jde o příjmy zdanitelné v Belgii, než s rezidentskou společností, jejíž základ daní zahrnuje zisky stálé rezidentské provozovny a jejíž odpovídání za rizikový kapitál není snížen.

58 Z toho vyplývá, že rozdílné zacházení zavedené vnitrostátními právními předpisy dotčenými ve věci v povodním řízení nepředstavuje znevýhodňující zacházení, které může odradit belgickou společnost od výkonu jejích činností prostřednictvím stálé provozovny nacházející se v jiném Belgickém státě než Belgickém království, a nepředstavuje tudíž omezení, které je v zásadě

zakázáno ustanoveními Smlouvy o FEU o svobodě usazování.

59 S ohledem na všechny předcházející úvahy je třeba na položenou otázku odpovědět tak, že článek 49 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, podle které se pro výpočet odpůtu příjmaného společnosti, která má neomezenou daňovou povinnost v jednom členském státě a má stálou provozovnu v jiném členském státě, její příjmy jsou v prvním členském státě osvobozeny od daně na základě smlouvy o zamezení dvojímu zdanění, nejprve zohlední čistá hodnota aktiv takové stálé provozovny pro výpočet odpůtu za rizikový kapitál příjmaný rezidentské společnosti, ale následně je částka odpůtu snížena o nižší z následujících částek, a sice o část odpůtu za rizikový kapitál stálé provozovny, nebo o kladný hospodářský výsledek dosažený touto stálou provozovnou, zatímco se takové snížení neuplatní v případě stálé provozovny nacházející se v Belgii.

K nákladům řízení

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

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

Článek 49 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, podle které se pro výpočet odpůtu příjmaného společnosti, která má neomezenou daňovou povinnost v jednom členském státě a má stálou provozovnu v jiném členském státě, její příjmy jsou v prvním členském státě osvobozeny od daně na základě smlouvy o zamezení dvojímu zdanění, nejprve zohlední čistá hodnota aktiv takové stálé provozovny pro výpočet odpůtu za rizikový kapitál příjmaný rezidentské společnosti, ale následně je částka odpůtu snížena o nižší z následujících částek, a sice o část odpůtu za rizikový kapitál stálé provozovny, nebo o kladný hospodářský výsledek dosažený touto stálou provozovnou, zatímco se takové snížení neuplatní v případě stálé provozovny nacházející se v Belgii.

Podpisy.

*Jednací jazyk: nizozemština.