

Downloaded via the EU tax law app / web

Predbežné znenie

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (siedma komora)

zo 17. októbra 2019 (*)

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Daňová právna úprava – Daň z príjmov právnických osôb – Odpočet rizikového kapitálu – Zníženie sumy, ktorú si môžu odpočítať spoločnosti majúce stálu prevádzkareň v inom členskom štáte, ktorá vytvára príjmy oslobodené od dane na základe zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia – Článok 49 ZFEÚ – Sloboda usadiť sa – Nepriaznivé zaobchádzanie – Neexistencia“

Vo veci C-459/18,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (Súd prvého stupňa Antverpy, Belgicko) z 29. júna 2018 a doručený Súdnemu dvoru 16. júla 2018, ktorý súvisí s konaním:

Argenta Spaarbank NV

proti

Belgische Staat,

SÚDNY DVOR (siedma komora),

v zložení: predseda siedmej komory P. G. Xuereb, sudcovia T. von Danwitz a A. Kumin (spravodajca),

generálny advokát: G. Pitruzzella,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteňom na písomnú časť konania,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- Argenta Spaarbank NV, v zastúpení: B. De Cock a K. Van Duyse, advocaten,
- belgická vláda, v zastúpení: P. Cottin, J.-C. Halleux a C. Pochet, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: W. Roels a N. Gossement, splnomocnení zástupcovia,

so zreteňom 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 článku 49 ZFEÚ.

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou Argenta Spaarbank NV (ďalej len „Argenta“) a Belgische Staat (Belgické kráľovstvo) vo veci výpočtu odpôtu rizikového kapitálu za zdaňovacie obdobie roka 2015.

Právny rámec

Belgické právo

3 Odpôet rizikového kapitálu bol do režimu dane z príjmov zavedený wet tot invoering van een belastingaftrek voor risicokapitaal (zákon o zavedení daňového odpôtu rizikového kapitálu) z 22. júna 2005 (*Belgisch Staatsblad*, z 30. júna 2005, s. 30077).

4 Z dôvodovej správy k tomuto zákonu vyplýva, že jeho cieľom je najmä zmierniť rozdiel v daňovom zaobchádzaní medzi financovaním spoločností dlhovým kapitálom, ktorého odplata je v celom rozsahu daňovo odpôítateľná, a financovaním vlastným kapitálom (rizikový kapitál), ktorého odplata bola doteraz v celom rozsahu zdaniteľná, a zvýšiť platobnú schopnosť spoločností, pričom zavedenie odpôtu rizikového kapitálu je súčasťou všeobecného cieľa, ktorý spočíva v zlepšení konkurencieschopnosti belgického hospodárstva.

5 § 205a Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (Zákonník o dani z príjmov z roku 1992, ďalej len „ZDP z roku 1992“), v znení uplatniteľnom na zdaňovacie obdobie roka 2015, stanovuje:

„Pokiaľ ide o určenie zdaniteľného príjmu, základ dane sa zníži o sumu stanovenú v súlade s § 205c. Toto zníženie sa nazýva odpôet rizikového kapitálu.“

6 Podľa § 205c ods. 1 ZDP z roku 1992 sa odpôet rizikového kapitálu vypočíta tak, že sa vynásobí rizikový kapitál stanovený v súlade s § 205b ZDP z roku 1992 úrokovou mierou stanovenou v ďalších odsekoch tohto § 205c.

7 § 205b ods. 1 prvý pododsek stanovuje, že na určenie odpôtu rizikového kapitálu za zdaňovacie obdobie zodpovedá rizikový kapitál, ktorý sa má zohľadniť, s výnimkou odsekov 2 až 5 tohto § 205b, výške vlastného kapitálu spoločnosti ku koncu predchádzajúceho zdaniteľného obdobia, ktorý sa stanovuje v súlade s právnou úpravou týkajúcou sa účtovníctva a ročných účtovných závierok, tak ako sú uvedené v súvahe. § 205b ods. 1 druhý pododsek ZDP z roku 1992 stanovuje, že takto stanovený rizikový kapitál sa zníži o niektoré hodnoty, zatiaľ čo § 205b ods. 2 až 5 ZDP z roku 1992 stanovuje prípady, keď sa vlastný kapitál na to, aby sa mohol použiť ako základ výpočtu na účely určenia výšky odpôtu rizikového kapitálu, musí opraviť.

8 Až do zdaňovacieho obdobia roka 2014 § 205b ods. 2 ZDP z roku 1992 stanovoval, že ak má spoločnosť jednu alebo viac prevádzkarní v zahraničí, ktorých príjmy sú oslobodené od dane na základe zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, rizikový kapitál určený podľa § 205c ods. 1 ZDP z roku 1992 sa zníži o kladný rozdiel medzi istou účtovnou hodnotou aktív zahraničných prevádzkarní a celkovými pasívami, ktoré nepatria do vlastného kapitálu spoločnosti a sú pripísateľné týmto prevádzkarniam.

9 § 205d ZDP z roku 1992 stanovoval, že v prípade, ak nevznikne zisk za zdaniteľné obdobie, v ktorom sa môže vykonať odpôet rizikového kapitálu, oslobodenie od dane neposkytnuté za toto zdaňovacie obdobie sa postupne prenáša na zisky v nasledujúcich siedmich rokoch. Po prijatí wet houdende fiscale en financiële bepalingen (zákon o daňových a finančných ustanoveniach) z 13. decembra 2012 (*Belgisch Staatsblad*, z 20. decembra 2012) tento prevod od

zdaňovacieho obdobia roku 2013 už nie je možný.

10 Súdny dvor, na ktorý bol podaný návrh na začatie prejudiciálneho konania, v rozsudku zo 4. júla 2013, *Argenta Spaarbank* (C-350/11, EU:C:2013:447), rozhodol, že článok 49 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že mu odporuje vnútroštátna právna úprava, podľa ktorej sa na účely výpočtu odpodátu priznaného spoločnosti s neobmedzenou daňovou povinnosťou v členskom štáte nezohľadňuje istá hodnota aktív stálej prevádzkarne nachádzajúcej sa v inom členskom štáte, ak zisk uvedenej stálej prevádzkarne nepodlieha dani v prvom členskom štáte podľa zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, kým aktíva stálej prevádzkarne nachádzajúcej sa na území tohto prvého členského štátu sa na tieto účely zohľadujú.

11 Prostredníctvom *wet houdende diversifikoal bepalingen* (zákon o daňových a finančných ustanoveniach) z 21. decembra 2013 (*Belgisch Staatsblad*, z 31. decembra 2013) odseky 2 a 3 článku 205b ZDP z roku 1992 boli zrušené a do ZDP z roku 1992 bol vložený nový článok 205d, ktorý je účinný od zdaňovacieho obdobia roku 2014 (ale len „novelizovaný článok 205d ZDP z roku 1992“).

12 Novelizovaný článok 205d ZDP z roku 1992 znie:

„Ak spoločnosť v inom členskom štáte Európskeho hospodárskeho priestoru disponuje jednou alebo viacerými stálymi prevádzkarňami, nehnuteľným majetkom, ktorý nemožno priradiť k žiadnej zo stálych prevádzkarní, alebo právami k takémuto nehnuteľnému majetku, ktorých príjmy sú na základe zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia oslobodené od dane, odpodát stanovený v súlade s článkom 205a sa zníži o nižšiu z týchto dvoch súm:

1 sumu určenú podľa tretieho pododseku;

2 kladný výsledok dosiahnutý prostredníctvom týchto stálych prevádzkarní, tohto nehnuteľného majetku a týchto práv k uvedenému nehnuteľnému majetku, ako stanovuje tento zákonník.

...

Suma uvedená v prvom a druhom pododseku sa určí tak, že sadzba upravená v článku 205c sa vynásobí kladným rozdielom, ktorý s výhradou ustanovení článku 205b ods. 2 až 5 vyplynie na konci predchádzajúceho zdaňovacieho obdobia z istej úctovnej hodnoty aktív zahraničných stálych prevádzkarní, nehnuteľného majetku alebo práv uvedených v prvom a druhom pododseku, okrem akcií, podielov a úctí uvedených v článku 205b ods. 1 druhom pododseku na jednej strane a z celkovej výšky pasív, ktoré nie sú zahrnuté do vlastného kapitálu spoločnosti a ktoré možno pripísať týmto stálym prevádzkarniam, nehnuteľnému majetku alebo právam uvedeným v prvom pododseku alebo v druhom pododseku, na druhej strane.“

Zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia uzatvorená medzi Belgickým kráľovstvom a Holandským kráľovstvom

13 Článok 7 ods. 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* (zmluva medzi Belgickým kráľovstvom a Holandským kráľovstvom o zamedzení dvojitého zdanenia a predchádzaní daňovým únikom v oblasti daní z príjmov a majetku) z 5. júna 2001 (*Belgisch Staatsblad*, z 20. decembra 2002, s. 57534, ale len „belgicko-holandská zmluva“) stanovuje:

„1. Príjem podniku usadeného v niektorom zmluvnom štáte sa zdaní iba v tomto zmluvnom

štáte s výnimkou toho, ak podnik vykonával obchodnú činnosť aj v druhom zmluvnom štáte prostredníctvom stálej prevádzkarne, ktorú v ňom zriadil. Ak podnik vykonáva svoju činnosť takýmto spôsobom, zisk podniku môže byť zdanený v druhom zmluvnom štáte len v rozsahu, v akom sú tieto príjmy pripísateľné stálej prevádzkarni.

2. S výnimkou odseku 3 ak podnik jedného zmluvného štátu vykonáva svoju činnosť v druhom zmluvnom štáte prostredníctvom stálej prevádzkarne, ktorá je tam umiestnená, pripisujú sa v každom zmluvnom štáte tejto stálej prevádzkarni zisky, ktoré by bola mohla dosiahnuť, keby predstavovala odlišný a samostatný podnik vykonávajúci rovnaké alebo obdobné činnosti za rovnakých alebo obdobných podmienok a bola úplne nezávislá od podniku, ktorého je stálou prevádzkarňou.

3. Na určenie ziskov stálej prevádzkarne sa považuje odpočítajú náklady vynaložené na ciele sledované touto stálou prevádzkarňou, vrátane výdavkov na riadenie a všeobecných správnych výdavkov takto vynaložených, či už vznikli v zmluvnom štáte, v ktorom je táto stála prevádzkareň umiestnená, alebo inde.“

14 Článok 23 ods. 1 belgicko-holandskej zmluvy stanovuje:

„Pokiaľ ide o Belgicko, dvojitému zdaneniu sa zamedzí takto:

a) Ak belgický rezident poberá iné príjmy ako dividendy, úroky alebo licenčné poplatky uvedené v článku 12 ods. 5 alebo vlastní majetok, ktorý môže byť v súlade s ustanoveniami tejto zmluvy zdanený v Holandsku, Belgicko oslobodí tieto príjmy a majetok od dane, ale pri vypočítaní sumy dane môže na zvyšné príjmy alebo majetok tohto rezidenta uplatniť rovnakú sadzbu, ako keby dotknuté príjmy alebo majetok neboli oslobodené.

...“

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

15 Argenta je spoločnosť so sídlom v Belgicku a v tomto štáte má aj povinnosť platiť daň z príjmu právnických osôb.

16 V zdaťovacom období od 1. januára 2014 do 31. decembra 2014 (čalej len „zdaťovacie obdobie roku 2015“) Argenta vykonávala časť svojich činností prostredníctvom stálej prevádzkarne nachádzajúcej sa v Holandsku, ktorej príjmy sú oslobodené od dane v Belgicku podľa článku 7 ods. 1 až 3 a článku 23 belgicko-holandskej zmluvy.

17 Argenta vo svojom zdaťovom priznaní k dani z príjmov právnických osôb za zdaťovacie obdobie roku 2015 podľa novelizovaného článku 205d ZDP z roku 1992 znížila odpôčet rizikového kapitálu o časť odpôetu, ktorá sa stanovila na základe vlastného kapitálu jej stálej prevádzkarne.

18 Rozhodnutie o vymeraní dane z príjmu právnických osôb za zdaniteľné obdobie roku 2015 bolo vyhlásené za vykonateľné 12. novembra 2015 a daňový výmer bol oznámený 16. novembra 2015.

19 Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že na základe novelizovaného článku 205d ZDP z roku 1992 bol príspevok na daň z príjmov právnických osôb vypočítaný nasledujúcim spôsobom. V prvom rade v súlade s novelizovaným článkom 205d tretím odsekom ZDP z roku 1992 bola vypočítaná suma odpôetu rizikového kapitálu týkajúca sa holandskej stálej prevádzkarne spoločnosti Argenta, ktorá sa rovnala 1 970 290,89 eura. Čalej podľa novelizovaného článku 205d prvého odseku ZDP z roku 1992 sa výška sumy odpôetu rizikového

kapitálu týkajúca sa holandskej stálej prevádzkarne vo výške 1 970 290,89 eura porovnáva s hospodárskym výsledkom tejto stálej prevádzkarne, ktorý bol kladný a predstavoval sumu 149 185 743,91 eura. Napokon odpôčet rizikového kapitálu týkajúci sa holandskej stálej prevádzkarne vo výške 1 970 290,89 eura sa v celom rozsahu odpôčítal od celkového odpôčtu rizikového kapitálu, pretože kladný výsledok holandskej stálej prevádzkarne prevyšoval odpôčet rizikového kapitálu týkajúci sa tejto prevádzkarne.

20 Dňa 12. mája 2016 Argenta podala proti tomuto výmeru sťažnosť založenú na nesúlade novelizovaného článku 205d ZDP z roku 1992 s článkom 49 ZFEÚ. Sťažnosť bola zamietnutá rozhodnutím z 19. decembra 2016.

21 Dňa 17. marca 2017 podala Argenta na vnútroštátny súd žalobu.

22 Vnútroštátny súd uvádza, že účastníci konania sa nezhodujú predovšetkým na súlade novelizovaného článku 205d ZDP z roku 1992 s článkom 49 ZFEÚ, ako aj s judikatúrou vyplývajúcou z rozsudku zo 4. júla 2013, Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447).

23 Vnútroštátny súd uvádza, že odpôčet rizikového kapitálu, tak ako bol vypočítaný podľa podmienok stanovených v článkoch 205b a 205c ZDP z roku 1992 sa zníži o časť odpôčtu rizikového kapitálu, ktorá sa vypočítava z vlastného kapitálu stálych prevádzkarní nachádzajúcich sa v inom štáte Európskeho hospodárskeho priestoru (EHP), ktoré sú oslobodené od dane z dôvodu zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia. Toto zníženie je obmedzené na zisk vytvorený týmito stálymi prevádzkarňami. Za vlastný kapitál sa považuje čistá útovná hodnota aktív znížená o celkové pasíva, ktoré nie sú zahrnuté do vlastného kapitálu spoločnosti a ktoré možno pripísať týmto stálym prevádzkarniam, ako je stanovené v novelizovanom článku 205d treťou odseku ZDP z roku 1992.

24 Vnútroštátny súd spresňuje, že na rozdiel od zdačovacieho obdobia roku 2008, o ktoré išlo vo veci, v ktorej bol vydaný rozsudok zo 4. júla 2013, Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447), keďže neexistuje zisk alebo dostatočný zisk v zdačovacom období, ktorý umožní vykonať odpôčet rizikového kapitálu, nemožno ho previesť do nasledujúcich zdačovacích období.

25 Vnútroštátny súd konštatuje, že zníženie odpôčtu rizikového kapitálu v zmysle novelizovaného článku 205d ZDP z roku 1992 neplatí pre stále prevádzkarne nachádzajúce sa v Belgicku a belgické právne predpisy nestanovujú porovnateľné zníženie v prípade belgických stálych prevádzkarní.

26 Z toho podľa vnútroštátneho súdu vyplýva, že rozsah odpôčtu rizikového kapitálu je menší, ak má spoločnosť stálu prevádzkarňu v inom členskom štáte EHS, ako keď sa stála prevádzkarňu nachádza v Belgicku, a to najmä ak zisk stálej prevádzkarne prevyšuje odpôčet rizikového kapitálu, na ktorý má nárok. Vzniká preto otázka, či je takáto vnútroštátna právna úprava v súlade s článkom 49 ZFEÚ.

27 V takej situácii, ako vo veci samej, keď zisk stálej prevádzkarne v inom členskom štáte presiahol odpôčet rizikového kapitálu vypočítaný na základe vlastného kapitálu pripísaného tejto spoločnosti, má nová právna úprava takmer rovnaký účinok, ako právna úprava v roku 2008, ktorá bola vyhlásená za nezlučiteľnú s článkom 49 ZFEÚ. Aktíva stálej prevádzkarne nachádzajúcej sa v inom členskom štáte sa však zohľadnia pri stanovení výšky odpôčtu, v každom prípade aspoň na začiatku, a právo na odpôčet rizikového kapitálu s ohľadom na vlastný kapitál stálej prevádzkarne, ktorej zisk je na základe zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia oslobodený od dane, je aj naďalej obmedzené výškou zisku tejto prevádzkarne.

28 Za týchto podmienok Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (Súd prvého stupňa Antverpy, Belgicko) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Bráni článok 49 [ZFEÚ] vnútroštátnej daňovej právnej úprave, podľa ktorej sa v rámci výpočtu zdaniteľného zisku spoločnosti so sídlom v Belgicku s neobmedzenou daňovou povinnosťou, ktorá má stále prevádzkareň v inom členskom štáte, ktorej príjmy sú v Belgicku podľa zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia uzatvorenej medzi Belgickom a iným členským štátom v celom rozsahu oslobodené od dane:

– zníži odpoveť rizikového kapitálu o sumu odpoveť rizikového kapitálu, ktorá sa stanoví na základe kladného rozdielu medzi čistou útovnou hodnotou aktív, na jednej strane a celkovými pasívami, ktoré nie sú zahrnuté do vlastného kapitálu spoločnosti a sú pripísané stálej prevádzkarni, na druhej strane a

– vyššie uvedené zníženie odpoveť sa nevykoná v prípade, že suma zníženia je nižšia ako zisk tejto stálej prevádzkarne,

hoci sa takéto zníženie odpoveť rizikového kapitálu nevykoná, ak možno tento kladný rozdiel pripísať stálej prevádzkarni so sídlom v Belgicku?“

O prejudiciálnej otázke

29 Na úvod treba uviesť, že belgická vláda navrhuje, aby Súdny dvor preformuloval prejudiciálnu otázku, keďže táto otázka v podstate nezodpovedá obsahu novelizovaného článku 205d ZDP z roku 1992.

30 V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že pokiaľ ide o výklad ustanovení vnútroštátneho právneho poriadku, Súdny dvor sa v zásade musí oprieť o posúdenie vyplývajúce z návrhu na začatie prejudiciálneho konania. Podľa ustálenej judikatúry Súdny dvor nemá právomoc vykladať vnútroštátne právo členského štátu (rozsudok zo 17. marca 2011, Naftiliaki Etaireia Thasou a Amaltheia I Naftiki Etaireia, C-128/10 a C-129/10, EU:C:2011:163, bod 40, ako aj citovaná judikatúra).

31 V odôvodnení svojho návrhu na začatie prejudiciálneho konania vnútroštátny súd vykonal výklad novelizovaného článku 205d ZDP z roku 1992 a konštatoval, že podľa tohto ustanovenia sa odpoveť rizikového kapitálu, tak ako bol vypočítaný podľa podmienok stanovených v článkoch 205b a 205c ZDP z roku 1992 zníži o časť odpoveť rizikového kapitálu, ktorá sa vypočíta z vlastného kapitálu stálej prevádzkarne nachádzajúcej sa v inom členskom štáte a ktorej zisky sú oslobodené od dane na základe zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, a že toto zníženie je obmedzené na zisky dosiahnuté v tejto stálej prevádzkarni. Okrem toho konštatoval, že zníženie odpoveť rizikového kapitálu stanovené v novelizovanom článku 205d ZDP z roku 1992 sa nepoužije v prípadoch, keď sa stála prevádzkareň nachádza v Belgicku.

32 Otázku položenú vnútroštátnym súdom preto treba chápať v zmysle východísk vyplývajúcich z rozhodnutia vnútroštátneho súdu a na základe týchto východísk na ňu aj odpovedať.

33 V dôsledku toho možno konštatovať, že svojou prejudiciálnou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 49 ZFEÚ vykladať v tom zmysle, že bráni takej vnútroštátnej právnej úprave, o akú ide vo veci samej, podľa ktorej sa pri výpočte odpoveť priznaného zisku spoločnosti s neobmedzenou daňovou povinnosťou v jednom členskom štáte, ktorá má stále prevádzkareň v inom členskom štáte, ktorej príjmy sú v prvom členskom štáte oslobodené od

dane na základe zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, v prvom rade zohľadní pri výpočte odpôtu rizikového kapitálu priznaného spoločnosti rezidentovi istá hodnota aktív takejto stálej prevádzkarne, ale následne sa výška odpôtu zníži o nižšiu z týchto súm, teda o časť odpôtu rizikového kapitálu, ktorá sa vzťahuje na stálu prevádzkarň alebo kladný výsledok dosiahnutý touto stálou prevádzkarňou, hoci takéto zníženie sa v prípade stálej prevádzkarne nachádzajúcej sa v prvom členskom štáte neuplatňuje.

34 Sloboda usadiť sa, ktorú článok 49 ZFEÚ priznáva štátnym príslušníkom Európskej únie, zahŕňa v súlade s článkom 54 ZFEÚ aj právo spoločností, ktoré sú založené podľa právnej úpravy členského štátu a majú sídlo, ústredie alebo hlavné miesto podnikateľskej činnosti v rámci Únie, vykonávať svoju činnosť v iných členských štátoch prostredníctvom dcérskej spoločnosti, organizačnej zložky alebo obchodného zastúpenia (rozsudok z 12. júna 2018, Bevola a Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, bod 15).

35 Hoci cieľom ustanovení práva Únie týkajúcich sa slobody usadiť sa je podľa ich znenia zabezpečiť zaobchádzanie v hostiteľskom členskom štáte podľa podmienok stanovených pre vlastných štátnych príslušníkov, rovnako bránia tomu, aby členský štát pôvodu zasahoval do usadenia niektorého zo svojich štátnych príslušníkov alebo spoločnosti založenej podľa jeho právnej úpravy v inom členskom štáte (rozsudky zo 4. júla 2013, Argenta Spaarbank, C-350/11, EU:C:2013:447, bod 20, ako aj z 12. júna 2018, Bevola a Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, bod 16 a citovaná judikatúra).

36 Tieto úvahy sa uplatnia aj vtedy, ak spoločnosť usadená v jednom členskom štáte podniká v inom členskom štáte prostredníctvom stálej prevádzkarne (rozsudky z 15. mája 2008, Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, bod 20; zo 4. júla 2013, Argenta Spaarbank, C-350/11, EU:C:2013:447, bod 21, ako aj z 12. júna 2018, Bevola a Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, bod 17).

37 Odpôet rizikového kapitálu priznaný spoločnosti podliehajúcej v Belgicku dani z príjmov právnických osôb predstavuje daňovú výhodu, ktorá má za následok zníženie skutočnej sadzby dane z príjmov právnických osôb, ktorú musí taká spoločnosť zaplatiť v uvedenom členskom štáte.

38 Súdny dvor už v tomto kontexte rozhodol, že zohľadnenie aktív stálej prevádzkarne na účely výpočtu odpôtu rizikového kapitálu spoločnosti podliehajúcej v Belgicku dani z príjmov právnických osôb predstavuje daňovú výhodu, pretože takéto zohľadnenie prispieva k zníženiu skutočnej sadzby dane z príjmov, ktorú musí zaplatiť takáto spoločnosť v uvedenom členskom štáte (rozsudok zo 4. júla 2013, Argenta Spaarbank, C-350/11, EU:C:2013:447, bod 24).

39 Vnútroštátna právna úprava, o ktorú ide vo veci samej, najmä novelizovaný článok 205d ZDP z roku 1992, teraz stanovuje, že istá hodnota aktív stálej prevádzkarne nachádzajúcej sa v inom členskom štáte, ktorej príjmy sú oslobodené od dane v členskom štáte spoločnosti rezidenta na základe zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, sa v prvom rade zohľadňuje pri výpočte odpôtu rizikového kapitálu priznaného spoločnosti rezidentovi.

40 Rozdiel v zaobchádzaní teda nemožno konštatovať v tomto ohľade medzi spoločnosťou, ktorá má stálu prevádzkarň v Belgicku, a spoločnosťou, ktorá má stálu prevádzkarň nachádzajúcu sa v inom členskom štáte, ktorej príjmy sú v Belgicku oslobodené od dane na základe zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, keďže aktíva pripisované stálej prevádzkarni nachádzajúcej sa v Belgicku, ako aj aktíva pripísané stálej prevádzkarni nachádzajúcej sa v inom členskom štáte sa zohľadnia pri výpočte odpôtu rizikového kapitálu priznaného spoločnosti rezidentovi.

41 Následne sa však odpôčet za celkový rizikový kapitál zníži o menšiu z nasledujúcich súm, a to časť odpôtu rizikového kapitálu, ktorá sa vzťahuje na stálu prevádzkarňu nachádzajúcu sa v inom členskom štáte, ktorej príjmy sú v Belgicku oslobodené od dane na základe zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, alebo kladný výsledok dosiahnutý touto stálou prevádzkarňou, zatiaľ čo v prípade stálych prevádzkarní nachádzajúcich sa v Belgicku sa takéto zníženie odpôtu rizikového kapitálu nestanovuje.

42 V dôsledku toho právna úprava, o ktorú ide vo veci samej, v tomto ohľade zavádza rozdielne zaobchádzanie so spoločnosťou, ktorá má stálu prevádzkarňu v Belgicku, a spoločnosťou, ktorá má stálu prevádzkarňu v inom členskom štáte, ktorej príjmy sú v Belgicku oslobodené od dane na základe zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia.

43 Preto je potrebné určiť, či takýto rozdiel v zaobchádzaní predstavuje nevýhodné zaobchádzanie, ktoré môže odradiť belgickú spoločnosť vykonávajú svoju činnosť prostredníctvom stálej prevádzkarne so sídlom v inom členskom štáte ako Belgické kráľovstvo a v dôsledku toho predstavuje obmedzenie, ktoré je v zásade zakázané ustanoveniami Zmluvy o FEÚ týkajúcimi sa slobody usadiť sa.

44 Ako vyplýva zo spisu, ktorý má Súdny dvor k dispozícii, uplatnenie novelizovaného článku 205d ZDP z roku 1992 môže viesť k trom odlišným prípadom.

45 Po prvé v prípade, keď stála prevádzkarňu nachádzajúca sa v inom členskom štáte, ktorej príjmy sú v Belgicku oslobodené od dane na základe zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, nedosiahne pozitívny výsledok, odpôet rizikového kapitálu priznaný spoločnosti rezidentovi, ktorý sa vypočíta tak, že sa zohľadní istá hodnota aktív uvedenej stálej prevádzkarne, sa neznižuje. Zdaniteľný základ spoločnosti rezidenta je teda znížený o celú sumu odpôtu rizikového kapitálu, vrátane časti odpôtu rizikového kapitálu, ktorá sa vzťahuje na stálu prevádzkarňu.

46 Preto v tomto prvom prípade sa so spoločnosťou, ktorá má stálu prevádzkarňu nachádzajúcu sa v inom členskom štáte, ktorej príjmy sú v Belgicku oslobodené od dane na základe zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, nezaobchádza, s výhradou overení vnútroštátnym súdom, menej výhodne než so spoločnosťou rezidentom, ktorá má stálu prevádzkarňu rezidenta.

47 Po druhé v prípade, keď stála prevádzkarňu nachádzajúca sa v inom členskom štáte, ktorej príjmy sú v Belgicku oslobodené od dane na základe zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, dosiahne pozitívny výsledok, ktorý je nižší ako časť odpôtu rizikového kapitálu, ktorý sa vzťahuje na túto stálu prevádzkarňu, celkový odpôet rizikového kapitálu vypočítaný so zreteľom na istú hodnotu aktív tejto stálej prevádzkarne sa zníži. Tento pozitívny výsledok je totiž odpôítaný od celkového odpôtu.

48 Takáto operácia má za následok, že časť odpôtu rizikového kapitálu, ktorá sa týka tejto stálej prevádzkarne a ktorá presahuje výsledok tejto stálej prevádzkarne, sa naopak zohľadní na účely celkového odpôtu.

49 V dôsledku toho sa základ dane spoločnosti rezidenta zníži o sumu odpôtu rizikového kapitálu, ktorá sa vzťahuje na uvedenú stálu prevádzkarňu, len ak je táto suma vyššia ako pozitívny výsledok tejto stálej prevádzkarne.

50 Po tretie v prípade, keď stála prevádzkarňu nachádzajúca sa v inom členskom štáte, ktorej príjmy sú v Belgicku oslobodené od dane na základe zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, dosiahne pozitívny výsledok, ktorý je vyšší ako časť odpôtu rizikového kapitálu, ktorá sa

vzťahuje na túto stálu prevádzkaru, celkový odpôčet za rizikový kapitál vypočítaný so zreteľom na určitú hodnotu aktív uvedenej stálej prevádzkarne, sa tiež zníži, a to odpôčítaním rizikového kapitálu, ktorý sa vzťahuje na uvedenú prevádzkaru. Za tohto predpokladu suma odpôčtu rizikového kapitálu, ktorá sa týka uvedenej stálej prevádzkarne, nevedie k žiadnemu zníženiu základu dane spoločnosti rezidenta.

51 Z toho vyplýva, že v druhom a treťom prípade opísanom vyššie je celkový odpôčet rizikového kapitálu znížený, ak spoločnosť rezident má stálu prevádzkaru nachádzajúcu sa v inom členskom štáte, ktorej príjmy sú v Belgicku oslobodené od dane na základe zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, na rozdiel od situácií, keď sa stála prevádzkaru nachádza v Belgicku.

52 Okrem toho je potrebné, aby uplatnenie takého mechanizmu bolo nevýhodné pre spoločnosť rezidenta, ktorá má stálu prevádzkaru nachádzajúcu sa v inom členskom štáte, teda aby v nadväznosti na zníženie odpôčtu rizikového kapitálu bol základ dane tejto spoločnosti vyšší ako základ dane spoločnosti rezidenta, ktorej stála prevádzkaru sa nachádza v Belgicku.

53 Hoci je v tejto súvislosti pravda, že v druhom a treťom prípade opísanom vyššie sa celkový odpôčet rizikového kapitálu zníži, a nie je teda úplne odpôčítaný od základu dane spoločnosti rezidenta, na rozdiel od situácií, keď sa stála prevádzkaru nachádza v Belgicku, treba uviesť, že podľa údajov uvedených v spise, ktorý má Súdny dvor k dispozícii, je základ dane spoločnosti rezidenta, ktorá má stálu prevádzkaru v Belgicku, ak všetky ostatné okolnosti sú rovnaké, vyšší ako základ dane spoločnosti, ktorá má stálu prevádzkaru v inom členskom štáte, ktorej príjmy sú v Belgicku oslobodené od dane.

54 Podľa týchto údajov totiž základ dane spoločnosti, ktorej stále prevádzkarne sa nachádzajú v Belgicku, zahŕňa výsledky týchto stálych prevádzkarní. Naproti tomu v situácii, keď Belgické kráľovstvo v zmluve o zamedzení dvojitého zdanenia oslobodzuje príjmy stálej prevádzkarne, ktorá sa nachádza v inom členskom štáte, základ dane spoločnosti rezidenta tieto príjmy nezahŕňa.

55 Pokiaľ teda ide o druhý uvedený prípad, základ dane spoločnosti rezidenta, ktorá má stálu prevádzkaru v Belgicku, sa tak podľa všetkého zníži nad rámec jeho zložky týkajúcej sa hospodárskeho výsledku tejto stálej prevádzkarne, len do tej miery, do akej výška odpôčtu rizikového kapitálu, ktorá sa týka tejto stálej prevádzkarne, presahuje tento výsledok. S ohľadom na úvahy uvedené v bode 49 tohto rozsudku sa zdá, že v tomto prípade nie je základ dane takejto spoločnosti nižší ako základ dane spoločnosti rezidenta, ktorá má stálu prevádzkaru v inom členskom štáte, ktorej príjmy sú oslobodené v Belgicku.

56 Nezdá sa ani, že by táto posledná uvedená spoločnosť bola znevýhodnená v treťom prípade opísanom vyššie, v ktorom je kladný výsledok stálej prevádzkarne vyšší ako suma odpôčtu rizikového kapitálu vzťahujúca sa na túto prevádzkaru. Pokiaľ ide o spoločnosť rezidenta, ktorá má stálu prevádzkaru v Belgicku, úinky tohto odpôčtu sa totiž zdajú byť obmedzené na zložku jej základu dane vzťahujúcu sa na kladný výsledok tejto stálej prevádzkarne bez toho, aby sa znížil základ dane tejto stálej prevádzkarne, tak ako vyplýva z príjmov, ktoré táto spoločnosť dosiahla. V tomto poslednom uvedenom prípade okolnosť, že táto spoločnosť môže vykonať odpôčet rizikového kapitálu, ktorý sa vzťahuje na jej stálu prevádzkaru, zatiaľ čo spoločnosť rezident, ktorá má stálu prevádzkaru v inom členskom štáte, ktorej príjmy sú v Belgicku oslobodené od dane na základe zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, taký odpôčet vykonať nemôže, nemá podľa všetkého za následok, že základ dane tejto druhej uvedenej spoločnosti je vyšší ako základ dane prvej uvedenej spoločnosti.

57 V dôsledku toho treba konštatovať, s výhradou overenia vnútroštátnym súdom, že z dôvodu

zníženia celkového odpo?tu rizikového kapitálu sa so spoločnosťou rezidentom, ktorej zdaniteľný základ nezahŕňa zisky dosiahnuté stálou prevádzkarňou nachádzajúcou sa v inom členskom štáte, nezaobchádza, pokiaľ ide o príjmy zdaniteľné v Belgicku, menej výhodne ako so spoločnosťou rezidentom, ktorej základ dane zahŕňa zisky stálej prevádzkarne rezidenta a ktorej odpočet rizikového kapitálu sa neznižuje.

58 Z toho vyplýva, že rozdiel v zaobchádzaní zavedený vnútroštátnou právnou úpravou, o ktorú ide vo veci samej, nepredstavuje nevýhodné zaobchádzanie, ktoré by mohlo odradiť belgickú spoločnosť od vykonávania svojej činnosti prostredníctvom stálej prevádzkarne nachádzajúcej sa v inom členskom štáte ako Belgické kráľovstvo, a v dôsledku toho nepredstavuje obmedzenie, ktoré je v zásade zakázané ustanoveniami Zmluvy o FEÚ týkajúcimi sa slobody usadiť sa.

59 Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy treba na položenú otázku odpovedať tak, že článok 49 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni takej vnútroštátnej právnej úprave, o akú ide vo veci samej, podľa ktorej sa pri výpočte odpočtu priznaného spoločnosti, ktorá má neobmedzenú daňovú povinnosť v jednom členskom štáte a má stálu prevádzkarňu v inom členskom štáte, ktorej príjmy sú v prvom členskom štáte oslobodené od dane na základe zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, v prvom rade zohľadní istá hodnota aktív tejto stálej prevádzkarne, ale v druhom rade sa suma odpočtu zníži o nižšiu z nasledujúcich súm, a síce o časť odpočtu rizikového kapitálu, ktorá sa vzťahuje na stálu prevádzkarňu alebo kladný výsledok dosiahnutý touto stálou prevádzkarňou, hoci takéto zníženie sa neuplatňuje v prípade stálej prevádzkarne nachádzajúcej sa v prvom členskom štáte.

O trovách

60 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 (siedma komora) rozhodol takto:

Článok 49 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni takej vnútroštátnej právnej úprave, o akú ide vo veci samej, podľa ktorej sa pri výpočte odpočtu priznaného spoločnosti, ktorá má neobmedzenú daňovú povinnosť v jednom členskom štáte a má stálu prevádzkarňu v inom členskom štáte, ktorej príjmy sú v prvom členskom štáte oslobodené od dane na základe zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, v prvom rade zohľadní istá hodnota aktív tejto stálej prevádzkarne, ale v druhom rade sa suma odpočtu zníži o nižšiu z nasledujúcich súm, a síce o časť odpočtu rizikového kapitálu, ktorá sa vzťahuje na stálu prevádzkarňu alebo kladný výsledok dosiahnutý touto stálou prevádzkarňou, hoci takéto zníženie sa neuplatňuje v prípade stálej prevádzkarne nachádzajúcej sa v prvom členskom štáte.

Podpisy

* Jazyk konania: holandčina.