WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 21 lipca 2011 r.*

W sprawie C-397/09

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Bundesfinanzhof (Niemcy) postanowieniem z dnia 27 maja 2009 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 14 października 2009 r., w postępowaniu:

Scheuten Solar Technology GmbH

przeciwko

Finanzamt Gelsenkirchen-Süd,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: K. Lenaerts, prezes izby, D. Šváby, R. Silva de Lapuerta (sprawozdawca), E. Juhász i T. von Danwitz, sędziowie,

* Język postępowania: niemiecki.

rzecznik generalny: E. Sharpston,
sekretarz: K. Malacek, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 16 września 2010 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu Scheuten Solar Technology GmbH przez K. von Brockego, Rechtsanwalt, i A. Küntscher, Steuerberaterin,

— w imieniu Finanzamt Gelsenkirchen-Süd przez R. Raschego, działającego w charakterze pełnomocnika,

— w imieniu rządu niemieckiego przez J. Möllera i C. Blaschkego, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu belgijskiego przez M. Jacobs i J.C. Halleux'go, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu duńskiego przez V. Pasternak Jørgensen i C. Vanga, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu estońskiego przez M. Linntam, działającą w charakterze pełnomocnika,

— w imieniu rządu włoskiego przez G. Palmieri, działającą w charakterze pełnomocnika, wspieraną przez S. Fiorentina, avvocato dello Stato,

— w imieniu rządu niderlandzkiego przez C. Wissels i J. Langera, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu portugalskiego przez L. Ineza Fernandesa, działającego w charakterze pełnomocnika,

— w imieniu rządu szwedzkiego przez A. Falk i S. Johannesson, działające w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez L. Seeborutha, działającego w charakterze pełnomocnika,

— w imieniu Komisji Europejskiej przez R. Lyala i W. Möllsa, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 12 maja 2011 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 1 dyrektywy Rady 2003/49/WE z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązanymi spółkami różnych państw członkowskich (Dz.U. L 157, s. 49).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu między Scheuten Solar Technology GmbH (zwaną dalej „SST") a Finanzamt Gelsenkirchen-Süd (zwanym dalej „Finanzamt") w przedmiocie określenia kwoty stanowiącej podstawę wymiaru podatku od działalności gospodarczej.

Ramy prawne

Prawo Unii Europejskiej

3 Artykuł 1 dyrektywy 2003/49 stanowi:

„1. Odsetki lub należności licencyjne powstające w państwie członkowskim są zwolnione z wszelkich podatków nałożonych na te płatności w tym państwie przez potrącenie u źródła lub przez naliczenie, pod warunkiem że właściciel [wierzyciel z tytułu] odsetek lub należności licencyjnych jest spółką innego państwa członkowskiego lub stałym zakładem spółki państwa członkowskiego znajdującym się w innym państwie członkowskim.

2. Płatność dokonaną przez spółkę państwa członkowskiego lub przez zakład stały znajdujący się w innym państwie członkowskim uznaje się za powstałą w tym państwie członkowskim, zwanym dalej »państwem źródła«.

[…]

4. Spółkę państwa członkowskiego uznaje się za właściciela [wierzyciela z tytułu] odsetek lub należności licencyjnych tylko wtedy, gdy otrzymuje ona te płatności dla własnej korzyści [we własnym imieniu] i nie jako pośrednik, taki jak przedstawiciel, powiernik lub upoważniony sygnatariusz, na rzecz innych osób.

[…]

7. Niniejszy artykuł stosuje się tylko, jeżeli spółka, która jest płatnikiem, lub spółka, której zakład stały jest uznany za płatnika odsetek lub należności licencyjnych, jest spółką powiązaną ze spółką, która jest właścicielem tych płatności lub której zakład stały jest uznawany za właściciela [wierzyciela z tytułu] tych odsetek lub należności licencyjnych.

[…]

10. Państwo członkowskie ma możliwość niestosowania niniejszej dyrektywy do spółki innego państwa członkowskiego lub do zakładu stałego spółki innego państwa członkowskiego w sytuacji, gdy warunki określone w art. 3 lit. b) nie zostały utrzymane przez nieprzerwany okres przynajmniej dwóch lat.

[…]".

4 Artykuł 2 tej dyrektywy przewiduje:

„Do celów niniejszej dyrektywy:

a) pojęcie »odsetki« oznacza przychód z wszelkiego rodzaju roszczeń [wierzytelności], zabezpieczonych hipoteką lub nie, oraz uprawniających lub nie do udziału w zyskach dłużnika, w szczególności przychód z papierów wartościowych oraz przychód z obligacji, łącznie z premiami oraz nagrodami związanymi z takimi papierami wartościowymi, obligacjami; kary [za] opóźnienia w płatnościach nie są uznawane za odsetki;

[…]".

5 Artykuł 3 lit. b) omawianej dyrektywy stanowi:

„Dla celów niniejszej dyrektywy:

[…]

b) spółka jest »spółką powiązaną« z drugą spółką, jeżeli przynajmniej:

i) pierwsza spółka ma bezpośredni minimalny udział w wysokości 25% w kapitale drugiej spółki, lub

ii) druga spółka ma bezpośredni minimalny udział w wysokości 25% w kapitale pierwszej spółki, lub

iii) trzecia spółka ma bezpośredni minimalny udział w wysokości 25% zarówno w kapitale pierwszej, jak i drugiej spółki.

Udziały w kapitale muszą odnosić się tylko do spółek mających siedzibę na terytorium Wspólnoty.

[…]”.

6 Artykuł 4 dyrektywy 2003/49 jest sformułowany następująco:

„1. Państwo źródła nie jest zobowiązane do zapewnienia korzyści wynikających z niniejszej dyrektywy w następujących przypadkach:

a) płatności, które są uznawane za podział zysków lub jako zwrot kapitału zgodnie z prawem państwa źródła;

[…]

2. W przypadku gdy z powodu szczególnych powiązań między płatnikiem a właścicielem [wierzycielem z tytułu] odsetek lub należności licencyjnych, lub między jednym z nich a osobą trzecią, kwota odsetek lub należności licencyjnych przekracza kwotę, która mogłaby być zaakceptowana [uzgodniona] przez płatnika oraz właściciela [adresata] tych płatności w przypadku braku takiego powiązania, przepisy niniejszej dyrektywy stosuje się tylko do tej ostatniej kwoty […]".

Prawo krajowe

7 Zgodnie z § 2 Gewerbesteuergesetz 2002 (ustawy z 2002 r. o podatku od działalności gospodarczej, BGBl. 2002 I, s. 4167), w brzmieniu mającym zastosowanie do okoliczności faktycznych sprawy przed sądem odsyłającym (zwanej dalej „ustawą o podatku od działalności gospodarczej"), każdy rodzaj działalności przemysłowej i handlowej, poza podatkiem dochodowym, podlega podatkowi od działalności gospodarczej, jeżeli działalność ta jest prowadzona na terytorium kraju.

8 Ustępy 1 i 2 tego paragrafu są sformułowane następująco:

„1. Podatkowi od działalności gospodarczej podlega wszelka stała działalność gospodarcza, jeżeli jest prowadzona w kraju. Pod pojęciem działalności gospodarczej należy rozumieć przedsiębiorstwo prowadzące działalność gospodarczą w rozumieniu ustawy o podatku od działalności gospodarczej. Działalność gospodarcza jest prowadzona w kraju, o ile jest dla niej utrzymywany zakład w kraju lub na statku handlowym wpisanym do krajowego rejestru statków.

2. Za działalność gospodarczą zawsze i w pełnym zakresie uważa się działalność spółek kapitałowych (spółek akcyjnych, spółek komandytowo-akcyjnych, spółek z ograniczoną odpowiedzialnością) […]".

9 Paragraf 6 tej ustawy stanowi, że podstawę opodatkowania podatkiem od działalności gospodarczej stanowi zysk z działalności.

10 Zysk z działalności zdefiniowany został w § 7 zdanie pierwsze tej ustawy w sposób następujący:

„Zysk z działalności to zysk ustalany zgodnie z przepisami ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych lub ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych […], powiększony i pomniejszony o kwoty określone w §§ 8 i 9".

11 Paragraf 8 ustawy o podatku od działalności gospodarczej, zatytułowany „ponowne doliczenie", stanowi:

„Do zysku z działalności ponownie dolicza się następujące kwoty, o ile zostały one odliczone przy ustalaniu zysku:

1. połowę opłat z tytułu zobowiązań, które mają gospodarczy związek z założeniem lub nabyciem przedsiębiorstwa (części przedsiębiorstwa) lub udziału w przedsiębiorstwie bądź z rozszerzeniem lub ulepszeniem przedsiębiorstwa lub też nie mają na celu jedynie tymczasowego powiększenia kapitału obrotowego".

12 Paragraf 10a ustawy o podatku od działalności gospodarczej stanowi, że w odniesieniu do podstawy opodatkowania podatkiem od działalności gospodarczej straty mogą być odliczone od zysku ustalonego zgodnie z § 8 tej ustawy.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

13 SST jest spółką z ograniczoną odpowiedzialnością prawa niemieckiego, z siedzibą w Gelsenkirchen. Jej jedynym udziałowcem jest Scheuten Solar Systems BV, spółka z ograniczoną odpowiedzialnością prawa niderlandzkiego, z siedzibą w Venlo (Niderlandy).

14 Między dniem 27 sierpnia 2003 r. a dniem 1 grudnia 2004 r. SST, na podstawie kolejnych umów, otrzymała od swojej spółki dominującej pożyczki w łącznej kwocie 5 180 000 EUR. W związku z tymi pożyczkami SST wypłaciła swojej spółce dominującej w 2004 r. kwotę 154 584 EUR z tytułu odsetek. SST odliczyła tę kwotę od zysku, jako koszt prowadzenia działalności.

15 Finanzamt w decyzji w sprawie określenia podstawy wymiaru podatku od działalności gospodarczej za rok 2004, wydanej na podstawie § 8 pkt 1 ustawy o podatku od działalności gospodarczej, uznał jednak, że SST miała prawo odliczyć od zysku jedynie 50% kwoty wspomnianych odsetek, w związku z czym połowa z kwoty 154 584 EUR została doliczona do zysku z działalności SST.

16 Spółka wniosła skargę na tę decyzję Finanzamt, twierdząc, że doliczenie połowy kwoty odsetek stanowi opodatkowanie sprzeczne z art. 1 ust. 1 dyrektywy 2003/49.

17 Wyrokiem z dnia 22 lutego 2008 r. Finanzgericht Münster oddalił skargę.

18 SST wniosła „Revision" od tego wyroku do Bundesfinanzhof.

19 Bundesfinanzhof, wobec wątpliwości co do zgodności odpowiednich przepisów prawa krajowego z przepisami dyrektywy 2003/49, postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 1 ust. 1 dyrektywy 2003/49 stoi na przeszkodzie uregulowaniu, zgodnie z którym odsetki od pożyczki zapłacone przez spółkę państwa członkowskiego na rzecz spółki powiązanej innego państwa członkowskiego zostają doliczone do podstawy opodatkowania podatkiem od działalności gospodarczej tej pierwszej spółki?

2) W razie odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze: czy art. 1 ust. 10 dyrektywy 2003/49 należy interpretować w ten sposób, że państwa członkowskie mogą nie zastosować tej dyrektywy również wtedy, gdy w chwili zapłaty odsetek przesłanki uznania spółki za powiązaną określone w art. 3 lit. b) dyrektywy 2003/49 nie były jeszcze spełnione w ciągu nieprzerwanego okresu co najmniej dwóch lat?

Czy w takiej sytuacji państwa członkowskie mogą powoływać się w stosunku do spółki dokonującej zapłaty bezpośrednio na art. 1 ust. 10 dyrektywy 2003/49?".

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

20 Kierując to pytanie, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 1 ust. 1 dyrektywy 2003/49 należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie stosowaniu przepisu krajowego prawa podatkowego, zgodnie z którym odsetki od kwoty pożyczki, wypłacane przez spółkę z siedzibą w państwie członkowskim powiązanej z nią spółce z siedzibą w innym państwie członkowskim, wlicza się do podstawy opodatkowania podatkiem od działalności gospodarczej, któremu podlega ta pierwsza spółka.

21 Należy przede wszystkim stwierdzić, że w sprawie przed sądem odsyłającym SST została opodatkowania podatkiem od działalności gospodarczej w zakresie zysku z działalności. Określając podstawę opodatkowania tym podatkiem, Finanzamt ponownie

doliczył do zysku SST połowę odsetek wypłaconych przez tę spółkę jej spółce dominującej z siedzibą w Niderlandach.

22 Zdaniem SST doliczenie to oznacza objęcie jej podatkiem, w związku z czym uregulowania krajowe mające zastosowanie w sprawie prowadzą do faktycznego podwójnego opodatkowania odsetek, w sposób sprzeczny z art. 1 ust. 1 dyrektywy 2003/49. Natomiast pozostali uczestnicy postępowania, którzy przedstawili Trybunałowi uwagi, uważają, że uregulowania te nie wchodzą w zakres zastosowania wspomnianego przepisu dyrektywy i proponują w związku z tym udzielić na postawione pytanie odpowiedzi przeczącej.

23 W tej sytuacji zadaniem Trybunału będzie określenie zakresu zastosowania tego przepisu.

24 Należy zauważyć, iż jak wynika z motywów 2–4 dyrektywy 2003/49, ma ona na celu wyeliminowanie podwójnego opodatkowania odsetek i należności licencyjnych przekazywanych między powiązanymi spółkami z różnych państw członkowskich oraz poddanie tych płatności jednemu podatkowi w jednym państwie członkowskim. Zgodnie z tymi motywami zniesienie wszelkiego opodatkowania tych płatności w państwie członkowskim, z którego pochodzą, stanowi najlepszy sposób osiągnięcia równego traktowania podatkowego transakcji krajowych i transakcji transgranicznych.

25 Zakres zastosowania dyrektywy 2003/49, określony w jej art. 1 ust. 1, obejmuje wobec tego zwolnienie z podatku odsetek i należności licencyjnych wypłaconych w państwie członkowskim źródła, jeżeli wierzycielem z tytułu tych płatności jest spółka z siedzibą w innym państwie członkowskim lub stały zakład mieszczący się w innym państwie członkowskim, a należący do spółki z jednego z państw członkowskich.

26 Celem zasady ustanowionej w tym przepisie jest zwolnienie wierzyciela z tytułu odsetek lub należności licencyjnych powstałych w innym państwie członkowskim niż państwo siedziby tego wierzyciela z wszelkich podatków w państwie członkowskim źródła tych płatności. Brzmienie art. 1 ust. 1 dyrektywy 2003/49, posługując się sformułowaniem „pod warunkiem", ustanawia bowiem związek między wypłatą takich odsetek lub należności licencyjnych w jednym państwie członkowskim a ich otrzymaniem w innym państwie członkowskim.

27 Artykuł 2 lit. a) dyrektywy 2003/49 definiuje odsetki jako „przychód z wszelkiego rodzaju wierzytelności". Tylko rzeczywisty wierzyciel może zaś otrzymywać odsetki stanowiące przychód z takich wierzytelności.

28 Zatem art. 1 ust. 1 dyrektywy 2003/49, w świetle motywów 2–4 tej dyrektywy, ma na celu unikanie podwójnego opodatkowania transgranicznej wypłaty odsetek, poprzez zakaz opodatkowania odsetek w państwie członkowskim źródła w sposób obciążający wierzyciela. Omawiany przepis dotyczy więc wyłącznie sytuacji podatkowej wierzyciela z tytułu tych odsetek.

29 Trzeba dodać, że taką wykładnię art. 1 ust. 1 dyrektywy 2003/49 wspiera ust. 10 tego artykułu, który pozwala państwom członkowskim, w pewnych okolicznościach, nie stosować zwolnienia przewidzianego w ust. 1. Podmioty, wobec których art. 1 ust. 10 może znaleźć zastosowanie, zostały tam określone jako „spółka innego państwa członkowskiego lub zakład stały spółki innego państwa członkowskiego". Nie ma tam natomiast żadnej wzmianki o wypłacającym odsetki. Z wyjątku tego wynika więc, że dotyczy on wierzyciela z tytułu odsetek lub należności licencyjnych, a nie podmiotu zobowiązanego do ich zapłaty.

30 Tymczasem uregulowania krajowe tego rodzaju, jak w sprawie przed sądem krajowym, nie prowadzą do obniżenia przychodu wierzyciela. Nie obejmują bowiem odsetek podatkiem, który obciążałby wierzyciela uprawnionego do ich otrzymania. Omawiane uregulowania dotyczą wyłącznie określenia podstawy opodatkowania podatkiem od działalności gospodarczej, któremu podlega zobowiązany do zapłaty odsetek.

31 Trzeba w tej kwestii podkreślić, że sposób obliczania podstawy opodatkowania zobowiązanego do zapłaty odsetek i elementy, na których wyliczenie to jest oparte, w tym wzięcie pod uwagę niektórych wydatków, nie wchodzą w zakres zastosowania art. 1 ust. 1 dyrektywy 2003/49.

32 W odniesieniu do uregulowań będących przedmiotem sprawy przed sądem krajowym należy stwierdzić, że szczególny charakter omawianego podatku od działalności gospodarczej polega na określeniu w pierwszej kolejności zysku z działalności zgodnie z przepisami ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych lub od osób fizycznych oraz doliczeniu lub odliczeniu następnie określonych kwot. Doliczenie może dotyczyć jedynie kwot odliczonych uprzednio na etapie wyliczania zysku.

33 Przepisy prawa krajowego dotyczące podstawy opodatkowania zobowiązanego do zapłaty odsetek, jak zasady odliczania pewnych wydatków i ich charakter, uzależnione są od szczególnych decyzji legislacyjnych wynikających z polityki podatkowej poszczególnych państw członkowskich.

34 Stąd, w braku przepisu regulującego zasady określania podstawy opodatkowania zobowiązanego do zapłaty odsetek, zakresu zastosowania art. 1 ust. 1 dyrektywy 2003/49 nie można rozciągać poza zwolnienie przewidziane w tym przepisie.

35 Wreszcie w kwestii ewentualnego znaczenia dla sprawy orzecznictwa Trybunału dotyczącego dyrektywy Rady 90/435/EWG z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (Dz.U. L 225, s. 6) wystarczy zauważyć, jak uczynił to rzecznik generalny w pkt 45–49 opinii, że w wyrokach z dnia 4 października 2001 r. w sprawie C-294/99 Athinaïki Zythopoïa, Rec. s. I-6797, oraz z dnia 26 czerwca 2008 r. w sprawie C-284/06 Burda, Zb.Orz. s. I-4571, brak stwierdzeń pomocnych przy interpretacji art. 1 ust. 1 dyrektywy 2003/49 w związku z uregulowaniami krajowymi tego rodzaju, jak w sprawie przed sądem odsyłającym. W sprawach, w których zapadły wymienione wyroki, czynnikiem powodującym powstanie zobowiązania podatkowego była bowiem wypłata zysku przez spółkę zależną spółce dominującej. Natomiast wypłata odsetek, co jest przedmiotem sprawy przed sądem krajowym, nie powoduje powstania zobowiązania podatkowego. Omawiane w tej sprawie przepisy prawa krajowego dotyczą jedynie możliwości odliczenia takiej wypłaty, jako wydatku, przy określaniu podstawy opodatkowania podatkiem od działalności gospodarczej.

36 W związku z powyższymi rozważaniami na pierwsze pytanie prejudycjalne trzeba udzielić odpowiedzi, iż art. 1 ust. 1 dyrektywy 2003/49 należy interpretować w ten sposób, że nie stoi on na przeszkodzie stosowaniu przepisu krajowego prawa podatkowego, zgodnie z którym odsetki od kwoty pożyczki, wypłacane przez spółkę z siedzibą w państwie członkowskim powiązanej z nią spółce z siedzibą w innym państwie członkowskim, wlicza się do podstawy opodatkowania podatkiem od działalności gospodarczej, któremu podlega ta pierwsza spółka.

W przedmiocie pytania drugiego

37 Zważywszy na odpowiedź udzieloną na pierwsze pytanie prejudycjalne, nie ma potrzeby udzielania odpowiedzi na pytanie drugie.

W przedmiocie kosztów

38 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (trzecia izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 1 ust. 1 dyrektywy Rady 2003/49/WE z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązanymi spółkami różnych państw członkowskich należy interpretować w ten sposób, że nie stoi on na przeszkodzie stosowaniu przepisu krajowego prawa podatkowego, zgodnie z którym odsetki od kwoty pożyczki, wypłacane przez spółkę z siedzibą w państwie członkowskim powiązanej z nią spółce z siedzibą w innym państwie członkowskim, wlicza się do podstawy opodatkowania podatkiem od działalności gospodarczej, któremu podlega ta pierwsza spółka.

Podpisy