

Zadeva C-9/11

Waypoint Aviation SA

proti

État belge - SPF Finances

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Cour d'appel de Bruxelles)

„Svoboda opravljanja storitev – Davčna zakonodaja – Odbitek davka za prihodke od posojil, danih za nakup sredstev, ki se uporabljajo na nacionalnem ozemlju – Izključitev sredstev, katerih pravica do uporabe je prenesena na tretjo osebo s sedežem v drugi državi članici“

Povzetek sodbe

Svoboda opravljanja storitev – Omejitve – Davčna zakonodaja – Nacionalni predpis, na podlagi katerega je priznana pravica do odbitka davka za prihodke od posojil, danih nekaterim družbam za nakup novih sredstev, ki se uporabljajo na nacionalnem ozemlju

(člen 49 ES)

Člen 49 ES je treba razlagati tako, da nasprotuje določbi države članice, ki določa, da je priznanje odbitka davka za prihodke od posojil, danih nekaterim družbam za nakup novih sredstev, ki se uporabljajo na nacionalnem ozemlju, pogojeno s tem, da družba, ki je za nakup tega sredstva pridobila posojilo, na podlagi katerega nastane pravica do odbitka davka, ali katera koli druga družba iz iste skupine ne prenese pravice do uporabe tega sredstva na tretjo osebo, ki ni članica te skupine s sedežem v tej državi članici.

Taka določba namreč lahko podjetja, ki imajo možnost izkoristiti to davčno ugodnost, odvrača od opravljanja storitev, namenjenih za financiranje nakupa sredstev, pravica do uporabe katerih bo prenesena na gospodarske subjekte s sedežem v drugih državah članicah. Prav tako lahko ta določba ob upoštevanju tega, da lahko davčna ugodnost vpliva na stroške posojila, ki bremenijo posojilojemalca, podjetja, ki želijo za nakup sredstev vzeti posojilo, odvrne od opravljanja storitev, v okviru katerih pride do prenosa pravice do uporabe teh sredstev, kot je to pri storitvi oddajanja v najem, za gospodarske subjekte s sedežem v drugih državah članicah. Poleg tega, če pravice do uporabe ne more prenesti na take gospodarske subjekte ne le podjetje, ki je za nakup sredstva vzelo posojilo, na podlagi katerega nastane pravica do davčne ugodnosti, temveč tudi nobena druga družba iz iste skupine, lahko ta določba te družbe odvrne tudi od opravljanja čezmejnih storitev, v okviru katerih pride do prenosa te pravice do uporabe.

(Glej točke od 23 do 25 in 29 ter izrek.)

SODBA SODIŠČA (osmi senat)

z dne 13. oktobra 2011(*)

„Svoboda opravljanja storitev – Davčna zakonodaja – Odbitek davka za prihodke od posojil, danih za nakup sredstev, ki se uporabljajo na nacionalnem ozemlju – Izključitev sredstev, katerih pravica do uporabe je prenesena na tretjo osebo s sedežem v drugi državi članici“

V zadevi C-9/11,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Cour d'appel de Bruxelles (Belgija) z odločbo z dne 25. novembra 2010, ki je prispela na Sodišče 7. januarja 2011, v postopku

Waypoint Aviation SA

proti

État belge – SPF Finances,

SODIŠČE (osmi senat),

v sestavi A. Prechal, predsednica senata v funkciji predsednika osmega senata, K. Schieman in E. Jarašič (poročevalec), sodnika,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Waypoint Aviation SA A. Huyghe in B. Philippart de Foy, odvetnika,
- za Evropsko komisijo R. Lyal in J.-P. Keppenne, zastopnika,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalne pravobranilke, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 10 ES in 49 ES.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Waypoint Aviation SA (v nadaljevanju: Waypoint Aviation) in État belge – SPF Finances (zvezna služba za finance) v zvezi z zavrnitvijo priznanja odbitka davka, imenovanega „fiktivni davčni odtegljaj od obresti“, za davčni leti 1995 in 1996.

Nacionalni pravni okvir

3 Zakonik o davkih na dohodek določa, da se davek na obresti od terjatev in posojil pobere pri viru v obliki odtegljaja, imenovanega „davčni odtegljaj od obresti“.

4 S kraljevim odlokom št. 187 z dne 30. decembra 1982 o ustanovitvi centrov za usklajevanje (*Moniteur belge* z dne 13. januarja 1983, str. 502, v nadaljevanju: kraljevi odlok št. 187) je bila uvedena posebna davčna ureditev za družbe, ki ustrezajo nekaterim merilom, to je za „centre za usklajevanje“.

5 Člen 29 zakona z dne 11. aprila 1983 o davčnih in proračunskih določbah (*Moniteur belge* z dne 16. aprila 1983), kakor je bil spremenjen z zakonom z dne 4. avgusta 1986 o davčnih določbah (*Moniteur belge* z dne 20. avgusta 1986) (v nadaljevanju: zakon z dne 11. aprila 1983), določa:

„V vsakem davčnem obdobju, v katerem so podjetja upravičena do ugodnosti, ki so določene v [...] členu 5 kraljevega odloka št. 187 [...], se lahko uveljavljajo te oprostitve:

[...]

(2)(a) [...]

(b) za namene uporabe členov 18, 97 in 211 zakonika o davkih na dohodek se za določitev neto obdavčljivega zneska upravičencev [...] dohodku iz terjatev ali posojil prišteje fiktivni davčni odtegljaj od obresti, ki znaša 25/75 vknjiženega ali prejetega neto zneska, pri čemer se ta fiktivni davčni odtegljaj od obresti obravnava kot realen davčni odtegljaj od obresti iz člena 174 navedenega zakonika;

[...]

(d) kar zadeva dohodke iz terjatev ali posojil, se fiktivni davčni odtegljaj od obresti prizna le, če te družbe, ali centri, ali člani skupine, katere del je center, uporabijo izposojena sredstva za nakup ali vzpostavitev novih opredmetenih sredstev, ki jih uporabljajo v Belgiji za opravljanje svoje poklicne dejavnosti, pravica do njihove uporabe pa se na podlagi nobene pogodbe ne prenese na tretje osebe, ki niso belgijski člani skupine [...]

6 Ta določba omogoča podjetjem, ki odobrijo posojilo centrom za usklajevanje, da k obrestim, ki jih prejmejo, prištejejo fiktivni davčni odtegljaj od obresti, ki se nato odšteje od davka, ki ga morajo plačati. S to določbo je torej tem podjetjem podeljena davčna ugodnost v obliki odbitka davka, s čimer se centrom za usklajevanje omogoči, da pridobijo finančna sredstva po nižjih stroških.

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

7 Družba Waypoint Aviation, družba belgijskega prava, izvaja vse dejavnosti, ki so neposredno ali posredno povezane z nakupom, najemom ali financiranjem zrakoplovov, namenjenih za odplačen zračni prevoz potnikov in blaga.

8 V devetdesetih letih 20. stoletja je družba Waypoint Aviation na podlagi pogodbe o finančnem lizingu, ki jo je sklenila z združenjem Lizad, evropskim gospodarskim interesnim združenjem (EGIZ) francoskega prava, kupila dve letali znamke Airbus. Ti letali je nato kupil center za usklajevanje skupine Sabena, to je družba Sabena Interservices Center SA (v nadaljevanju: center za usklajevanje), na podlagi druge pogodbe o finančnem lizingu, sklenjene z družbo Waypoint Aviation, v kateri je bilo določeno, da družba Waypoint Aviation prenese na center za usklajevanje ves fiktivni davčni odtegljaj od obresti.

9 Ti letali je nato na podlagi tretje pogodbe o finančnem lizingu kupila družba Atrix SA, članica skupine Sabena, da bi ju dala v najem družbi Sabena. Slednja je v okviru sporazuma o sodelovanju letali dala za tri leta v podnajem družbi Air France.

10 Na podlagi člena 29(2)(b) zakona z dne 11. aprila 1983 je družba Waypoint Aviation zaprosila, da se ji za davčni leti 1995 in 1996 prizna fiktivni davčni odtegljaj od obresti, vključenih v obroke, ki jih je center za usklajevanje plačeval na podlagi pogodbe o lizingu, sklenjene med njima, in sicer za zneska 201.229.077 BEF oziroma 82.854.305 BEF.

11 Davčna uprava je 12. marca 1997 družbi Waypoint Aviation poslala odločbo o popravku, s katero je zavrnila pravico do uveljavljanja fiktivnega davčnega odtegljaja od obresti. Pritožba, ki jo je družba Waypoint Aviation 29. aprila 1998 vložila zoper davek, ki je bil določen na podlagi tega popravka, je bila z odločbo direktorja regionalnega davčnega urada z dne 8. julija 2003 zavrnjena z utemeljitvijo, da je letali uporabljala družba Air France, ki ima sedež v Franciji.

12 Družba Waypoint Aviation je vložila tožbo pri tribunal de première instance de Bruxelles, ki je njen zahtevek zavrnilo s sodbo z dne 11. maja 2005. Zoper to sodbo je navedena družba vložila pritožbo pri predložitvenem sodišču, pri čemer je zlasti trdila, da člen 29(2)(d) zakona z dne 11. aprila 1983 pomeni omejitev svobode opravljanja storitev ter omejitev svobode ustanavljanja.

13 Na podlagi teleološke razlage tega člena predložitveno sodišče v svoji odločbi meni, da ta določba prepoveduje prenos pravice do uporabe sredstev – katerih nakup se je financiral s posojilom, na podlagi katerega nastane pravica do fiktivnega davčnega odtegljaja od obresti – na tretjo osebo, ki ni belgijski član zadevne skupine, ne glede na to, kdo opravi ta prenos.

14 To sodišče navaja, da je fiktivni davčni odtegljaj od obresti davčna ugodnost, ki ima za belgijsko družbo, ki želi investirati, neposreden učinek na stroške financiranja, saj, če je odobren, zmanjšuje finančno breme posojilodajalca.

15 Navedeno sodišče ugotavlja, da se kot posledica določb člena 29(2)(d) zakona z dne 11. aprila 1983 priznanje fiktivnega davčnega odtegljaja od obresti odobri, če se storitev oddaje letala v najem opravi v korist belgijske družbe, zavrne pa se, če ima prejemnik storitve oddaje v najem sedež v državi članici, ki ni Belgija. Na podlagi tega ugotavlja, da je ta člen na celoma v nasprotju s členom 49 ES, ker belgijsko družbo odvrta od tega, da bi storitev oddaje v najem opravila za družbo s sedežem v drugi državi članici, ker so zadevne storitve dražje za skupino, katere del je zadevna belgijska družba, saj se v tem primeru fiktivni davčni odtegljaj od obresti družbi posojilodajalki ne prizna. Navedeno sodišče se sklicuje na sodbo Sodišča z dne 4. decembra 2008 v zadevi Jobra (C-330/07, ZOdl., str. I-9099).

16 Cour d'appel de Bruxelles je v teh okoliščinah prekinilo odločanje in Sodišču predložilo ti vprašnji za predhodno odločanje:

„1. Ali člen 49 [...] ES nasprotuje uporabi nacionalne določbe, kot je člen 29(2)(d) zakona z dne 11. aprila 1983, če [...] na eni strani ta določba dovoljuje priznanje odbitka davka, in sicer

fiktivnega davčnega odtegljaja od obresti, upravičencem do prihodkov od terjatev ali posojil, danih centru za usklajevanje v smislu kraljevega odloka št. 187 [...], če družba, ki uporablja sredstva, ki si jih je izposodil center za usklajevanje ali ki so bila izposojena prek tega centra za nakup opredmetenega sredstva, ki ga družba uporablja v Belgiji za opravljanje poklicne dejavnosti, pravico do uporabe tega sredstva prenese na družbo, ki je del iste skupine družb in ima sedež v Belgiji, na drugi strani pa ta določba ne dovoljuje priznanja odbitka davka, če ista družba pravico do uporabe istega opredmetenega sredstva prenese na družbo, ki je prav tako del iste skupine družb, vendar ima sedež v državi članici, ki ni Belgija?

2. Ali je treba člen 10 [...] ES v povezavi s členom 49 [...] ES razumeti tako, da prepoveduje, da bi se določba, kot je člen 29(2)(d) zakona z dne 11. aprila 1983, razlagala tako, da mora biti za priznanje odbitka davka, in sicer fiktivnega davčnega odtegljaja od obresti, upravičencem do prihodkov od terjatev ali posojil, danih centru za usklajevanje v smislu kraljevega odloka št. 187 [...], izpolnjen pogoj, da se nobena pravica do uporabe opredmetenega sredstva, financiranega s temi terjatvami ali posojili, ne prenese na član skupine s sedežem v drugi državi članici, in to s strani katere koli družbe skupine, in ne le s strani družbe, ki kupi opredmeteno sredstvo s temi finančnimi sredstvi in ki sredstvo uporablja v Belgiji za opravljanje svoje poklicne dejavnosti?

Vprašanja za predhodno odločanje

17 Najprej je treba navesti, da predložitveno sodišče člen 29(2)(d) zakona z dne 11. aprila 1983 razlaga tako, da prepoveduje prenos pravice do uporabe sredstev – katerih nakup se je financiral s posojilom, na podlagi katerega nastane pravica do fiktivnega davčnega odtegljaja od obresti – na družbo, ki nima sedeža v Belgiji, ne glede na to, kdo opravi ta prenos. Iz tega sklepa, da v skladu s to določbo družba Waypoint Aviation ne more biti upravičena do fiktivnega davčnega odtegljaja od obresti za posojilo, s katerim se je financiral nakup letal, pravico do uporabe katerih je v spornih davčnih obdobjih družba Sabena prenesla na družbo Air France. Vendar pa meni, da je ta določba napoloma v nasprotju s členom 49 ES.

18 V teh okoliščinah je treba šteti, da predložitveno sodišče s tema vprašanjema, ki ju je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba člen 49 ES razlagati tako, da nasprotuje določbi države članice, kot je ta iz postopka v glavni stvari, ki določa, da je priznanje odbitka davka za prihodke od posojil, danih nekaterim družbam za nakup novih sredstev, ki se uporabljajo na nacionalnem ozemlju, pogojeno s tem, da družba, ki je za nakup tega sredstva pridobila posojilo, na podlagi katerega nastane pravica do odbitka davka, ali katera koli druga družba iz iste skupine ne prenese pravice do uporabe tega sredstva na tretjo osebo, ki ni članica te skupine s sedežem v tej državi članici.

19 Čeprav neposredno obdavčenje spada v pristojnost držav članic, jo morajo te v skladu z ustaljeno sodno prakso izvrševati ob upoštevanju prava Unije (glej zlasti sodbo z dne 22. decembra 2010 v zadevi Tankreederei I, C-287/10, ZOdl., str. I-14233, točka 14 in navedena sodna praksa).

20 Lizing in dajanje letal v najem pomenita opravljanje storitev v smislu člena 50 ES (glej po analogiji sodbo z dne 21. marca 2002 v zadevi Cura Anlagen, C-451/99, Recueil, str. I-3193, točka 18, in zgoraj navedeno sodbo Jobra, točka 22), zato se določbe Pogodbe ES, ki se nanašajo na svobodo opravljanja storitev, uporabljajo za položaj, kot je ta iz postopka v glavni stvari.

21 Podjetje se v razmerju do države članice, v kateri ima sedež, lahko sklicuje na svobodo opravljanja storitev, če storitve ponuja prejemnikom iz druge države članice ali, na splošno, vedno, kadar ponudnik storitev ponuja storitve na ozemlju države članice, ki ni država njegovega sedeža (glej zlasti zgoraj navedeno sodbo Tankreederei I, točka 16 in navedena sodna praksa).

22 Sodišče je večkrat presodilo, da so nacionalni ukrepi, ki prepovedujejo ali ovirajo izvrševanje te svoboščine ali pa zmanjšujejo privlačnost izvrševanja te svoboščine, omejitve svobode opravljanja storitev (glej zlasti zgoraj navedeni sodbi Jobra, točka 19, in Tankreederei I, točka 15).

23 V obravnavanem primeru je treba ugotoviti, da lahko nacionalna določba, kot je ta iz postopka v glavni stvari, ki za prihodke od posojila, s katerim se financira nakup sredstva, pravica do uporabe katerega se prenese na družbo s sedežem v drugi državi članici, določa davčno ureditev, ki je manj ugodna od davčne ureditve za prihodke od posojila, s katerim se financira nakup sredstva, pravica do uporabe katerega se prenese na družbo s sedežem na nacionalnem ozemlju, podjetja, ki imajo možnost izkoristiti to davčno ugodnost, odvrača od opravljanja storitev, namenjenih za financiranje nakupa sredstev, pravica do uporabe katerih bo prenesena na gospodarske subjekte s sedežem v drugih državah članicah (glej v tem smislu zgoraj navedeni sodbi Jobra, točka 24, in Tankreederei I, točka 17).

24 Prav tako lahko ta določba ob upoštevanju tega, da lahko davčna ugodnost vpliva na stroške posojila, ki bremenijo posojilojemalca – kar je okoliščina, ki je bila sicer v obravnavani zadevi preučena, kot je razvidno iz točke 8 te sodbe – podjetja, ki želijo za nakup sredstev vzeti posojilo, odvrne od opravljanja storitev, v okviru katerih pride do prenosa pravice do uporabe teh sredstev, kot je to pri storitvi oddajanja v najem, za gospodarske subjekte s sedežem v drugih državah članicah.

25 Poleg tega, če ne more na podlagi te določbe pravice do uporabe na take gospodarske subjekte prenesti ne le podjetje, ki je za nakup sredstva vzelo posojilo, na podlagi katerega nastane pravica do davčne ugodnosti, temveč tudi nobena druga družba iz iste skupine, lahko ta določba te družbe odvrne tudi od opravljanja čezmejnih storitev, v okviru katerih pride do prenosa te pravice do uporabe.

26 Zato nacionalna določba, kot je ta iz postopka v glavni stvari, pomeni omejitev svobode opravljanja storitev v smislu člena 49 ES.

27 Navedena omejitev je dopustna samo, če jo upravičujejo nujni razlogi v splošnem interesu. Poleg tega pa mora biti v takem primeru uporaba te omejitve primerna za zagotovitev uresnitve zadevnega cilja in ne sme preseči tega, kar je potrebno za doseg tega cilja (zgoraj navedena sodba Tankreederei I, točka 19 in navedena sodna praksa).

28 Vendar v obravnavanem primeru ni take utemeljitve navedla niti belgijska vlada niti je ni predvidelo predložitveno sodišče.

29 Zato je treba na postavljeni vprašanji odgovoriti, da je treba člen 49 ES razlagati tako, da nasprotuje določbi države članice, kot je ta iz postopka v glavni stvari, ki določa, da je priznanje odbitka davka za prihodke od posojil, danih nekaterim družbam za nakup novih sredstev, ki se uporabljajo na nacionalnem ozemlju, pogojeno s tem, da družba, ki je za nakup tega sredstva pridobila posojilo, na podlagi katerega nastane pravica do odbitka davka, ali katera koli druga družba iz iste skupine ne prenese pravice do uporabe tega sredstva na tretjo osebo, ki ni članica te skupine s sedežem v tej državi članici.

Stroški

30 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (osmi senat) razsodilo:

?len 49 ES je treba razlagati tako, da nasprotuje dolo?bi dr?ave ?lanice, kot je ta iz postopka v glavni stvari, ki dolo?a, da je priznanje odbitka davka za prihodke od posojil, danih nekaterim dru?bam za nakup novih sredstev, ki se uporabljajo na nacionalnem ozemlju, pogojeno s tem, da dru?ba, ki je za nakup tega sredstva pridobila posojilo, na podlagi katerega nastane pravica do odbitka davka, ali katera koli druga dru?ba iz iste skupine ne prenese pravice do uporabe tega sredstva na tretjo osebo, ki ni ?lanica te skupine s sede?em v tej dr?avi ?lanici.

Podpisi

*Jezik postopka: francoš?ina.