

Vec C-9/11

Waypoint Aviation SA

proti

Belgickému kráľovstvu – SPF Finances

(návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný Cour d'appel de Bruxelles)

„Slobodné poskytovanie služieb – Daňová právna úprava – Úver pri dani z príjmov z pôžičiek poskytnutých na nadobudnutie majetku užívaného na vnútroštátnom území – Vylúčenie majetku, pri ktorom bolo užívacie právo prevedené na tretiu osobu so sídlom v inom členskom štáte“

Abstrakt rozsudku

Slobodné poskytovanie služieb – Obmedzenia – Daňová právna úprava – Vnútroštátna právna úprava priznávajúca úver na daň z príjmov z pôžičiek poskytnutých určitým spoločnostiam na nadobudnutie nového majetku užívaného na vnútroštátnom území

(článok 49 ES)

Článok 49 ES sa má vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby ustanovenie práva členského štátu stanovilo, že priznanie daňového úveru pri dani z príjmov z pôžičiek poskytnutých určitým spoločnostiam na nadobudnutie nového majetku užívaného na vnútroštátnom území je podmienené skutočnosťou, že spoločnosť, ktorá tento majetok nadobudla vďaka pôžičke, pri ktorej vzniká právo na daňový úver, alebo akákoľvek iná spoločnosť, ktorá je súčasťou tej istej skupiny spoločností, neprevedie právo na užívanie tohto majetku na iné tretie osoby, než sú členovia tejto skupiny so sídlom v tomto členskom štáte.

Takéto ustanovenie totiž môže odradiť podniky, ktoré by mohli využiť túto daňovú výhodu, od poskytovania služieb určených na financovanie nadobudnutia majetku, pri ktorom by malo byť právo užívať ho prevedené na hospodárske subjekty so sídlom v iných členských štátoch. Rovnako vzhľadom na možné účinky daňovej výhody na náklady pôžičky znášané dlžníkom takéto ustanovenie môže odradiť podniky, ktoré chcú nadobudnúť majetok prostredníctvom pôžičky, od toho, aby hospodárskym subjektom so sídlom v iných členských štátoch poskytli služby zahŕňajúce prevod práva užívať tento majetok, ako sú napríklad služby spočívajúce v prenájme. Okrem toho, ak užívacie právo nemôže byť prevedené na takéto hospodárske subjekty nielen podnikom, ktorý nadobudol majetok prostredníctvom pôžičky, pri ktorej vzniká právo na daňovú výhodu, ale ani žiadnou zo spoločností patriacich do tej istej skupiny ako tento podnik, uvedené ustanovenie môže tieto spoločnosti odradiť aj od toho, aby vykonávali cezhraničné činnosti, pri ktorých dochádza k prevodu tohto užívacieho práva.

(pozri body 23 – 25, 29 a výrok)

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (ôsma komora)

z 13. októbra 2011 (*)

„Slobodné poskytovanie služieb – Daňová právna úprava – Úver pri dani z príjmov z pôžičiek poskytnutých na nadobudnutie majetku užívaného na vnútroštátnom území – Vylúčenie majetku, pri ktorom bolo užívacie právo prevedené na tretiu osobu so sídlom v inom členskom štáte“

Vo veci C-9/11,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Cour d'appel de Bruxelles (Belgicko) z 25. novembra 2010 a doručený Súdnemu dvoru 7. januára 2011, ktorý súvisí s konaním:

Waypoint Aviation SA

proti

Belgickému kráľovstvu – SPF Finances,

SÚDNY DVOR (ôsma komora),

v zložení: predsedníčka komory vykonávajúca funkciu predsedníčky ôsmej komory A. Prechal, sudcovia K. Schiemann a E. Jarašinas (spravodajca),

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- Waypoint Aviation SA, v zastúpení: A. Huyghe a B. Philippart de Foy, avocats,
- Európska komisia, v zastúpení: R. Lyal a J.-P. Keppenne, splnomocnení zástupcovia,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálnej advokátky, že vec bude prejednaná bez jej návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 10 ES a 49 ES.

2 Tento návrh bol predložený v rámci sporu, v ktorom vystupuje spoločnosť Waypoint Aviation SA (ďalej len „Waypoint Aviation“) proti Belgicku – SPF Finances (Federálna služba verejných financií) vo veci odmietnutia poskytnúť daňový úver nazývaný „fiktívna zrážková daň z hnuteľného majetku“ za zdaňovacie obdobia 1995 a 1996.

Vnútroštátny právny rámec

3 Zákon o dani z príjmov stanovuje, že daň z úrokov z pohľadávok a pôžičiek sa vyberá formou zrážkovej dane pri zdroji nazvanej „zrážková daň z hnuteľného majetku“.

4 Kráľovské nariadenie č. 187 z 30. decembra 1982 o zriadení koordinačných centier (*Moniteur belge* z 13. januára 1983, s. 502, ďalej len „kráľovské nariadenie č. 187“) zaviedlo osobitný daňový režim pre obchodné spoločnosti, ktoré spĺňajú určité kritériá, nazývané „koordinačné centrá“.

5 Článok 29 zákona z 11. apríla 1983 o daňových a rozpočtových pravidlách (*Moniteur belge* zo 16. apríla 1983) v znení zákona zo 4. augusta 1986 o daňových pravidlách (*Moniteur belge* z 20. augusta 1986, ďalej len „zákon z 11. apríla 1983“) stanovuje:

„V každom zdaňovacom období, v rámci ktorého požívajú právnické osoby výhody stanovené... v článku 5 kráľovského nariadenia č. 187..., sa uplatnia nasledujúce oslobodenia od dane:

...

2. a) ...

b) pri určení istej zdaniteľnej sumy u príjemcov... sa príjmy z pohľadávok alebo pôžičiek zvyšujú o fiktívnu zrážkovú daň z hnuteľného majetku vo výške 25/75 istej sumy, ktorá bola zrazená alebo odvedená, a na účely článkov 18, 97 a 211 zákona o dani z príjmov sa táto fiktívna zrážková daň z hnuteľného majetku považuje za skutočnú zrážkovú daň z hnuteľného majetku v zmysle článku 174 toho istého zákona;

...

d) pokiaľ ide o príjmy z pohľadávok alebo pôžičiek, fiktívnu zrážkovú daň z hnuteľného majetku možno priznať iba v rozsahu, v akom tieto podniky, centrum alebo členovia skupiny, ktorej je centrum súčasťou, použijú vypožičané prostriedky buď na nadobudnutie, alebo na zhotovenie nového hnuteľného majetku, ktorý používajú v Belgicku na výkon svojej podnikateľskej činnosti a pri ktorom nie je právo užívať tento majetok nijakou zmluvou prevedené na tretie osoby, ktoré nie sú belgickými členmi skupiny...“

6 Toto ustanovenie umožňuje spoločnostiam, ktoré poskytnú pôžičku koordinačnému centru, pripočítať k úrokom, ktoré dostávajú, fiktívnu zrážkovú daň z hnuteľného majetku, ktorá sa následne započíta na účely ich splatnej dane. Týmto spoločnostiam teda priznáva daňovú výhodu vo forme daňového úveru, čím umožňuje koordinačnému centru získať financovanie pri nižších nákladoch.

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

7 Predmetom podnikania Waypoint Aviation, spoločnosti založenej podľa belgického práva, sú činnosti, ktoré sú priamo alebo nepriamo spojené s nadobúdaním, prenájmom alebo financovaním lietadiel určených na komerčnú osobnú a nákladnú leteckú prepravu.

8 Waypoint Aviation nadobudla v deväťdesiatych rokoch zmluvou o finančnom leasingu uzavretou s Lizad, európskym zoskupením hospodárskeho záujmu (EZH) založeným podľa francúzskeho práva, dve lietadlá značky Airbus. Tieto lietadlá boli následne nadobudnuté koordinátnym centrom skupiny Sabena, spoločnosťou Sabena Interservices Center SA (ďalej len „koordinátné centrum“), prostredníctvom druhej zmluvy o finančnom leasingu uzavretej s Waypoint Aviation, ktorá stanovovala, že Waypoint Aviation späťne prevedie fiktívnu zrážkovú daň z hutebného majetku v celom rozsahu na koordinátné centrum.

9 Treťou zmluvou o finančnom leasingu boli tieto dve lietadlá nadobudnuté spoločnosťou Atrix SA, ktorá je súčasťou skupiny Sabena, aby boli prenajaté spoločnosti Sabena. Sabena ich v rámci dohody o spolupráci dala na tri roky do podnájmu spoločnosti Air France.

10 Na základe článku 29 bodu 2 písm. b) zákona z 11. apríla 1983 požiadala Waypoint Aviation o priznanie fiktívnej zrážkovej dane z hutebného majetku za zdaňovacie obdobia 1995 a 1996 vo výške 201 229 077 BEF a 82 854 305 BEF z úrokov zahrnutých do splátok zaplatených koordinátnym centrom na základe leasingovej zmluvy, ktorú medzi sebou uzavreli.

11 Dňa 12. marca 1997 daňový úrad zaslal Waypoint Aviation opravný daňový výmer, ktorým zamietol priznanie fiktívnej zrážkovej dane z hutebného majetku. Sťažnosť podaná spoločnosťou Waypoint Aviation 29. apríla 1998 proti dani vymeranej na základe tohto opravného daňového výmeru bola zamietnutá rozhodnutím generálneho riaditeľa daňového úradu z 8. júla 2003 z dôvodu, že obidve nové lietadlá používala Air France, spoločnosť so sídlom vo Francúzsku.

12 Waypoint Aviation sa obrátila na Tribunal de première instance de Bruxelles, ktorý rozsudkom z 11. mája 2005 nevyhovel jej návrhom. Proti tomuto rozsudku preto podala odvolanie na vnútroštátny súd, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania, pričom sa odvolávala predovšetkým na to, že článok 29 bod 2 písm. d) zákona z 11. apríla 1983 predstavuje obmedzenie slobodného poskytovania služieb, ako aj prekážku slobody usadiť sa.

13 Vnútroštátny súd vo svojom rozhodnutí na základe teleologického výkladu tohto článku usudzuje, že tento článok zakazuje prevod práva užívania majetok nadobudnutý prostredníctvom financovania, pri ktorom vzniká právo na fiktívnu zrážkovú daň z hutebného majetku, na tretiu osobu, ktorá nie je belgickým členom dotknutej skupiny, a to bez ohľadu na to, kto je prevodcom tohto práva.

14 Vnútroštátny súd uvádza, že fiktívna zrážková daň z hutebného majetku je výhodou, ktorá priamo ovplyvňuje náklady belgických spoločností, ktoré chcú investovať, na financovanie, lebo dôsledkom jej priznania je zníženie nákladov na financovanie, z čoho má prospech požívateľ prostriedkov.

15 Vnútroštátny súd konštatuje, že dôsledkom článku 29 bod 2 písm. d) zákona z 11. apríla 1983 je to, že fiktívna zrážková daň z hutebného majetku sa prizná vtedy, ak sa poskytnutie služby poskytujúce v prenájme lietadla uskutočňuje v prospech belgickej spoločnosti, zatiaľ čo v prípade, ak má príjemca rovnakých služieb poskytujúcich v prenájme sídlo v inom členskom štáte, ako je Belgicko, táto výhoda sa neprizná. Z toho vyvodzuje, že tento článok je v zásade v rozpore s článkom 49 ES, lebo odrádza belgickú spoločnosť od poskytovania služby poskytujúcej v prenájme v prospech spoločnosti sídlom v inom členskom štáte tým, že v dôsledku tohto ustanovenia sú náklady na poskytovanie tejto služby v prípade skupiny, ktorej je táto belgická spoločnosť súčasťou, vyššie, pretože spoločnosť, ktorá je požívateľom prostriedkov, sa v tomto prípade nepriznáva fiktívna zrážková daň z hutebného majetku. Odvoláva sa pritom na rozsudok zo 4. decembra 2008, Jobra (C-330/07, Zb. s. I-9099).

16 Za týchto podmienok sa Cour d'appel de Bruxelles rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru nasledujúce prejudiciálne otázky:

„1. Bráni článok 49... ES uplatňovaniu ustanovenia vnútroštátneho práva, akým je článok 29 bod 2 písm. d) zákona z 11. apríla 1983, pokiaľ toto ustanovenie na jednej strane umožňuje priznanie dane z hutebného majetku, príjmom výnosov z pohľadávok alebo pôžičiek poskytnutých koordinátnému centru v zmysle kráľovského nariadenia č. 187..., ak spoločnosť, ktorá použije prostriedky vypožičané koordinátnym centrom alebo prostredníctvom neho na nadobudnutie hmotného majetku, ktorý táto spoločnosť užíva v Belgicku na výkon svojej podnikateľskej činnosti, prevedie právo užívať tento majetok na spoločnosť, ktorá je súčasťou tej istej skupiny spoločností a ktorá je belgickým rezidentom, hoci toto ustanovenie na druhej strane neumožňuje priznanie dane z hutebného majetku, ak tá istá spoločnosť prevedie právo užívať ten istý hmotný majetok na spoločnosť, ktorá je tiež súčasťou tejto skupiny spoločností, ale je rezidentom iného členského štátu, ako je Belgicko?

2. Má sa článok 10... ES v spojení s článkom 49... ES vykladať tak, že bráni takému výkladu ustanovenia, akým je článok 29 bod 2 písm. d) zákona z 11. apríla 1983, podľa ktorého by priznanie dane z hutebného majetku, príjmom výnosov z pohľadávok alebo pôžičiek poskytnutých koordinátnému centru v zmysle kráľovského nariadenia č. 187... bolo podmienené tým, že akékoľvek právo užívať hmotný majetok financovaný prostredníctvom týchto pohľadávok alebo pôžičiek nemôže nijaká spoločnosť zo skupiny, teda nielen spoločnosť, ktorá prostredníctvom tohto financovania nadobudne hmotný majetok a ktorá ho používa v Belgicku na výkon svojej podnikateľskej činnosti, previesť na člena skupiny so sídlom v inom členskom štáte?“

O prejudiciálnych otázkach

17 Na úvod treba uviesť, že vnútroštátny súd vykladá článok 29 bod 2 písm. d) zákona z 11. apríla 1983 tak, že toto ustanovenie zakazuje prevod práva užívať majetok nadobudnutý prostredníctvom financovania, pri ktorom vzniká právo na fiktívnu zrážkovú daň z hutebného majetku, na obchodnú spoločnosť, ktorá nemá sídlo v Belgicku, bez ohľadu na to, kto je prevodcom pri tomto prevode. Z toho vyvodzuje, že Waypoint Aviation nemôže využiť výhodu fiktívnej zrážkovej dane z hutebného majetku pri financovaní, ktoré umožnilo nadobudnutie lietadiel, ku ktorým Sabena počas sporných zdaňovacích období previedla užívacie právo na Air France. Domnieva sa však, že toto ustanovenie je v zásade v rozpore s článkom 49 ES.

18 Za týchto okolností treba usudzovať, že svojimi otázkami, ktoré treba preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 49 ES vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby ustanovenie práva členského štátu, ako je to, o ktoré ide v konaní vo veci samej, stanovilo, že priznanie dane z hutebného majetku pri dani z príjmov z pôžičiek poskytnutých určitým spoločnostiam na

nadobudnutie nového majetku užívaného na vnútroštátnom území je podmienené skutočnosťou, že spoločnosť, ktorá tento majetok nadobudla vďaka pôžičke, pri ktorej vzniká právo na daňový úver, alebo akákoľvek iná spoločnosť, ktorá je súčasťou tej istej skupiny spoločností, neprevedie právo na užívanie tohto majetku na iné tretie osoby, než sú členovia tejto skupiny so sídlom v tomto členskom štáte.

19 Z ustálenej judikatúry vyplýva, že hoci priame dane patria do právomoci členských štátov, členské štáty ich musia uplatňovať v súlade s právom Únie (pozri najmä rozsudok z 22. decembra 2010, Tankreederei I, C-287/10, Zb. s. I-14233, bod 14 a citovanú judikatúru).

20 Leasing a prenájom lietadiel predstavujú poskytovanie služieb v zmysle článku 50 ES (pozri analogicky rozsudky z 21. marca 2002, Cura Anlagen, C-451/99, Zb. s. I-3193, bod 18, a Jobra, už citovaný, bod 22), v dôsledku čoho sa na situáciu, o ktorú ide v konaní vo veci samej, uplatnia ustanovenia Zmluvy o ES týkajúce sa slobodného poskytovania služieb.

21 Podnik sa môže odvolávať na slobodné poskytovanie služieb voči členskému štátu, v ktorom je usadený, pokiaľ sú služby poskytované príjemcom usadeným v inom členskom štáte, a vo všeobecnosti vo všetkých prípadoch, keď poskytovateľ služieb ponúka služby na území iného členského štátu, ako je členský štát, v ktorom je usadený (pozri najmä rozsudok Tankreederei I, už citovaný, bod 16 a citovanú judikatúru).

22 Súdny dvor opakovane rozhodol, že vnútroštátne opatrenia, ktoré zakazujú slobodné poskytovanie služieb, bránia mu alebo ho robia menej príťažlivým, predstavujú obmedzenie tejto slobody (pozri najmä rozsudky Jobra, už citovaný, bod 19, a Tankreederei I, už citovaný, bod 15).

23 V prejednávanej veci treba konštatovať, že ustanovenie vnútroštátneho práva, ako je to, o ktoré ide v konaní vo veci samej, ktoré stanovuje pre príjmy z pôžičky na financovanie nadobudnutia majetku, pri ktorom bolo právo na užívanie prevedené na obchodnú spoločnosť so sídlom v inom členskom štáte, menej výhodný daňový systém ako pre príjmy z pôžičky na financovanie nadobudnutia majetku užívaného spoločnosťou so sídlom na vnútroštátnom území, môže odradiť spoločnosti, ktoré by mohli využiť túto daňovú výhodu, od poskytovania služieb určených na financovanie nadobudnutia majetku, pri ktorom by malo byť právo užívať ho prevedené na hospodárske subjekty so sídlom v iných členských štátoch (pozri v tomto zmysle rozsudky Jobra, už citovaný, bod 24, a Tankreederei I, už citovaný, bod 17).

24 Rovnako vzhľadom na možné účinky daňovej výhody na náklady pôžičky znášané dlžníkom, čo je napokon okolnosť, ktorá je v prejednávanej veci preukázaná, ako to vyplýva z bodu 8 tohto rozsudku, takéto ustanovenie môže odradiť podniky, ktoré chcú nadobnúť majetok prostredníctvom pôžičky, od toho, aby hospodárskym subjektom so sídlom v iných členských štátoch poskytli služby zahŕňajúce prevod práva užívať tento majetok, ako sú napríklad služby spočívajúce v prenájme.

25 Okrem toho, ak na základe tohto ustanovenia nemôže byť užívacie právo prevedené na takéto hospodárske subjekty nielen podnikom, ktorý nadobudol majetok prostredníctvom pôžičky, pri ktorej vzniká právo na daňovú výhodu, ale ani žiadnou zo spoločností patriacich do tej istej skupiny ako tento podnik, uvedené ustanovenie môže tieto spoločnosti odradiť aj od toho, aby vykonávali cezhraničné činnosti, pri ktorých dochádza k prevodu tohto užívacieho práva.

26 Z toho vyplýva, že vnútroštátne ustanovenie, ako je to, o ktoré ide v konaní vo veci samej, predstavuje obmedzenie slobodného poskytovania služieb v zmysle článku 49 ES.

27 Uvedené obmedzenie je prípustné iba vtedy, ak je odôvodnené naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu. V takom prípade je však ešte potrebné, aby bolo uplatnenie tohto

obmedzenia vhodné na zabezpečenie realizácie sledovaného cieľa a aby neprekračovalo rámec toho, čo je na jeho dosiahnutie nevyhnutné (rozsudok Tankrederei I, už citovaný, bod 19 a citovaná judikatúra).

28 V prejednávanej veci však belgická vláda nijaké odôvodnenie neuviedla a nijaké odôvodnenie nezvažoval ani vnútroštátny súd.

29 V dôsledku toho treba na položené otázky odpovedať tak, že článok 49 ES sa má vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby ustanovenie práva členského štátu, ako je to, o ktoré ide v konaní vo veci samej, stanovilo, že priznanie daňového úveru pri dani z príjmov z pôžičiek poskytnutých určitým spoločnostiam na nadobudnutie nového majetku užívaného na vnútroštátnom území je podmienené skutočnosťou, že spoločnosť, ktorá tento majetok nadobudla vďaka pôžičke, pri ktorej vzniká právo na daňový úver, alebo akákoľvek iná spoločnosť, ktorá je súčasťou tej istej skupiny spoločností, neprevedie právo na užívanie tohto majetku na iné tretie osoby, než sú členovia tejto skupiny so sídlom v tomto členskom štáte.

O trovách

30 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 (ôsma komora) rozhodol takto:

Článok 49 ES sa má vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby ustanovenie práva členského štátu, ako je to, o ktoré ide v konaní vo veci samej, stanovilo, že priznanie daňového úveru pri dani z príjmov z pôžičiek poskytnutých určitým spoločnostiam na nadobudnutie nového majetku užívaného na vnútroštátnom území je podmienené skutočnosťou, že spoločnosť, ktorá tento majetok nadobudla vďaka pôžičke, pri ktorej vzniká právo na daňový úver, alebo akákoľvek iná spoločnosť, ktorá je súčasťou tej istej skupiny spoločností, neprevedie právo na užívanie tohto majetku na iné tretie osoby, než sú členovia tejto skupiny so sídlom v tomto členskom štáte.

Podpisy

* Jazyk konania: francúzština.