

V?c C-9/11

Waypoint Aviation SA

v.

État belge - SPF Finances

(žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná Cour d'appel de Bruxelles)

„Volný pohyb služeb – Da?ové právní p?edpisy – Sleva na dani z p?íjm? z p?j?ek poskytnutých k nabytí majetku používaného v tuzemsku – Vylou?ení majetku, k n?muž je užívací právo p?evedeno na t?etí osobu usazenou v jiném ?lenském stát?“

Shrnutí rozsudku

*Volný pohyb služeb – Omezení – Da?ové právní p?edpisy – Vnitrostátní právní úprava p?iznávací slevy na dani z p?íjm? z p?j?ek poskytnutých n?kterým spole?nostem k nabytí nového majetku používaného v tuzemsku*

(?lánek 49 ES)

?lánek 49 ES musí být vykládán v tom smyslu, že brání ustanovení ?lenského státu, které stanoví, že p?iznávací slevy na dani z p?íjm? z p?j?ek poskytnutých n?kterým spole?nostem k nabytí nového majetku používaného v tuzemsku, podléhá podmínce, že užívací právo k majetku nebude p?evedeno spole?ností, která nabyla tento majetek díky p?j?ce, jež zakládá nárok na slevu na dani nebo jakoukoliv jinou spole?ností, která je sou?ástí téže skupiny, na jiné t?etí osoby než ?leny této skupiny usazené v tomto ?lenském stát?.

Takové ustanovení totiž m?že odradit podniky, které mohou uplat?ovat tuto da?ovou výhodu, od toho, aby poskytovaly služby ur?ené k financování majetku, k n?muž má být užívací právo p?evedeno na hospodá?ské subjekty usazené v jiných ?lenských státech. Rovn?ž vzhledem k možnému dopadu da?ové výhody na náklady, které dlužník vynakládá na p?j?ku, m?že takové ustanovení odradit podniky, které hodlají nabýt majetek prost?ednictvím p?j?ky, od toho, aby hospodá?ským subjekt?m usazeným v jiných ?lenských státech poskytovaly služby vedoucí k p?evodu užívacího práva k tomuto majetku, jako jsou nap?íklad služby pronájmu. Krom? toho pokud užívací právo nem?že být p?evedeno na takové hospodá?ské subjekty nejen podnikem, který nabude majetek díky p?j?ce, která zakládá nárok na da?ovou výhodu, ale ani žádnou ze spole?ností, které jsou sou?ástí téže skupiny jako tento podnik, m?že uvedené ustanovení odradit i tyto spole?nosti od výkonu p?eshrani?ních ?inností vedoucích k p?evodu tohoto užívacího práva.

(viz body 23–25, 29 a výrok)

## ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (osmého senátu)

13. října 2011(\*)

„Volný pohyb služeb – Daňové právní předpisy – Sleva na dani z příjmů z příjmků poskytnutých k nabytí majetku používaného v tuzemsku – Vyloučení majetku, k němuž je užívací právo převedeno na třetí osobu usazenou v jiném členském státě“

Ve věci C-9/11,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím cour d'appel de Brusel (Belgie) ze dne 25. listopadu 2010, došlým Soudnímu dvoru dne 7. ledna 2011, v řízení

### **Waypoint Aviation SA**

proti

**État belge - SPF Finances,**

SOUDNÍ DVŮR (osmý senát),

ve složení A. Prechal, předsedkyně senátu a zastupující předsedkyně osmého senátu, K. Schiemann a E. Jarašiusas (zpravodaj), soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Waypoint Aviation SA A. Huyghem a B. Philippart de Foyem, avocats,
- za Evropskou komisi R. Lyalem a J.-P. Keppennem, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generální advokátky, rozhodnout v věci bez stanoviska,

vydává tento

### **Rozsudek**

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 10 ES a 49 ES.

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi společností Waypoint Aviation SA (dále jen „Waypoint Aviation“) a État belge – SPF Finances (Service public fédéral Finances) (Belgický stát – Federální daňová správa) ve věci odepření priznání slevy na dani nazvané „précompte mobilier fictif“ (fiktivní daň z příjmů z kapitálového majetku vybíraná srážkou u zdroje, dále jen „fiktivní srážková daň“) za zdaňovací období 1995 a 1996.

### **Vnitrostátní právní rámec**

3 Code des impôts sur les revenus (zákoník o daních z příjmů) stanoví, že daň z úroků z

pohledávek a p?j?ek je vybírána u zdroje ve form? srážkové dan? nazývané „précopmte mobilier“ (da? z p?íjm? z kapitálového majetku vybíraná srážkou u zdroje, dále jen „srážková da?“).

4 Královská vyhláška ?. 187 ze dne 30. prosince 1982 o z?ízení koordina?ních center (*Moniteur belge* ze dne 13. ledna 1983, s. 502, dále jen „královská vyhláška ?. 187“) zavedla zvláštní da?ový režim pro spole?nosti, které spl?ují ur?itá kritéria a nazývají se „koordina?ní centra“.

5 ?lánek 29 zákona ze dne 11. dubna 1983 o da?ových a rozpo?tových p?edpisech (*Moniteur belge* ze dne 16. dubna 1983) ve zn?ní zákona ze dne 4. srpna 1986 o da?ových p?edpisech (*Moniteur belge* ze dne 20. srpna 1986, dále jen „zákon ze dne 11. dubna 1983“) stanoví:

„Pro každé zda?ovací období, v rámci n?hož mají podniky nárok na výhody stanovené v [...] ?látku 5 královské vyhlášky ?. 187 [...], se uplatní následující osvobození od dan?:

[...]

2° a) [...]

b) pro stanovení ?isté zdanitelné ?ástky p?íjemc? [...] se p?íjmy z pohledávek nebo p?j?ek zvýší o fiktivní srážkovou da?, která odpovídá 25/75 ?isté inkasované nebo vybrané ?ástky a pro použití ?lánek? 18, 97 a 211 zákoníku o daních z p?íjm? se tato fiktivní srážková da? pokládá za skute?nou srážkovou da? ve smyslu ?látku 174 téhož zákoníku;

[...]

d) pokud jde o p?íjmy z pohledávek nebo p?j?ek, p?iznání fiktivní srážkové dan? se uplatní pouze tehdy, jsou-li vyp?j?ené prost?edky t?mito podniky nebo centry nebo ?leny skupiny, jejíž je centrum sou?ástí, vynaloženy na nabytí nových hmotných aktiv nebo na opravu hmotných aktiv, které používají pro výkon své podnikatelské ?innosti v Belgii a užívací právo k nim není p?evedeno na základ? žádné smlouvy na jiné t?etí osoby než belgické ?leny skupiny [...].“

6 Toto ustanovení umož?uje podnik?m, které poskytnou p?j?ku koordina?nímu centru, aby krom? úrok? vybraly fiktivní srážkovou da?, která je pak zapo?tena proti dani, kterou dluží. Toto ustanovení tedy p?iznává t?mto podnik?m da?ovou výhodu ve form? slevy na dani, která tak umož?uje koordina?nímu centru, aby získalo mén? nákladné financování.

### **Spor v p?vodním ?ízení a p?edb?žné otázky**

7 Waypoint Aviation je spole?ností založenou podle belgického práva, jejímž p?edm?tem ?innosti jsou veškeré operace, které jsou p?ímo ?i nep?ímo spojeny s nabýváním, pronájmem a financováním letadel, jež jsou ur?eny k úplatné letecké p?eprav? cestujících a zboží.

8 V pr?b?hu 90. let spole?nost Waypoint Aviation nabyla na základ? smlouvy o finan?ním leasingu uzav?ené s Lizad, evropským zájmovým hospodá?ským sdružením (EZHS) založeným podle francouzského práva, dv? letadla zna?ky Airbus. Tato letadla byla poté nabyta koordina?ním centrem skupiny Sabena, Sabena Interservices Center SA (dále jen „koordina?ní centrum“) na základ? druhé smlouvy o finan?ním leasingu uzav?ené se spole?ností Waypoint Aviation, v níž bylo dohodnuto, že tato spole?nost p?eveďe na koordina?ní centrum celou ?ástkou fiktivní srážkové dan?.

9 Tato letadla byla na základ? t?etí smlouvy o finan?ním leasingu nabyta Atrix SA, spole?ností, která je sou?ástí skupiny Sabena, za tím ú?elem, aby je pronajala spole?nosti Sabena. Tato spole?nost dále pronajala tato letadla na dobu t?í let spole?nosti Air France na

základ? smlouvy o spolupráci.

10 Na základ? ?l. 29 bodu 2 písm. b) zákona ze dne 11. dubna 1983 žádala společnost Waypoint Aviation o p?iznání nároku na uplatn?ní fiktivní srážkové dan? za zda?ovací období 1995 a 1996, pro ?ástku 201 229 077 BEF za zda?ovací období 1995 a pro ?ástku 82 854 305 BEF za zda?ovací období 1996, u úrok? zahrnutých do splátek uhrazených koordina?ním centrem na základ? leasingové smlouvy uzav?ené mezi nimi.

11 Dne 12. b?ezna 1997 zaslala da?ová správa společnosti Waypoint Aviation opravný da?ový vým?r, v n?mž odmítla uplatnit fiktivní da?ovou srážku. Stížnost, kterou Waypoint Aviation podala dne 29. dubna 1998 proti dani vym?ené na základ? této opravy, byla zamítnuta rozhodnutím directeur régional des contributions (?editel regionální da?ové správy) ze dne 8. ?ervence 2003 z d?vodu, že ob? letadla byla používána společností Air France, tedy společností založenou podle francouzského práva.

12 Společnost Waypoint Aviation podala žalobu k tribunal de première instance de Bruxelles (soud prvního stupn? v Bruselu), který zamítl její návrhy rozsudkem ze dne 11. kv?tna 2005. Tato společnost se tedy odvolala proti tomuto rozsudku k p?edkládajícímu soudu, p?i?emž poukazuje zejména na to, že ?l. 29 bod 2 písm. d) zákona ze dne 11. dubna 1983 vytvá?í omezení volného pohybu služeb, jakož i p?ekážku svobody usazování.

13 Ve svém rozhodnutí má p?edkládající soud, který provádí teleologický výklad tohoto ?lánku, za to, že tento ?lánek zakazuje, aby na jinou t?etí osobu než belgického ?lena dot?ené skupiny bylo p?evedeno užívací právo k majetku nabytému prost?ednictvím financování, které zakládá nárok na fiktivní srážkovou da?, bez ohledu na p?vodce tohoto p?evodu.

14 Tento soud uvádí, že fiktivní srážková da? p?edstavuje výhodu, která p?ímo ovliv?uje náklady na financování belgické společnosti, která hodlá investovat, protože je-li tato možnost p?iznána, má to za následek snížení náklad? na financování ve prosp?ch poskytovatele prost?edk?.

15 Uvedený soud konstatuje, že ú?inkem ?l. 29 bod 2 písm. d) zákona ze dne 11. dubna 1983 je, že nárok na uplatn?ní fiktivní srážkové dan? je p?iznán v p?ípad?, kdy je služba pronájmu letadla poskytována belgické společnosti, zatímco je-li nájemce u téže služby pronájmu usazen v jiném ?lenském stát? než v Belgii, je p?iznání tohoto nároku odep?eno. Vyvozuje z toho záv?r, že uvedený ?lánek je v zásad? v rozporu s ?lánkem 49 ES, jelikož odrazuje belgický podnik od toho, aby poskytoval službu pronájmu společnosti usazené v jiném ?lenském stát?, tím, že ?iní takové poskytování služeb nákladn?jší pro skupinu, jejíž sou?ástí je tato belgická společnost, vzhledem k tomu, že fiktivní srážková da? není v tomto p?ípad? p?iznána společnosti, která poskytuje prost?edky. Odkazuje na rozsudek ze dne 4. prosince 2008, Jobra (C?330/07, Sb. rozh. s. I?9099).

16 Za t?chto podmínek se cour d'appel de Bruxelles rozhodl p?erušit ?ízení a položit Soudnímu dvoru následující p?edb?žné otázky:

„1) Brání ?lánek 49 [...] ES použití takového vnitrostátního ustanovení práva, jako je ?l. 29 bod 2 písm. d) zákona ze dne 11. dubna 1983, v rozsahu, v n?mž [...] toto ustanovení na jedné stran? umožňuje p?iznání slevy na dani, a sice fiktivní srážkové dan? p?íjemc?m p?íjm? z pohledávek nebo p?jek poskytnutých koordina?nímu centru ve smyslu královské vyhlášky ?. 187 [...], pokud společnost, která použije prost?edky vyp?jené prost?ednictvím koordina?ního centra k nabytí hmotného majetku, který užívá v Belgii pro výkon své podnikatelské ?innosti, p?evede užívací právo k tomuto majetku na společnost, která je sou?ástí téže skupiny společností a která je rezidentem v Belgii, zatímco na druhou stranu toto ustanovení neumož?uje p?iznání slevy na dani,

převéde-li tatáž společnost užívací právo k těmž hmotnému majetku na společnost, která je rovněž součástí téže skupiny společností, ale která je rezidentem jiného členského státu než Belgie?

2) Musí být článek 10 [...] ES ve spojení s článkem 49 [...] ES vykládán tak, že zakazuje výklad takového ustanovení, jako je čl. 29 bod 2 písm. d) zákona ze dne 11. dubna 1983, který by podmínil přiznání slevy na dani, a sice fiktivní srážkové daně, příjemcem příjemce z pohledávek nebo příjemce poskytnutých koordinátnímu centru ve smyslu královské vyhlášky č. 187 [...], tím, že žádné užívací právo ke hmotnému majetku financovanému prostřednictvím těchto pohledávek nebo příjemce nebude převezeno na člen skupiny usazeného v jiném členském státě žádnou společností skupiny, a nikoliv pouze společností, která nabude hmotný majetek díky tomuto financování a která jej užívá v Belgii pro výkon své podnikatelské činnosti“

### **K předsázným otázkám**

17 Úvodem je třeba uvést, že předkládající soud vykládá čl. 29 bod 2 písm. d) zákona ze dne 11. dubna 1983 jako ustanovení, které zakazuje, aby na společnost, která není usazena v Belgii, bylo převezeno užívací právo k majetku nabytému prostřednictvím financování, které zakládá nárok na fiktivní srážkovou daň, bez ohledu na původce tohoto převodu. Vyvozuje z toho, že na základě tohoto ustanovení nemůže mít Waypoint Aviation nárok na fiktivní srážkovou daň, pokud jde o financování, které umožnilo nabytí letadel, ke kterým v průběhu sporných dohodovacích období převešla společnost Sabena užívací právo na společnost Air France. Má však za to, že toto ustanovení je v zásadě v rozporu s článkem 49 ES.

18 Za těchto podmínek je třeba mít za to, že podstatou předsázných otázek předkládajícího soudu, které je třeba přezkoumat společně, je, zda článek 49 ES musí být vykládán v tom smyslu, že brání takovému ustanovení členského státu, jako je ustanovení dotčené v původním řízení, které stanoví, že přiznání slevy na dani z příjemce z příjemce poskytnutých některým společností k nabytí nového majetku používaného v tuzemsku, podléhá podmínce, že užívací právo k majetku nebude převezeno společností, která nabyla toto právo díky příjemce, jež zakládá nárok na slevu na dani, nebo jakoukoliv jinou společností, která je součástí téže skupiny, na jiné osoby než členy této skupiny usazené v tomto členském státě.

19 Podle ustálené judikatury platí, že i když přímé daně spadají do pravomoci členských států, musejí nicméně tyto členské státy při výkonu této pravomoci dodržovat unijní právo (viz zejména rozsudek ze dne 22. prosince 2010, Tankreederei I, C-287/10, dosud nezveřejněný ve Sbírce rozhodnutí, bod 14 a citovaná judikatura).

20 Leasing a pronájem letadel přitom představují poskytování služeb ve smyslu článku 50 ES (viz obdobně rozsudky ze dne 21. března 2002, Cura Anlagen, C-451/99, Recueil, s. I-3193, bod 18 a výše uvedený rozsudek Jobra, bod 22), takže se na takovou situaci, jako je situace, o kterou se jedná ve sporu v původním řízení, použijí ustanovení Smlouvy o ES týkající se volného pohybu služeb.

21 Podnik se může dovolávat volného pohybu služeb v členském státu, v němž je usazen, jestliže jsou služby poskytovány příjemcem usazeným v jiném členském státě, a obecně ve všech případech, kdy poskytovatel služeb nabízí služby na území jiného členského státu než státu, v němž je usazen (viz zejména výše uvedený rozsudek Tankreederei I, bod 16 a citovaná judikatura).

22 Soudní dvůr opakovaně rozhodl, že omezení volného pohybu služeb představují vnitrostátní opatření, která výkon této svobody zakazují, brání mu nebo jej činí méně atraktivním (viz zejména výše uvedené rozsudky Jobra, bod 19 a Tankreederei I, bod 15).

23 V projednávaném případě je nutno konstatovat, že takové vnitrostátní ustanovení, jako je ustanovení dotčené v povodním řízení, které podřizuje příjmy z příjky, kterou je financováno nabytí majetku, k němuž bylo užívací právo převedeno na společnost usazenou v jiném členském státě, méně příznivému daňovému režimu, než je režim, který je vyhrazen příjmem z příjky, kterou je financováno nabytí majetku používaného společností usazenou v tuzemsku, může odradit podniky, které mohou uplatňovat tuto daňovou výhodu, od toho, aby poskytovaly služby určené k financování majetku, k němuž má být užívací právo převedeno na hospodářské subjekty usazené v jiných členských státech (viz v tomto smyslu výše uvedené rozsudky Jobra, bod 24 a Tankreederei I, bod 17).

24 Rovněž vzhledem k možnému dopadu daňové výhody na náklady, které dlužník vynakládá na příjku, k němuž ostatně došlo v projednávaném případě, jak vyplývá z bodu 8 tohoto rozsudku, může takové ustanovení odradit podniky, které hodlají nabýt majetek prostřednictvím příjky, od toho, aby hospodářským subjektem usazeným v jiných členských státech poskytovaly služby vedoucí k převodu užívacího práva k tomuto majetku, jako jsou například služby pronájmu.

25 Kromě toho pokud užívací právo nemůže být na základě tohoto ustanovení převedeno na takové hospodářské subjekty nejen podnikem, který nabude majetek díky příjce, která zakládá nárok na daňovou výhodu, ale ani žádnou ze společností, které jsou součástí téže skupiny jako tento podnik, může uvedené ustanovení odradit rovněž tyto společnosti od výkonu přeshraničních činností vedoucích k převodu tohoto užívacího práva.

26 Z toho vyplývá, že takové vnitrostátní ustanovení, jako je ustanovení dotčené v povodním řízení, představuje omezení volného pohybu služeb ve smyslu článku 49 ES.

27 Uvedené omezení lze připustit pouze tehdy, je-li odůvodněno naléhavými důvody obecného zájmu. V takovém případě je dále třeba, aby použití tohoto omezení bylo způsobilé zaručit uskutečnění sledovaného cíle a nepřekračovalo meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné (výše uvedený rozsudek Tankreederei I, bod 19 a citovaná judikatura).

28 V projednávaném případě však nebylo belgickou vládou uplatněno žádné odůvodnění a takovým odůvodněním se nezabýval ani předkládající soud.

29 Proto je třeba na položené otázky odpovědět tak, že článek 49 ES musí být vykládán v tom smyslu, že brání takovému ustanovení členského státu, jako je ustanovení dotčené v povodním řízení, které stanoví, že příznání slevy na dani z příjmu z příjek poskytnutých některým společností k nabytí nového majetku používaného v tuzemsku, podléhá podmínce, že užívací právo k majetku nebude převedeno společností, která nabyla tento majetek díky příjce, jež zakládá nárok na slevu na dani nebo jakoukoliv jinou společnost, která je součástí téže skupiny, na jiné osoby než členy této skupiny usazené v tomto členském státě.

## **K nákladům řízení**

30 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 předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

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

**Článek 49 ES musí být vykládán v tom smyslu, že brání takovému ustanovení členského státu, jako je ustanovení dotčené v původním řízení, které stanoví, že přiznání slevy na dani z příjmů z příjmků poskytnutých některým společností k nabytí nového majetku používaného v tuzemsku, podléhá podmínce, že užívací právo k majetku nebude převedeno společností, která nabyla tento majetek díky přejímce, jež zakládá nárok na slevu na dani nebo jakoukoliv jinou společností, která je součástí téže skupiny, na jiné této osoby než členy této skupiny usazené v tomto členském státě.**

Podpisy.

\* Jednací jazyk: francouzština.