Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
PAOLA MENGOZZIHO
přednesené dne 19. září 2012 [1]

Věc C-350/11

Argenta Spaarbank NV
proti
Belgische Staat

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (Belgie)]

„Svoboda usazování — Daňové právní předpisy — Korporační daň — Odpočet za rizikový kapitál — Pomyslné úroky — Snížení odpočitatelné částky pro společnost, která má stálou provozovnu v jiném členském státě, z níž plynou příjmy, které jsou v Belgii osvobozené od daně na základě smlouvy o zamezení dvojího zdanění — Omezení — Odůvodnění — Soudržnost daňového systému — Vyvážené rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členské státy“

I – Úvod

1. Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (Belgie) žádá prostřednictvím projednávané žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce Soudní dvůr o objasnění otázky, zda svoboda usazování stanovená v článku 43 ES brání daňovému opatření, jež zakazuje společnosti s neomezenou daňovou povinností v Belgii, která hodlá uplatnit odpočet za rizikový kapitál, aby zohlednila aktiva své stálé provozovny, která se nachází v jiném členském státě a jejíž příjmy jsou v Belgii na základě smlouvy o zamezení dvojího zdanění osvobozeny od daně, zatímco takové zohlednění je možné pro aktiva připsatelná stálé provozovně nacházející se v Belgii.

2. Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi společností Argenta Spaarbank NV (dále jen „Argenta“) a belgickými daňovými orgány ohledně zohlednění čisté hodnoty aktiv stálé provozovny, kterou má společnost Argenta v Nizozemsku, z titulu korporační daně za zdaňovací období 2008, pro účely stanovení rizikového kapitálu, který slouží jako základ pro jeho odpočet.

3. Toto opatření bylo zavedeno zákonem ze dne 22. června 2005, jímž se zavádí daňový odpočet za rizikový kapitál [2] a kterým byly do Code des impôts sur les revenus de 1992 (zákoníku o dani z příjmů z roku 1992; dále jen „CIR 1992“) vloženy zejména články 205a až 205h a článek 236.

1 — Původní jazyk: francouzština.

2 — *Moniteur belge* ze dne 30. června 2005, s. 30077.

4. Z důvodové zprávy k tomuto zákonu, jehož cílem je zmírnit rozdíl v daňovém zacházení ve vztahu k financování společností pomocí cizího kapitálu (ve vztahu k němuž je odměna za poskytnutí tohoto kapitálu daňově odpočitatelná v plné výši) a financování pomocí vlastního kapitálu (rizikový kapitál), ve vztahu k němuž podléhala odměna za poskytnutí tohoto kapitálu v plném rozsahu dani, zvýšit platební schopnost společností, přičemž zavedení odpočtu za rizikový kapitál je třeba vnímat v kontextu obecného cíle, který spočívá ve zvýšení konkurenceschopnosti belgického hospodářství, jakož i vytvoření vhodné alternativy k daňovému režimu koordinačních center, který měl zaniknout [3].

5. Odpočet za rizikový kapitál – v daňových odborných kruzích rovněž nazývaný odpočet pomyslných úroků [4] – spočívá ve fiktivním odečtu úroků, které mají představovat odměnu za vlastní kapitál společnosti, ze základu korporační daně. Tento odpočet se rovná rizikovému kapitálu, stanovenému v souladu s článkem 205b CIR 1992, zvýšenému o úrokovou sazbu stanovenou dalšími odstavci článku 205c CIR 1992 [5].

6. Článek 205b odst. 1 první pododstavec CIR 1992 stanoví, že rizikový kapitál, jenž se má zohlednit, odpovídá s výhradou ustanovení odstavců 2 až 7 téhož článku částce vlastního kapitálu společnosti ke konci předcházejícího zdaňovacího období [6], který se stanoví v souladu s právními předpisy týkajícími se vedení účetnictví a ročních účetních závěrek, tak jak jsou uvedeny v rozvaze. Odstavce 2 až 7 uvedeného článku 205b uvádějí případy, kdy musí být u vlastního kapitálu provedeny opravy, v důsledku nichž se vypočítá částka odpočtu za rizikový kapitál.

7. Zejména podle čl. 205b odst. 2 CIR 1995 se rizikový kapitál sníží o čistou hodnotu aktiv stálých provozoven, jejichž příjmy jsou v Belgii na základě smlouvy o zamezení dvojího zdanění osvobozeny od daně.

3 — Koordinační centra byla upravena královskou vyhláškou č. 187 ze dne 30. prosince 1982 (*Moniteur belge* ze dne 13. ledna 1983) a původně byla na dobu deseti let osvobozena od daně z příjmů ta koordinační centra, která zajišťovala ve prospěch podniků skupiny, do které náležely, určité administrativní, přípravné nebo pomocné práce, jakož i určité činnosti týkající se finančního řízení. V roce 1984 měla Komise Evropských společenství za to, že daný režim postrádá prvky podpory. Nicméně zpráva Rady Evropské unie ze dne 29. února 2000 kvalifikovala belgické právní předpisy týkající se koordinačních center za škodlivá daňová opatření, která měla být zrušena do 31. prosince 2005, poté do 31. prosince 2010. Dne 17. února 2003 přijala Komise rozhodnutí 2003/757/ES o režimu podpor, zavedeném v Belgii ve prospěch koordinačních center usazených v Belgii (Úř. věst. L 282, s. 25), jež stanovilo, že existující režim podpory musí být postupně zrušen nejpozději do 31. prosince 2010. Režim koordinačních center, několikrát pozměněný, ale nadále tvořící výjimku ze všeobecného belgického daňového režimu, byl předmětem několika věcí předložených Soudnímu dvoru, z nichž některé vedly k vydání rozsudku ze dne 22. června 2006, Komise v. Rada (C-399/02, Sb. rozh. s. I-5629), jenž se týká legality povolení, které Rada v červenci 2003 udělila Belgickému království k tomu, aby režim podpor přiznalo některým koordinačním centrům, jejichž oprávnění skončilo nejpozději do 31. prosince 2005, jakož i k rozsudku ze dne 22. června 2006, Belgie a Forum 187 v. Komise (C-182/03 a C-217/03, Sb. rozh. s. I-5479), který se týká legality výše uvedeného rozhodnutí Komise. Režim koordinačních center byl ukončen na konci roku 2010. Po částečném zrušení rozhodnutí 2003/757 Soudním dvorem přijala Komise dne 13. listopadu 2007 nové rozhodnutí [rozhodnutí 2008/283/ES o režimu podpor, zavedeném Belgií ve prospěch koordinačních center usazených v Belgii, kterým se mění rozhodnutí 2003/757/ES (Úř. věst. L 90, s. 7)], které bylo předmětem dvou žalob na neplatnost podaných u Tribunálu Evropské unie a zapsaných do rejstříku pod číslem T-94/08 a T-189/08. Tribunál ve svých rozsudcích ze dne 18. března 2010, Centre de coordination Carrefour SNC v. Komise (T-94/08, Sb. rozh. s. II-1015), jakož i Forum 187 v. Komise (T-189/08, Sb. rozh. s. II-1039) odmítl žaloby jako nepřípustné. Usnesením vydaným dne 3. března 2011 ve věci Centre de coordination Carrefour SNC v. Komise (C-254/10 P), Soudní dvůr kasační opravný prostředek zamítl.

4 — Viz v tomto ohledu zejména Parent, X., „La déduction pour capital à risque. Les intérêts notionnels“, *Revue de la faculté de droit de l'Université de Liège*, 2006, č. 1-2, s. 289; Colmant B. a další., *Les intérêts notionnels. Aspects juridiques, fiscaux et financiers de la déduction pour capital à risque*, Larcier, Brusel, 2006, s. 3; Traversa, E., a Lecocq, A., „La déduction des intérêts notionnels en Belgique: premier bilan“, *Droit fiscal*, č. 9, 2009, s. 9, a Dassesse M., „Les intérêts notionnels à l'épreuve du droit communautaire. Le législateur belge à la mémoire bien courte“, *Liber Amicorum Jacques Autenne*, Bruylant, Brusel, 2010, s. 231.

5 — Ve zdaňovacím období za rok 2008 byla výše této sazby 3,871 %. Ve zdaňovacím období 2012 je výše této sazby 3,425 %. Sazba se vypočítává pro každý rok na základě průměrné měsíční úrokové sazby lineárních odpisů (OLO) na 10 let. Tato sazba se může odchýlit nanejvýš o jeden procentní bod roční úrokové sazby z předcházejícího roku. Maximální výše sazby je 6,5 %.

6 — Podle článku 205d CIR 1992 lze v případě neexistence zisků za zdaňovací období, od kterých lze odpočet za rizikový kapitál odečíst, nebo v případě nedostatečnosti těchto zisků odpočet provést postupně ze zisků v následujících sedmi letech.

8. Podle čl. 7 odst. 1 smlouvy o zamezení dvojího zdanění ze dne 5. června 2001, uzavřené mezi Belgickým královstvím a Nizozemským královstvím[7] (dále jen „belgicko-nizozemská smlouva"), podléhají zisky podniku smluvního státu zdanění pouze v tomto členském státě, ledaže podnik vykonává svou činnost v jiném smluvním státě prostřednictvím stálé provozovny nacházející se v tomto smluvním státě. Vykonává-li podnik svou činnost výše popsaným způsobem, pak lze zisky tohoto podniku zdanit ve druhém státě, ale pouze v rozsahu, v jakém byly dosaženy touto stálou provozovnou.

9. Co se týče Belgického království, je podle čl. 23 odst. 1 písm. a) belgicko-nizozemské smlouvy dvojímu zdanění zamezeno tak, že pokud belgický rezident pobírá příjmy jiné než dividendy, úroky nebo licenční poplatky uvedené v čl. 12 odst. 5 této smlouvy nebo vlastní majetek, který je na základě uvedené smlouvy zdanitelný v Nizozemsku, Belgické království 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.

10. Belgické daňové orgány odmítly právě na základě čl. 205b odst. 2 CIR 1992, aby Argenta, společnost usazená v Belgii, kde má neomezenou povinnost ke korporační dani, zohlednila pro výpočet odpočtu za rizikový kapitál čistou hodnotu aktiv své stálé provozovny nacházející se v Nizozemsku.

11. Vzhledem k tomu, že společnost Argenta měla za to, že čl. 205b odst. 2 CIR 1992 tvoří překážku svobody usazování stanovené v článku 43 ES, podala proti tomuto odmítnutí žalobu u Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen, který rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Brání článek 43 ES vnitrostátní daňové právní úpravě, na základě níž společnost, která má v Belgii neomezenou daňovou povinnost, nemůže pro výpočet svého zdanitelného zisku uplatnit odpočet za rizikový kapitál ve výši kladného rozdílu mezi čistou účetní hodnotou aktiv provozoven, které má tato společnost v jiném členském státě Evropské unie na jedné straně, a veškerými pasivy, která lze připsat těmto provozovnám, na straně druhé, zatímco tento odpočet může uplatnit v případě, že uvedený kladný rozdíl lze připsat stálé provozovně nacházející se v Belgii?"

12. Písemná vyjádření předložily společnost Argenta, belgická vláda, jakož i Evropská komise. Tyto zúčastněné rovněž odpověděly ve stanovených lhůtách na písemnou otázku Soudního dvora a byly vyslechnuty na jednání konaném dne 12. července 2012.

II – Analýza

13. Jak vyplývá z mého úvodního výkladu odpočet za rizikový kapitál, který je předmětem projednávané věci, umožňuje společnostem podléhajícím belgické korporační dani odečíst od jejich zdanitelného příjmu pomyslný úrok, který je stanoven vnitrostátní právní úpravou a vypočten z jejich vlastního kapitálu (čistá aktiva).

14. V praxi umožňuje odpočet za rizikový kapitál belgickým společnostem a společnostem-nerezidentům, které mají stálou provozovnu v Belgii, snížit často pozoruhodným způsobem korporační daň, která má být odvedena, pokud jsou tyto společnosti financovány prostřednictvím vlastního kapitálu.

7 — Moniteur belge ze dne 20. prosince 2002, 2. vydání, s. 57533.

15. Můj výklad lze ilustrovat na následujícím příkladu, který je výňatkem z příručky belgických daňových orgánů [8] přizpůsobeným podle zdaňovacího období sporného v projednávané věci. Vezměme si tak společnost usazenou v Belgii, jejíž účetní rozvaha uvádí vlastní kapitál ve výši 100 000 eur použitý pro financování skupiny společností. Pokud tato belgická společnost pobírá úrok v rámci skupiny ve výši 4 %, její zisk před zdaněním je 4 000 eur. Díky odpočtu za rizikový kapitál, jehož sazba pro rok 2008 dosahovala výše 3,871 %, zdanitelný základ je 129 eur [4 000 – (100 000 x 3,871 %)]. Vzhledem k tomu, že sazba korporační daně dosahuje výše 33,99 %, společnost zaplatí daň ve výši 43,85 eur, tzn., že výsledkem je skutečná daňová sazba ve výši 1,10 % namísto sazby 33,99 %, která by se uplatnila v případě neexistence odpočtu za rizikový kapitál. Tento příklad je souhrnně znázorněn v následující tabulce:

Vlastní kapitál = 100 000		
Účty	**Bez odpočtu za rizikový kapitál**	**S odpočtem za rizikový kapitál**
Zisk před zdaněním (úroková sazba v rámci skupiny 4 %)	4 000	4 000
Odpočet za rizikový kapitál (3,871 %)	0	–3 871
Základ daně	4 000	129
Korporační daň (33,99 %)	1 360	43,85
Skutečná sazba daně	33,99 %	1,10 %

16. Tento příklad ukazuje, že částka odpočtu za rizikový kapitál se nevypočítává ze splaceného zpoplatněného základního kapitálu, nýbrž s výhradou určitých oprav z celkového vlastního kapitálu dotčené společnosti [9].

17. Předkládající soud nepokládá Soudnímu dvoru otázku týkající se legality mechanismu odpočtu za rizikový kapitál jako takového, ale výhradně otázku týkající se jednoho ze způsobů jeho uplatnění, a sice jedné z oprav, kterou je třeba provést v souvislosti se stanovením vlastního kapitálu, jejž je třeba zohlednit pro výpočet uvedeného odpočtu na základě čl. 205b odst. 2 CIR 1992.

18. Omezuje se totiž na otázku, zda svoboda usazování brání tomu, aby byly ze základu pro výpočet tohoto odpočtu vyloučena aktiva připsatelná zahraniční stálé provozovně společnosti, která má neomezenou daňovou povinnost v Belgii, a to provozovně, jejíž příjmy nejsou zdanitelné v tomto členském státě na základě smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené s členským státem, ve kterém se nachází uvedená provozovna, zatímco aktiva připsatelná belgické stálé provozovně takové společnosti jsou v základu pro odpočet zohledněna.

19. S přihlédnutím k informacím, které poskytla belgická vláda v odpovědi na otázku Soudního dvora, se toto vyloučení aktiv zahraničních stálých provozoven belgických společností týká všech členských států uvnitř Evropského hospodářského prostoru, jakož i Islandské republiky a Norského království, s výjimkou Lichtenštejnského knížectví, které je jedinou zemí, se kterou Belgické království neuzavřelo smlouvu o zamezení dvojího zdanění.

20. Společnost Argenta a Komise navrhují, aby byla otázka položená předkládajícím soudem zodpovězena kladně.

8 — Viz, „La déduction d'intérêt notionnel: un incitant fiscal belge novateur – Exercice d'imposition 2013 – Revenus 2012", Service Public Fédéral, Finances, s. 6 (http://minfin.fgov.be/portail2/belinvest/downloads/fr/publications/bro_notional_interest.pdf).

9 — Viz zejména v tomto smyslu výše Parent, X, s. 298.

21. Belgická vláda zastává opačný názor.

22. Zpochybňuje především údajně znevýhodňující povahu pravidla stanoveného v čl. 205b odst. 2 CIR 1992. Podle belgické vlády nemá toto pravidlo totiž na belgickou společnost dopad, neboť odpočet za rizikový kapitál se nemá uplatňovat na zisky uvedené společnosti, ale na zisky stálé provozovny, které jsou v daném případě v Belgii na základě belgicko-nizozemské smlouvy osvobozeny od daně.

23. Belgická vláda dále tvrdí, že pokud by bylo žádosti společnosti Argenta vyhověno, bylo by to v rozporu s mezinárodními daňovými pravidly, a zejména modelovou smlouvou Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD), která považuje stálou provozovnu za samostatnou daňovou entitu a pro účely zdanění zisků a úpravy jejích nákladů přiznává výlučnou soudní pravomoc členského státu, ve kterém se tato provozovna nachází. Výdaje vynaložené za účelem dosažení zisků, které jsou zdanitelné v členském státě, ve kterém se nachází stálá provozovna, a které jsou osvobozené v členském státě sídla společnosti, musí být odpočitatelné v tomto druhém členském státě, a nikoliv v členském státě sídla společnosti stejně jako úroky ze smluvních závazků převzatých za účelem nabytí aktiv stálé provozovny musí být odpočitatelné ze zisků, které lze připsat této stálé provozovně.

24. Navíc podle této vlády i za předpokladu, že odmítnutí Belgického království zohlednit aktiva zahraničních stálých provozoven má za následek méně příznivou situaci pro daného daňového poplatníka ve srovnání se stejným daňovým poplatníkem, který založil provozovnu v Belgii, netvoří tato okolnost překážku svobody usazování, neboť je výsledkem souběžného výkonu zdaňovacích pravomocí více členských států a skutečnosti, že zvýhodnění obdobné odpočtu za rizikový kapitál neexistuje ve většině jiných členských států. Samotný belgický systém odpočtu za rizikový kapitál neodrazuje belgické společnosti od zakládání stálých provozoven v jiných členských státech.

25. Nakonec belgická vláda tvrdí, že by případné omezení svobody usazování bylo v každém případě odůvodněno nezbytností zajistit soudržnost belgického daňového systému a vyvážené rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členské státy, jako celek.

26. Jak správně tvrdí společnost Argenta ve svém písemném vyjádření, tyto argumenty jsou v podstatě variacemi na totéž téma. Vzhledem k tomu, že se Belgické království na základě smlouvy o zamezení dvojího zdanění vzdalo zdanění zisků stálé provozovny nacházející se v jiném členském státě, odmítá přiznat odpočet za rizikový kapitál belgické společnosti, jež má neomezenou povinnost ke korporační dani v Belgii a na které je uvedená provozovna závislá, a to ve výši vlastního kapitálu určeného pro tuto provozovnu.

27. V tomto rozsahu se tak přiznání odpočtu za rizikový kapitál váže na splnění územní podmínky, a sice že vlastní kapitál belgické společnosti je připisován entitě podléhající zdanění v Belgii.

28. Z hlediska unijního práva takové kritérium podle mého názoru v rámci přezkumu neobstojí.

29. Především není pochybnosti o tom, že rozdílné daňové zacházení podle toho, zda belgické společnosti mají stálou provozovnu v Belgii, nebo v jiném členském státě, představuje omezení svobody usazování.

30. V tomto ohledu je třeba připomenout, že Soudní dvůr opakovaně rozhodl, že svoboda usazování zahrnuje v případě společností založených podle právních předpisů některého členského státu, jež mají své sídlo, ústřední správu nebo hlavní provozovnu v Evropském společenství, právo vykonávat své činnosti v ostatních členských státech prostřednictvím dceřiné společnosti, pobočky nebo zastoupení [10].

10 — Viz rozsudky ze dne 21. září 1999, Saint-Gobain ZN (C-307/97, Recueil, s. I-6161, bod 35); ze dne 14. prosince 2000, AMID (C-141/99, Recueil, s. I-11619, bod 20); ze dne 23. února 2006, Keller Holding (C-471/04, Sb. rozh. s. I-2107, bod 29); ze dne 29. března 2007, Rewe Zentralfinanz (C-347/04, Sb. rozh. s. I-2647, bod 25), a ze dne 15. května 2008, Lidl Belgium (C-414/06, Sb. rozh. s. I-3601, bod 18).

31. Rovněž podle judikatury brání ustanovení Smlouvy o ES týkající se svobody usazování zejména tomu, aby členský stát kladl některému ze svých státních příslušníků nebo společnosti založené podle jeho právních předpisů překážky, pokud jde o usazení v jiném členském státě [11].

32. Totéž platí i v případech, kdy společnost usazená v jednom členském státě vykonává činnost v jiném členském státě prostřednictvím stálé provozovny [12].

33. Co se týče daňového režimu dotčeného ve věci v původním řízení, zohlednění vlastního kapitálu určeného pro stálou provozovnu pro výpočet odpočtu za rizikový kapitál belgické společnosti podléhající korporační dani v Belgii představuje nepopiratelně daňové zvýhodnění, neboť takové zohlednění přispívá ke snížení skutečné sazby korporační daně, kterou musí taková společnost zaplatit v uvedeném členském státě.

34. Nicméně podle téhož daňového režimu je takové daňové zvýhodnění odepřeno belgické společnosti podléhající korporační dani v Belgii v případě, že má stálou provozovnu, jež se nachází v jiném členském státě a jejíž příjmy jsou na základě smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené mezi uvedeným členským státem a Belgickým královstvím od daně osvobozeny.

35. Daňová situace této posledně uvedené společnosti je tudíž méně příznivá než situace, ve které by se nacházela, kdyby měla stálou provozovnu v Belgii.

36. Toto posouzení není vyvráceno tvrzením belgické vlády, že odmítnutí zohlednit vlastní kapitál určený pro stálou provozovnu, která se nachází v jiném členském státě, nemá žádný dopad na daňové zacházení s belgickou společností, neboť odpočet za rizikový kapitál se neuplatní na zisky posledně uvedené společnosti, ale na zisky stálé provozovny.

37. Pokud by tomu tak bylo, bylo by předně obtížné pochopit důvody, které vedly Belgické království k tomu, aby z výpočtu odpočtu za rizikový kapitál vyloučilo právě vlastní kapitál stálých provozoven nacházejících se v zahraničí, které patří belgickým společnostem podléhajícím korporační dani v Belgii.

38. Z belgických daňových předpisů, zejména pak článků 205a až 205b CIR 1992, rovněž vyplývá, že odpočet za rizikový kapitál se vskutku vztahuje k daňovému zacházení se společností usazenou v Belgii a že – jak Komise zdůraznila v odpovědi na písemnou otázku Soudního dvora – belgické společnosti s neomezenou povinností ke korporační dani v Belgii podléhají podle článku 185 CIR 1992 zdanění v Belgii ve vztahu k veškerým svým příjmům.

39. Přitom podle důvodové zprávy k návrhu zákona, kterým se zavádí daňový odpočet za rizikový kapitál, i v případě, že společnost má stálou provozovnu, jejíž příjmy jsou v Belgii na základě smlouvy o zamezení dvojího zdanění osvobozeny od daně, nestanoví belgické právní předpisy týkající se vedení účetnictví povinnost odlišit v účetní závěrce společnosti vlastní kapitál určený pro zahraniční stálou provozovnu od jiného vlastního kapitálu této společnosti [13].

40. Z těchto úvah vyplývá, jak zdůraznila společnost Argenta ve své odpovědi na písemnou otázku Soudního dvora, aniž to belgická vláda popřela, že belgická společnost, která má vlastní kapitál, může uplatnit nárok na odpočet za rizikový kapitál, a to i v případě, že pouze její zahraniční stálá provozovna, která sama nemá vlastní kapitál, dosáhne zisků, které budou v konečném důsledku na základě belgické právní úpravy připisovány pro účely výpočtu uvedeného odpočtu uvedené společnosti.

11 — Viz zejména rozsudky ze dne 16. července 1998, ICI (C-264/96, Sb. rozh. s. I-4695, bod 21); výše uvedený rozsudek Rewe Zentralfinanz (bod 26) a výše uvedený rozsudek Lidl Belgium (bod 19).

12 — Výše uvedený rozsudek Lidl Belgium (bod 20) a rozsudek ze dne 23. října 2008, Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, Sb. rozh. s. I-8061, bod 31). Viz rovněž rozsudek ze dne 28. února 2008, Deutsche Shell (C-293/06, Sb. rozh. s. I-1129, bod 29).

13 — Viz návrh zákona, kterým se zavádí daňový odpočet za rizikový kapitál, Chambre des représentants de Belgique, 11. května 2005, dok. 51 1778/001, s. 12, přiložený k vyjádření společnosti Argenta.

41. Z toho vyplývá, že se odpočet za rizikový kapitál uplatní na celkovou situaci belgické společnosti s neomezenou daňovou povinností v Belgii.

42. Nesdílím ani názor belgické vlády, podle něhož je rozdílné daňové zacházení dotčené v projednávané věci důsledkem souběžného výkonu zdaňovacích pravomocí členského státu sídla společnosti a státu, ve kterém se nachází stálá provozovna, v tom smyslu, že uvedené rozdílné zacházení vyplývá z okolnosti, že výhoda obdobná odpočtu za rizikový kapitál neexistuje nebo přinejmenším ještě neexistuje v ostatních členských státech nebo že se sazba korporační daně liší mezi členskými státy.

43. Soudní dvůr již zajisté rozhodl, že nevýhody, které mohou vyplývat ze souběžného výkonu daňové pravomoci různých členských států, netvoří omezení svobod pohybu za předpokladu, že takový výkon není diskriminační [14].

44. Podle této argumentace nevýhody nebo rozdílné zacházení, které vyplývají výlučně z uplatnění rozdílných daňových předpisů členských států, nespadají na rozdíl od těch, které vyplývají z uplatnění jednoho a téhož daňového systému členského státu, do působnosti uvedených svobod [15].

45. V projednávané věci přitom rozdílné zacházení se společnostmi usazenými v Belgii, které mají v tomto členském státě neomezenou povinnost ke korporační dani, v konečném důsledku v závislosti na tom, zda mají či nemají stálou provozovnu v Belgii, vyplývá z uplatnění výlučně belgického daňového systému. Tento rozdíl nijak nezávisí na nemožnosti takové belgické společnosti, jako je Argenta, získat nárok na obdobný odpočet, který v Nizozemsku neexistuje, ani na sazbě daně z příjmů právnických osob, která se případně liší od sazby použitelné v zásadě v Belgii. Ostatně relevance tohoto posledního důvodu může být důvodně zpochybněna. Je totiž třeba připomenout, že ve výpočtu odpočtu za rizikový kapitál je zahrnut vlastní kapitál určený pro stálé provozovny, které se nacházejí v třetích zemích, jež s Belgickým královstvím neváže smlouva o zamezení dvojího zdanění, a které jsou závislé na belgických společnostech s neomezenou povinností ke korporační dani v Belgii, nezávisle na sazbě daně, která se uplatňuje v uvedených třetích zemích.

46. Mám tudíž za to, že vyloučení vlastního kapitálu určeného pro stálou provozovnu, jejíž příjmy jsou v Belgii osvobozeny od daně a která je závislá na belgické společnosti s neomezenou povinností ke korporační dani v tomto posledně uvedeném členském státě, z výpočtu odpočtu za rizikový kapitál, stanoveného v čl. 205b odst. 2 CIR 1992, v zásadě představuje omezení svobody usazování.

47. V této fázi je tudíž třeba ověřit, zda může být uvedené omezení přesto odůvodněno alespoň jedním ze dvou důvodů obecného zájmu, které uplatnila belgická vláda, a to zárukou soudržnosti belgického daňového systému a zachováním vyváženého rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členské státy.

48. Je nesporné, že každý z těchto dvou požadavků obecného zájmu byl považován za požadavek, který může platně odůvodnit omezení výkonu svobody usazování [16].

49. Dotčená omezující opatření musí být však způsobilá zaručit uskutečnění sledovaných cílů obecného zájmu a nepřekračovat meze toho, co je k dosažení uvedených cílů nezbytné [17].

50. Zdá se mi, že v projednávané věci nemůže žádný ze dvou výše uvedených cílů obstát.

14 — Viz zejména rozsudek ze dne 8. prosince 2011, Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (C-157/10, Sb. rozh. s. I-13023, bod 38 a citovaná judikatura).

15 — Viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 15. září 2011, Schulz-Delzers a Schulz (C-240/10, Sb. rozh. s. I-8531, body 40 až 42).

16 — Viz zejména, pokud jde o záruku soudržnosti daňového systému, výše uvedený rozsudek Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (bod 43), a ohledně zachování vyváženého rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členské státy, rozsudek ze dne 29. listopadu 2011, National Grid Indus (C-371/10, Sb. rozh. s. I-12273, bod 45 a citovaná judikatura).

17 — Viz v tomto smyslu zejména rozsudek ze dne 12. července 2012, Komise v. Španělsko (C-269/09, bod 62 a citovaná judikatura).

51. Pokud jde o cíl zachování soudržnosti daňového systému, lze tento cíl podle judikatury přijmout pouze v případě, že je prokázána existence přímé souvislosti mezi dotčeným daňovým zvýhodněním a vyrovnáním tohoto zvýhodnění určitým daňovým odvodem [18].

52. Belgická vláda s odvoláním na tuto judikaturu tvrdí, že režim odpočtu za rizikový kapitál vykazuje dokonalou symetrii mezi poskytnutím daňového zvýhodnění, vypočteného ve vztahu k aktivům, a právem zdanit zisky dosažené prostřednictvím těchto aktiv.

53. Tato argumentace je podle mého názoru nedostatečná na to, aby prokázala existenci přímé souvislosti ve smyslu judikatury. Vzhledem k tomu, že daňové zvýhodnění se vypočítává z vlastního kapitálu dotyčných společností, stačí totiž konstatovat, že ve skutečnosti neexistuje žádné vyrovnání tohoto zvýhodnění, které by spočívalo v následném zdanění výnosů dosažených prostřednictvím tohoto vlastního kapitálu, neboť cílem uvedeného odpočtu je obecné snížení skutečné sazby korporační daně zaplacené entitami spadajícími do působnosti CIR 1992 [19]. Ve skutečnosti nesouvisí přiznání odpočtu za rizikový kapitál s dosažením zisků v Belgii, neboť pokud by belgická společnost nedosáhla za daný rok žádného zisku, lze přebytek odpočtu přiznaného pro uvedený rok převést podle článku 205d CIR 1992 během následujících sedmi let.

54. Argument belgické vlády vyvozovaný z výše uvedeného rozsudku Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt nemůže toto posouzení vyvrátit.

55. Připomínám, že Soudní dvůr v této věci rozhodl, že opětovné zahrnutí ztrát stanovené v německém daňovém režimu, které utrpěla stálá provozovna německé společnosti, nacházející se v jiném členském státě, bylo odůvodněno nezbytností zaručit soudržnost uvedeného režimu z důvodu, že uvedené opětovné zahrnutí „představuje logický důsledek předtím přiznaného odpočtu [ztrát]“ [20], neboť opětovně zahrnuty byly pouze ztráty předtím odečtené [21]. Existovala tedy „přímá, osobní a věcná spojitost mezi oběma prvky daňového mechanismu“ [22], tj. v první fázi přiznání daňového zvýhodnění, tj. zohlednění ztrát, společnosti-rezidentovi, na kterém byla závislá stálá provozovna nacházející se v jiném členském státě – se kterou bylo ostatně zacházeno jako kdyby se tato stálá provozovna nacházela v Německu – [23] a v druhé fázi opětovné zahrnutí uvedených ztrát.

56. V projednávané věci přitom, ať už je odpočet za rizikový kapitál přezkoumáván z jakéhokoliv hlediska, neexistuje v belgickém režimu žádný odvod, který by toto daňové zvýhodnění vyrovnával tak, aby oba prvky spojovala přímá souvislost takového druhu, jako je spojitost popsaná ve výše uvedeném rozsudku Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt.

57. V každém případě se zdá, že jak tvrdí společnost Argenta a Komise, daňová soudržnost, které se dovolává Belgické království, je přenesena na úroveň vzájemnosti použitelných pravidel belgicko-nizozemské smlouvy.

58. Uvedená smlouva tím, že ve svém čl. 7 odst. 1 v podstatě stanoví, že zisky podniku usazeného v jednom smluvním státě jsou zdanitelné ve druhém smluvním státě v případě, že lze tyto zisky připsat jeho stálé provozovně nacházející se na území tohoto druhého smluvního státu, totiž nastoluje vzájemnost daňových pravidel použitelných ve smluvních státech, jejímž cílem je právě zajistit daňovou soudržnost. Skutečnost, že se Belgické království vzdalo zdanění zisků belgických společností

18 — Viz zejména rozsudky ze dne 7. září 2004, Manninen (C-319/02, Sb. rozh. s. I-7477, bod 42); ze dne 13. března 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, Sb. rozh. s. I-2107, bod 68) a výše uvedený rozsudek Komise v. Španělsko (bod 85).

19 — Je třeba poznamenat, že Colmant, B., a další ve svém výše uvedeném díle v kapitole věnované „zásadám, kterými se řídí odpočet za rizikový kapitál“, uvádějí, že tento odpočet je „mimoúčetní a je uplatňován v daňovém přiznání společnosti a není vyrovnán žádným odpovídajícím zdanitelným příjmem“ (s. 19).

20 — Výše uvedený rozsudek Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (bod 42).

21 — Tamtéž (bod 44).

22 — Tamtéž (bod 42).

23 — Tamtéž (bod 35).

připsatelných stálým provozovnám nacházejícím se v Nizozemsku, tedy neodůvodňuje jednostranné odmítnutí dotčeného daňového zvýhodnění. Připuštění protichůdného argumentu by v konečném důsledku vyústilo v akceptování skutečnosti, že belgicko-nizozemská smlouva je zdrojem nesoudržnosti, kterou je třeba napravit jednostranným odmítnutím dotčeného daňového zvýhodnění. Přitom takováto argumentace již byla Soudním dvorem odmítnuta [24].

59. Kromě toho mi připadá, že se belgická vláda tím, že odmítá přiznat dotčené daňové zvýhodnění pod záminkou, že pouze Nizozemské království zdaňuje zisky připsatelné stálým provozovnám, které se nacházejí na jeho území a jsou závislé na belgických společnostech, ačkoliv Nizozemské království nepřiznává daňové zvýhodnění obdobné zvýhodnění zavedenému v Belgii, snaží vyhnout povinnostem, které pro ni vyplývají z unijního práva tím, že žádá jiný členský stát, aby svůj daňový systém přizpůsobil daňovému systému platnému v Belgii. Soudní dvůr již přitom rozhodl, že členské státy nemají povinnost provést takové přizpůsobení na základě Smlouvy o ES [25].

60. Druhý cíl obecného zájmu uplatněný belgickou vládou, a sice zachování vyváženého rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členské státy, se přinejmenším částečně shoduje s cílem, který byl právě přezkoumán výše.

61. Domnívám se, že by měl být posouzen totožným způsobem.

62. Připomínám, že podle judikatury může být nezbytnost zachování vyváženého rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členské státy uznána zejména v případě, že dotčený režim má za cíl předcházet jednáním, která mohou ohrozit právo členského státu uplatňovat svou daňovou pravomoc ve vztahu k činnostem vykonávaným na jeho území [26].

63. Podrobení témuž daňovému zacházení – tj. přiznání nároku na odpočet za rizikový kapitál – belgických společností, které mají stálou provozovnu v členském státě, s nímž Belgické království uzavřelo smlouvu o zamezení dvojího zdanění, a společností, které mají takovou provozovnu na belgickém území nebo v třetí zemi, se kterou Belgické království takovou smlouvu neuzavřelo, by v daném případě nijak neohrozilo ani právo uvedeného členského státu zdanit celkové zisky uvedených společností usazených na jeho území, ani právo Nizozemského království zdanit na základě belgicko-nizozemské smlouvy zisky připsatelné stálým provozovnám, které se nacházejí na jeho území a které jsou závislé na belgických společnostech.

64. Tento závěr není zpochybněn argumentem belgické vlády, že by vyvážené rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členské státy bylo přesto ohroženo, kdyby bylo od Belgického království vyžadováno, aby přiznalo odpočet za rizikový kapitál v takové situaci, jako je situace ve věci v původním řízení, ačkoliv daňový odpočet úroků z půjček použitých k nabytí aktiv zahraničních stálých provozoven by mohl poskytnout pouze členský stát, na jehož území se uvedené stálé provozovny nacházejí.

65. Odpočet za rizikový kapitál je totiž paušální daňové zvýhodnění, přiznané na základě fiktivního nákladu, a sice teoretického nákladu na použití vlastního kapitálu, který nenese, jak uvedla Komise, aniž to belgická vláda popřela, belgická společnost, ale její akcionáři. I když to belgická vláda na jednání popřela, jedná se – vyjádřeno slovy důvodové zprávy k návrhu zákona, kterým se zavádí daňový

24 — Viz zejména rozsudek ze dne 15. července 2004, Weidert a Paulus (C-242/03, Sb. rozh. s. I-7379, body 24 až 26 a citovaná judikatura).

25 — Viz zejména rozsudek ze dne 15. dubna 2010, CIBA (C-96/08, Sb. rozh. s. I-2911, bod 28), a výše uvedený rozsudek Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (bod 39).

26 — Viz rozsudky ze dne 18. července 2007, Oy AA, C-231/05, Sb. rozh. s. I-6373, bod 54); ze dne 8. listopadu 2007, Amurta, C-379/05, Sb. rozh. s. I-9569, bod 58); ze dne 18. června 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha, (C-303/07, Sb. rozh. s. I-5145, bod 66); ze dne 20. října 2011, Komise v. Německo (C-284/09, Sb. rozh. s. I-9879, bod 77), jakož i ze dne 10. května 2012, FIM Santander Top 25 Euro Fi a další (C-338/11 až C-347/11, bod 47).

odpočet za rizikový kapitál, o odpočet *sui generis*[27], přiznaný jednostranně Belgickým královstvím. Vyvážené rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členské státy nestaví tedy žádnou překážku tomu, aby Belgické království zaručilo rovné daňové zacházení s belgickými společnostmi, které mají stálou provozovnu, a to nezávisle na členském státu, na jehož území se tato provozovna nachází.

66. Pro úplnost uvádím, že nemůže obstát ani výklad *a contrario* – svou povahou hypotetický – který belgická vláda vyvozuje z rozsudků Jobra[28] a Tankreederei[29], z důvodu, že Soudní dvůr neodmítl požadavek nezbytnosti zajistit vyvážené rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členské státy, pokud prostřednictvím aktiv, v souvislosti s nimiž byly provedeny odpočty investic dotčené ve věcech, které vedly k vydání těchto dvou rozsudků, a jejichž přiznání bylo odmítnuto z důvodu, že uvedené investice nebyly uskutečněny v tuzemsku, byly dosaženy pouze zisky, které byly v dotčených členských státech zcela osvobozeny od daně.

67. Za těchto podmínek nemůže být omezení svobody usazování vyplývající z použití čl. 205b odst. 2 CIR 1992 odůvodněno oběma důvody obecného zájmu, které uplatnila belgická vláda.

68. Navrhuji tedy, aby bylo rozhodnuto, že článek 43 ES musí být vykládán v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní daňové úpravě, jako je úprava dotčená ve sporu v původním řízení, podle níž společnost s neomezenou povinností ke korporační dani v členském státě nemůže při výpočtu svého zdanitelného zisku uplatnit odpočet za rizikový kapitál ve výši kladného rozdílu mezi čistou účetní hodnotou aktiv a celkovými pasivy, jež lze připsat stálé provozovně, kterou má v jiném členském státě a jejíž příjmy jsou v prvním členském státě osvobozeny od daně na základě smlouvy o zamezení dvojího zdanění, uzavřené mezi uvedenými členskými státy, zatímco taková společnost může takový odpočet uplatnit v případě, že lze uvedený kladný rozdíl připsat stálé provozovně nacházející se v prvně uvedeném členském státě nebo ve třetí zemi, s níž uvedený členský stát neuzavřel smlouvu o zamezení dvojího zdanění.

III – Závěry

69. S ohledem na předcházející úvahy navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na předběžnou otázku položenou Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen následovně:

„Článek 43 ES musí být vykládán v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní daňové právní úpravě, jako je úprava dotčená ve sporu v původním řízení, podle níž společnost s neomezenou povinností ke korporační dani v členském státě nemůže při výpočtu svého zdanitelného zisku uplatnit odpočet za rizikový kapitál ve výši kladného rozdílu mezi čistou účetní hodnotou aktiv a celkovými pasivy, jež lze připsat stálé provozovně, kterou má v jiném členském státě a jejíž příjmy jsou v prvním členském státě osvobozeny od daně na základě smlouvy o zamezení dvojího zdanění, uzavřené mezi uvedenými členskými státy, zatímco taková společnost může takový odpočet uplatnit v případě, že lze uvedený kladný rozdíl připsat stálé provozovně nacházející se v prvně uvedeném členském státě nebo ve třetí zemi, s níž uvedený členský stát neuzavřel smlouvu o zamezení dvojího zdanění.“

27 — Podle komentáře k článku 4 uvedeného návrhu zákona (s. 10 důvodové zprávy) „odpočet za rizikový kapitál je odpočtem *sui generis*, jehož všechny podmínky uplatnění jsou stanovené navrhovanými ustanoveními“.

28 — Rozsudek ze dne 4. prosince 2008 (C-330/07, Sb. rozh. s. I-9099).

29 — Rozsudek ze dne 22. prosince 2010 (C-287/10, Sb. rozh. s. I-14233).