

V?c C-397/09

Scheuten Solar Technology GmbH

v.

Finanzamt Gelsenkirchen-Süd

(žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná Bundesfinanzhof)

„Dan? – Sm?rnice 2003/49/ES – Spole?ný systém zdan?ní úrok? a licen?ních poplatk? mezi p?idruženými spole?nostmi z r?zných ?lenských stát? – Da? z podnikání – Stanovení základu dan?“

Shrnutí rozsudku

Sbližování právních p?edpis? – Spole?ný systém zdan?ní úrok? a licen?ních poplatk? mezi p?idruženými spole?nostmi z r?zných ?lenských stát? – Sm?rnice 2003/49 – Oblast p?sobnosti

(Sm?rnice Rady 2003/49, ?l. 1 odst. 1)

?lánek 1 odst. 1 sm?rnice 2003/49 o spole?ném systému zdan?ní úrok? a licen?ních poplatk? mezi p?idruženými spole?nostmi z r?zných ?lenských stát? musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání ustanovení vnitrostátního da?ového práva, podle kterého se úroky z úv?ru, které zaplatila spole?nost usazená v jednom ?lenském stát? p?idružené spole?nosti v jiném ?lenském stát?, p?ipo?ítávají k základu pro výpo?et dan? z podnikání, které podléhá prvn? uvedená spole?nost.

Cílem uvedeného ustanovení, vykládaného ve sv?tle druhého až ?tvrtého bodu od?vodn?ní téže sm?rnice, je totiž zamezit právnímu dvojímu zdan?ní p?eshrani?ních plateb úrok? zákazem zdan?ní úrok? v ?lenském stát? p?vodu na úkor jejich skute?ného vlastníka. Upravuje tedy pouze da?ovou situaci v?žitele úrok?. Ustanovení vnitrostátního práva týkající se základu pro výpo?et dan? plátce úrok?, jako jsou pravidla upravující odp?itatelnost ur?itých výdaj? a jejich povahu, tedy spadají do da?ové politiky každého ?lenského státu.

P?i neexistenci ustanovení upravujícího pravidla pro výpo?et základu dan? plátce úrok? nem?že oblast p?sobnosti uvedeného ?l. 1 odst. 1 sm?rnice 2003/49 sahat nad rámec osvobození stanoveného v tomto ustanovení.

(viz body 28, 33–34, 36 a výrok)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (t?etího senátu)

21. ?ervence 2011(*)

„Dan? – Sm?rnice 2003/49/ES – Spole?ný syst?m zdan?ní úrok? a licen?ních poplatk? mezi p?idruženými spole?nostmi z r?zných ?lenských stát? – Da? z podnikání – Stanovení základu dan?“

Ve v?ci C?397/09,

jejímž p?edm?tem je žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce na základ? ?látku 234 ES, podaná rozhodnutím Bundesfinanzhof (N?mecko) ze dne 27. kv?tna 2009, došlým Soudnímu dvoru dne 14. ?íjna 2009, v ?ízení

Scheuten Solar Technology GmbH

proti

Finanzamt Gelsenkirchen-Süd,

SOUDNÍ DV?R (t?etí senát),

ve složení K. Lenaerts, p?edseda senátu, D. Šváby, R. Silva de Lapuerta (zpravodajka), E. Juhász a T. von Danwitz, soudci,

generální advokátka: E. Sharpston,

vedoucí soudní kancelá?e: K. Malacek, rada,

s p?ihlédnutím k písemné ?ásti ?ízení a po jednání konaném dne 16. září 2010,

s ohledem na vyjád?ení p?edložená:

- za Scheuten Solar Technology GmbH K. von Brockem, Rechtsanwalt, a A. Küntscher, Steuerberaterin,
- za Finanzamt Gelsenkirchen-Süd R. Raschem, jako zmocn?ncem,
- za n?meckou vládu J. Möllerem a C. Blaschkem, jako zmocn?nci,
- za belgickou vládu M. Jacobs a J.-C. Halleuxem, jako zmocn?nci,
- za dánskou vládu V. Pasternak Jørgensen a C. Vangem, jako zmocn?nci,
- za estonskou vládu M. Linntam, jako zmocn?nkyní,
- za italskou vládu G. Palmieri, jako zmocn?nkyní, ve spolupráci s S. Fiorentinem, avvocato dello Stato,
- za nizozemskou vládu C. Wissels a J. Langerem, jako zmocn?nci,
- za portugalskou vládu L. Inez Fernandesem, jako zmocn?ncem,
- za švédskou vládu A. Falk a S. Johannesson, jako zmocn?nkyními,
- za vládu Spojeného království L. Seeboruthem, jako zmocn?ncem,
- za Evropskou komisi R. Lyalem a W. Möllsem, jako zmocn?nci,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 12. května 2011,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 1 směrnice Rady 2003/49/ES ze dne 3. června 2003 o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států (Úř. věst. L 157, s. 49).

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi společností Scheuten Solar Technology GmbH (dále jen „SST“) a Finanzamt Gelsenkirchen-Süd (dále jen „Finanzamt“) ohledně stanovení částky, která slouží jako základ pro výpočet daně z podnikání.

Právní rámec

Unijní právo

3 Článek 1 směrnice 2003/49 stanoví:

„1. Úroky nebo licenční poplatky mající zdroj v členském státě jsou osvobozeny od veškerých daní, které na ně jsou formou srážky u zdroje či na základě daňového výměru v daném státě uloženy, pokud skutečný vlastník úroků či licenčních poplatků je společností jiného členského státu nebo v jiném členském státě umístěnou stálou provozovnou společností členského státu.

2. Platba provedená společností členského státu nebo stálou provozovnou umístěnou v jiném členském státě se považuje za platbu mající zdroj v tomto členském státě (dále jen „stát zdroje“).

[...]

4. Společnost členského státu je považována za skutečného vlastníka úroků či licenčních poplatků pouze v případě, že je přijímá pro sebe, a nikoli pro jinou osobu jako zprostředkovatel, například jako zástupce, správce majetku nebo zmocněnc.

[...]

7. Tento článek se použije pouze v případě, že společnost, jež je plátcem úroků či licenčních poplatků, nebo společnost, jejíž stálá provozovna je považována za plátce úroků či licenčních poplatků, je přidruženou společností společnosti, jež je skutečným vlastníkem těchto úroků či licenčních poplatků, nebo jejíž stálá provozovna je považována za skutečného vlastníka těchto úroků či licenčních poplatků.

[...]

10. Členský stát má možnost nepoužít tuto směrnici ve vztahu ke společnosti jiného členského státu nebo ke stálé provozovně společnosti jiného členského státu v případě, že podmínky článku 3 písm. b) nebyly dodržovány bez přerušení nejméně po dobu dvou let.

[...]“

4 Článek 2 této směrnice stanoví:

„Pro účely této směrnice se:

a) „úroky“ rozumíme p?íjmy z pohledávek jakéhokoliv druhu, a? zajišt?ných ?i nezajišt?ných zástavním právem na nemovitosti a majících ?i nemajících právo ú?asti na zisku dlužníka, a zvlášt?, p?íjmy z cenných papír? a p?íjmy z obligací nebo dluhopis?, v?etn? prémie a výher, které se vážou k t?mto cenným papír?m, obligacím nebo dluhopis?m. Penále za opožd?nou platbu se za úroky nepovažuje;

[...]

5 ?lánek 3 písm. b) uvedené sm?rnice stanoví:

„Pro účely této sm?rnice:

[...]

b) je spole?nost „p?idruženou spole?ností“ jiné spole?nosti, pokud

i) první spole?nost drží na základním kapitálu druhé spole?nosti p?ímý podíl nejmén? 25 %, nebo

ii) druhá spole?nost drží na základním kapitálu první spole?nosti p?ímý podíl nejmén? 25 %, nebo

iii) t?etí spole?nost drží na základním kapitálu první spole?nosti i na základním kapitálu druhé spole?nosti p?ímý podíl nejmén? 25 %..

Podíly se musejí týkat pouze spole?ností usazených na území Spole?enství.

[...]

6 ?lánek 4 sm?rnice 2003/49 zní takto:

„1. Stát zdroje není povinen zajistit výhody plynoucí z této sm?rnice v následujících p?ípadech:

a) u plateb, jež se podle právních p?epis? státu zdroje považují za rozd?lování zisku nebo splácení kapitálu;

[...]

2. Pokud v d?sledku zvlášt?ních vztah? existujících mezi plátcem a skute?ným vlastníkem úrok? ?i licen?ních poplatk? nebo mezi jedním z nich a n?jakou další osobou p?evyšuje hodnota úrok? nebo licen?ních poplatk? ?ástku, kterou by si plátce a skute?ný vlastník sjednali, kdyby se v takovém vztahu nenacházeli, použije se tato sm?rnice pouze na tuto posledn? zmín?nou ?ástku.“

Vnitrostátní právo

7 Podle § 2 zákona o dani z podnikání z roku 2002 (Gewerbesteuer-gesetz 2002, BGBl. 2002 I, s. 4167), ve zn?ní použitelném na skutkový stav v p?vodním ?ízení (dále jen „zákon o dani z podnikání“), veškeré podnikání, pokud je provozováno na území N?mecka, podléhá vedle dan? z p?íjmu nebo korpora?ní dan? dani z podnikání.

8 Odstavce 1 a 2 uvedeného ustanovení zní takto:

„1. Každé podnikání provozované v N?mecku podléhá dani z podnikání. Za podnikání se považuje obchodní podnik ve smyslu zákona o dani z p?íjmu. Podnikání je provozováno v

Německu, jestliže se provozovna nachází na území Německa nebo na obchodním plavidle registrovaném v Německu.

2. Za podnikání se vždy a v plném rozsahu považuje činnost kapitálové společnosti (akciové společnost, komanditní společnost na akcie, společnost s ručením omezeným) [...]"

9 Podle § 6 tohoto zákona je základem daně z podnikání zisk osoby povinné k dani z podnikání.

10 Zisk z podnikání je definován v § 7 první větě uvedeného zákona:

„Zisk z podnikání je zisk z podnikatelské činnosti vypočtený podle ustanovení zákona o dani z příjmu nebo zákona o korporátní dani [...], zvýšený a snížený o částky uvedené v § 8 a § 9.“

11 Ustanovení § 8 zákona o dani z podnikání, napsaný „Připočtení“, stanoví:

„K zisku z podnikání (§ 7) se připočtou následující částky, jestliže byly při výpočtu zisku odečteny:

1. polovina úroků zaplacených z dluhů, které hospodářsky souvisí s vytvořením nebo nabytím provozu (části provozu), nebo s rozšířením nebo zlepšením provozu nebo které slouží nikoli dočasněmu posílení provozního kapitálu.“

12 Ustanovení § 10a uvedeného zákona stanoví, že za účelem stanovení základu daně z podnikání je třeba od zisku vypočteného podle § 8 zákona o dani z podnikání odečíst ztráty.

Spor v povodním řízení a předběžné otázky

13 SST je společnost s ručením omezeným podle německého práva usazená v Gelsenkirchen. Jejím jediným akcionářem je Scheuten Solar Systems BV, nizozemská společnost s ručením omezeným usazená ve Venlo (Nizozemsko).

14 V době mezi 27. srpnem 2003 a 1. prosincem 2004 získala SST na základě řady po sobě jdoucích smluv od své mateřské společnosti úvěry v celkové výši 5 180 000 eur. V roce 2004 zaplatila společnost SST na úrocích z těchto úvěrů své mateřské společnosti částku 154 584 eur. Tuto částku společnost SST odečetla od zisku jako provozní náklady.

15 Finanzamt v rozhodnutí o stanovení částky sloužící jako základ pro výpočet daně z podnikání za rok 2004, přijatém na základě § 8 odst. 1 zákona o dani z podnikání, nicméně stanovil, že SST je oprávněna odečíst od dosaženého zisku pouze 50 % uvedených úroků, takže polovina částky 154 584 eur byla připočtena k ziskům společnosti SST z podnikání.

16 Posledně uvedená společnost podala proti tomuto rozhodnutí Finanzamt žalobu a argumentovala přitom tím, že připočtení poloviny dotčených úroků představuje zdanění, které je v rozporu s čl. 1 odst. 1 směrnice 2003/49.

17 Rozsudkem ze dne 22. února 2008 Finanzgericht Münster uvedenou žalobu zamítl.

18 SST poté podala k Bundesfinanzhof proti tomuto rozsudku opravný prostředek „Revision“.

19 Bundesfinanzhof, který si kladl otázku ohledně slučitelnosti relevantních ustanovení vnitrostátního práva s ustanoveními směrnice 2003/49, se rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Brání čl. 1 odst. 1 směrnice 2003/49 [...] právní úpravě, podle které se úroky z úvěru, které

zaplatila společnost jednoho členského státu přidružené společnosti jiného členského státu, připovídávají k základu pro výpočet daní z podnikání první uvedené společnosti?

2) V případě kladné odpovědi na první otázku: Je nutno vykládat čl. 1 odst. 10 směrnice 2003/49 [...] v tom smyslu, že členské státy mají možnost nepoužít směrnici i v případě, že podmínky existence přidružené společnosti stanovené v čl. 3 písm. b) uvedené směrnice nebyly ještě v okamžiku platby úroků dodržovány bez přerušení nejméně po dobu dvou let?

Mohou se členské státy v tomto případě dovolávat vůči společnosti, která je plátcem úroků, přímo čl. 1 odst. 10 směrnice 2003/49?

K pedbžným otázkám

K první otázce

20 Podstatou této otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 1 odst. 1 směrnice 2003/49 musí být vykládán v tom smyslu, že brání ustanovení vnitrostátního daňového práva, podle kterého se úroky z úvěru, které zaplatila společnost usazená v jednom členském státě přidružené společnosti v jiném členském státě, připovídávají k základu pro výpočet daní z podnikání, které podléhá první uvedená společnost.

21 Nejprve je třeba uvést, že ve věci v původním řízení byla společnost SST uložena daň z podnikání, pokud jde o její zisky z podnikání. V rámci stanovení základu uvedené daně Finanzamt v souladu s vnitrostátní právní úpravou dotčenou v původním řízení zahrnul do zisku společnosti SST polovinu úroků zaplacených touto společností její mateřské společnosti usazené v Nizozemsku.

22 Podle společnosti SST se tento výpočet rovná založení zdanění, takže vnitrostátní právní úprava dotčená v původním řízení vede ke dvojímu hospodářskému zdanění úroků, které je neslučitelné s čl. 1 odst. 1 směrnice 2003/49. Naopak všichni ostatní zúčastnění, kteří předložili Soudnímu dvoru vyjádření, mají za to, že uvedená právní úprava nespadá do oblasti působnosti tohoto ustanovení, a navrhují proto odpovědět na první položenou otázku záporně.

23 Za těchto podmínek musí Soudní dvůr určit oblast působnosti uvedeného ustanovení.

24 Je třeba poukázat na to, že z druhého až čtvrtého bodu odvodní směrnice vyplývá, že jejím cílem je zamezení dvojího zdanění plateb úroků a licenčních poplatků prováděných mezi přidruženými společnostmi z různých členských států a to, aby tyto platby byly zdaněny jednou v jednom členském státě. Podle těchto bodů odvodní je zrušení veškerého zdanění uvedených plateb v členském státě, v němž mají zdroj, nejvhodnějším prostředkem k zajištění stejného daňového zacházení v případě vnitrostátních i přeshraničních operací.

25 Oblast působnosti směrnice 2003/49, jak je vymezena v jejím čl. 1 odst. 1, tak zahrnuje osvobození plateb úroků a licenčních poplatků pocházejících z členského státu jejich původu, pokud je jejich skutečným vlastníkem společnost usazená v jiném členském státě nebo stálá provozovna, umístěná v jiném členském státě, patřící společnosti členského státu.

26 Cílem pravidla stanoveného uvedeným ustanovením je zajistit, aby skutečný vlastník úroků a licenčních poplatků vzniklých v jiném členském státě, než je stát, kde je usazen, byl osvobozen od jakéhokoliv zdanění ve státě původu těchto úroků nebo poplatků. Znění čl. 1 odst. 1 směrnice 2003/49 totiž použitím vedlejší vety uvozené spojkou „pokud“ zakládá vztah mezi platbami takových úroků a licenčních poplatků v jednom členském státě a obdržetím uvedených plateb jejich vlastníkem v jiném členském státě.

27 V této souvislosti čl. 2 písm. a) směrnice 2003/49 definuje uvedené úroky jako „příjmy z pohledávek jakéhokoliv druhu“. Ovšem pouze skutečný vlastník může dostávat úroky coby příjmy z takových pohledávek.

28 Z výše uvedeného vyplývá, že cílem čl. 1 odst. 1 směrnice 2003/49, vykládaného ve světle druhého až čtvrtého bodu odvodnění této směrnice, je zamezit právnímu dvojímu zdanění přeshraničních plateb úroků zákazem zdanění úroků v členském státě původu na úkor jejich skutečného vlastníka. Výše uvedené ustanovení tedy upravuje pouze danou situaci v případě úroků.

29 Je třeba dodat, že takovýto výklad čl. 1 odst. 1 směrnice 2003/49 je podpořen odstavcem 10 uvedeného článku, který členským státům za určitých podmínek umožňuje osvobození podle odstavce 1 nepříznat. Subjekty, na které se může čl. 1 odst. 10 této směrnice vztahovat, jsou zde označeny jako „společnost jiného členského státu nebo [...] stálá provozovna společnosti jiného členského státu“. V tomto ustanovení není nijak zmíněn plátců úroků. Z této výjimky tedy vyplývá, že uvedený režim se vztahuje na skutečného vlastníka úroků nebo licenčních poplatků v jiném členském státě, a nikoli na subjekt, který je dlužníkem uvedených úroků nebo poplatků.

30 Taková vnitrostátní právní úprava, o jakou se jedná v původním řízení, však nevede ke snížení příjmů v případě. Nevede k žádnému zdanění vyplácených úroků u jejich skutečného vlastníka. Dotčená právní úprava se týká pouze stanovení základu daně z podnikání, které v projednávaném případě podléhá dlužník vyplácených úroků.

31 V tomto ohledu je třeba zdůraznit, že způsob výpočtu daně základu plátce úroků a skutečnosti, které je třeba za tím účelem vzít v úvahu, jako zohlednění určitých nákladů při výpočtu, nejsou předmětem čl. 1 odst. 1 směrnice 2003/49.

32 K vnitrostátní právní úpravě, o kterou se jedná v původním řízení, je třeba uvést, že specifika daně z podnikání spoívají v tom, že zisk z podnikání je nejprve stanoven podle ustanovení zákona o dani z příjmu a zákona o korporátní dani a poté jsou určité částky buď připočteny, nebo odečteny jako daně odpočty. Připočtení se týká pouze částek, které byly odečteny v první fázi výpočtu.

33 Ustanovení vnitrostátního práva týkající se základu pro výpočet daně plátce úroků, jako jsou pravidla upravující odpočitatelnost určitých výdajů a jejich povahu, sledují specifickou legislativní orientaci, která spadá do daně politiky každého členského státu.

34 Při neexistenci ustanovení upravujícího pravidla pro výpočet základu daně plátce úroků nemůže oblast působnosti čl. 1 odst. 1 sahát nad rámec osvobození stanoveného v tomto ustanovení.

35 Konečně, pokud jde o případný vliv judikatury Soudního dvora týkající se směrnice Rady 90/435/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států (Úř. věst. L 225, s. 6; Zvl. vyd. 09/01, s. 147), stačí poukázat na to, že, jak uvedla generální advokátka v bodech 45 až 49 svého stanoviska, rozsudky

ze dne 4. října 2001, Athinaïki Zythopoiïa (C?294/99, Recueil s. I?6797), a ze dne 26. ?ervna 2008, Burda (C?284/06, Sb. rozh. s. I?4571), neobsahují žádnou skute?nost, kterou by bylo možné ú?eln? zohlednit v rámci výkladu ?l. 1 odst. 1 sm?rnice 2003/49 v souvislosti s takovou vnitrostátní právní úpravou, o jakou se jedná v p?vodním ?ízení. Ve v?cech, v nichž byly vydány výše uvedené rozsudky, byla totiž skute?ností vedoucí ke vzniku p?edm?tné da?ové povinnosti výplata zisku dce?inou spole?ností mate?ské spole?nosti. Naproti tomu platby úrok?, o n?ž se jedná ve v?ci v p?vodním ?ízení, nep?edstavují skute?nost vedoucí ke vzniku da?ové povinnosti. Ustanovení vnitrostátního práva dot?ená v p?vodním ?ízení se týkají pouze odpo?itatelnosti takových plateb coby výdaj? pro ú?ely výpo?tu základu dan? z podnikání.

36 Z výše uvedeného vyplývá, že na první otázku je t?eba odpov?d?t tak, že ?l. 1 odst. 1 sm?rnice 2003/49 musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání ustanovení vnitrostátního da?ového práva, podle kterého se úroky z úv?ru, které zaplatila spole?nost usazená v jednom ?lenském stát? p?idružené spole?nosti v jiném ?lenském stát?, p?ipo?ítávají k základu pro výpo?et dan? z podnikání, které podléhá prvn? uvedená spole?nost.

K druhé otázce

37 S ohledem na odpov?? na první otázku není t?eba odpovídat na otázku druhou.

K náklad?m ?ízení

38 Vzhledem k tomu, že ?ízení má, pokud jde o ú?astníky p?vodního ?ízení, povahu inciden?ního ?ízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu p?ed p?edkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech ?ízení p?íslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé p?edložením jiných vyjád?ení Soudnímu dvoru než vyjád?ení uvedených ú?astníků ?ízení se nenahrazují.

Z t?chto d?vod? Soudní dv?r (t?etí senát) rozhodl takto:

?lánek 1 sm?rnice Rady 2003/49/ES ze dne 3. ?ervna 2003 o spole?ném systému zdan?ní úrok? a licen?ních poplatk? mezi p?idruženými spole?nostmi z r?zných ?lenských stát? musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání ustanovení vnitrostátního da?ového práva, podle kterého se úroky z úv?ru, které zaplatila spole?nost usazená v jednom ?lenském stát? p?idružené spole?nosti v jiném ?lenském stát?, p?ipo?ítávají k základu pro výpo?et dan? z podnikání, které podléhá prvn? uvedená spole?nost.

Podpisy.

* Jednací jazyk: n?m?ina.