ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

21. července 2011 *

Ve věci C-397/09,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Bundesfinanzhof (Německo) ze dne 27. května 2009, došlým Soudnímu dvoru dne 14. října 2009, v řízení

Scheuten Solar Technology GmbH

proti

Finanzamt Gelsenkirchen-Süd,

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

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

* Jednací jazyk: němčina.

generální advokátka: E. Sharpston,
vedoucí soudní kanceláře: K. Malacek, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 16. září 2010,

s ohledem na vyjádření předložená:

– za Scheuten Solar Technology GmbH K. von Brockem, Rechtsanwalt, a A. Küntscher, Steuerberaterin,

– za Finanzamt Gelsenkirchen-Süd R. Raschem, jako zmocněncem,

– za německou vládu J. Möllerem a C. Blaschkem, jako zmocněnci,

– za belgickou vládu M. Jacobs a J.-C. Halleuxem, jako zmocněnci,

– za dánskou vládu V. Pasternak Jørgensen a C. Vangem, jako zmocněnci,

– za estonskou vládu M. Linntam, jako zmocněnkyní,

– za italskou vládu G. Palmieri, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s S. Fiorentinem, avvocato dello Stato,

– za nizozemskou vládu C. Wissels a J. Langerem, jako zmocněnci,

– za portugalskou vládu L. Inez Fernandesem, jako zmocněncem,

– za švédskou vládu A. Falk a S. Johannesson, jako zmocněnkyněmi,

– za vládu Spojeného království L. Seeboruthem, jako zmocněncem,

– za Evropskou komisi R. Lyalem a W. Möllsem, jako zmocněnci,

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 společnosti 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, např. jako zástupce, správce majetku nebo zmocněnec.

[...]

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‘ rozumějí příjmy z pohledávek jakéhokoliv druhu, ať zajištěných či nezajištěných zástavním právem na nemovitosti a majících či nemajících právo účasti na zisku dlužníka, a zvláště, příjmy z cenných papírů a příjmy z obligací nebo dluhopisů, včetně prémií a výher, které se vážou k těmto cenným papírům, obligacím nebo dluhopisům. Penále za opožděnou platbu se za úroky nepovažuje;

[...]“

5 Článek 3 písm. b) uvedené směrnice stanoví:

„Pro účely této směrnice:

[…]

b) je společnost ‚přidruženou společností' jiné společnosti, pokud

i) první společnost drží na základním kapitálu druhé společnosti přímý podíl nejméně 25 %, nebo

ii) druhá společnost drží na základním kapitálu první společnosti přímý podíl nejméně 25 %, nebo

iii) třetí společnost drží na základním kapitálu první společnosti i na základním kapitálu druhé společnosti přímý podíl nejméně 25 %..

Podíly se musejí týkat pouze společností usazených na území Společenství.

[...]"

6 Článek 4 směrnice 2003/49 zní takto:

„1. Stát zdroje není povinen zajistit výhody plynoucí z této směrnice v následujících případech:

a) u plateb, jež se podle právních přepisů státu zdroje považují za rozdělování zisku nebo splácení kapitálu;

[...]

2. Pokud v důsledku zvláštních vztahů existujících mezi plátcem a skutečným vlastníkem úroků či licenčních poplatků nebo mezi jedním z nich a nějakou další osobou převyšuje hodnota úroků nebo licenčních poplatků částku, kterou by si plátce a skutečný vlastník sjednali, kdyby se v takovém vztahu nenacházeli, použije se tato směrnice pouze na tuto posledně zmíněnou částku."

Vnitrostátní právo

7 Podle § 2 zákona o dani z podnikání z roku 2002 (Gewerbesteuergesetz 2002, BGBl. 2002 I, s. 4167), ve znění použitelném na skutkový stav v původním řízení (dále jen „zákon o dani z podnikání"), veškeré podnikání, pokud je provozováno na území Německa, podléhá vedle daně z příjmu nebo korporační daně dani z podnikání.

8 Odstavce 1 a 2 uvedeného ustanovení zní takto:

„1. Každé podnikání provozované v Německu podléhá dani z podnikání. Za podnikání se považuje obchodní podnik ve smyslu zákona o dani z příjmu. 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 společnosti na akcie, společnosti 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 korporační dani […], zvýšený a snížený o částky uvedené v § 8 a § 9.“

11 Ustanovení § 8 zákona o dani z podnikání, nadepsaný „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 dočasnému 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 původním 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, připočítávají k základu pro výpočet daně z podnikání prvně 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 předběžným 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, připočítávají k základu pro výpočet daně z podnikání, které podléhá prvně uvedená společnost.

21 Nejprve je třeba uvést, že ve věci v původním řízení byla společnosti 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 odůvodnění 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 odůvodnění 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 věty uvozené spojkou „pokud" zakládá vztah mezi platbami takových úroků a licenčních poplatků v jednom členském státě a obdržením 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 odůvodnění 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 daňovou situaci věřitele 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 nepřiznat. 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 plátce 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 věřitele. 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 daňového 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 dotčené daně z podnikání spočívají v tom, že zisk z podnikání je nejprve stanoven podle ustanovení zákona o dani z příjmu a zákona o korporační dani a poté jsou určité částky buď připočteny, nebo odečteny jako daňové 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 daňové politiky každého členského státu.

34 Při neexistenci ustanovení upravujícího pravidla pro výpočet základu daně plátce úroků nemůže oblast působnosti čl. 1 odst. 1 sahat 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. června 2008, Burda (C-284/06, Sb. rozh. s. I-4571), neobsahují žádnou skutečnost, kterou by bylo možné účelně zohlednit v rámci výkladu čl. 1 odst. 1 směrnice 2003/49 v souvislosti s takovou vnitrostátní právní úpravou, o jakou se jedná v původním řízení. Ve věcech, v nichž byly vydány výše uvedené rozsudky, byla totiž skutečností vedoucí ke vzniku předmětné daňové povinnosti výplata zisku dceřinou společností mateřské společnosti. Naproti tomu platby úroků, o něž se jedná ve věci v původním řízení, nepředstavují skutečnost vedoucí ke vzniku daňové povinnosti. Ustanovení vnitrostátního práva dotčená v původním řízení se týkají pouze odpočitatelnosti takových plateb coby výdajů pro účely výpočtu základu daně z podnikání.

36 Z výše uvedeného vyplývá, že na první otázku je třeba odpovědět tak, že čl. 1 odst. 1 směrnice 2003/49 musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání ustanovení vnitrostátního daňového práva, podle kterého se úroky z úvěru, které zaplatila společnost usazená v jednom členském státě přidružené společnosti v jiném členském státě, připočítávají k základu pro výpočet daně z podnikání, které podléhá prvně uvedená společnost.

K druhé otázce

37 S ohledem na odpověď na první otázku není třeba odpovídat na otázku druhou.

K nákladům řízení

38 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 (třetí senát) rozhodl takto:

Článek 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 musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání ustanovení vnitrostátního daňového práva, podle kterého se úroky z úvěru, které zaplatila společnost usazená v jednom členském státě přidružené společnosti v jiném členském státě, připočítávají k základu pro výpočet daně z podnikání, které podléhá prvně uvedená společnost.

Podpisy.