ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)

z 21. júla 2011 *

Vo veci C-397/09,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Bundesfinanzhof (Nemecko) z 27. mája 2009 a doručený Súdnemu dvoru 14. októbra 2009, ktorý súvisí s konaním:

Scheuten Solar Technology GmbH

proti

Finanzamt Gelsenkirchen-Süd,

SÚDNY DVOR (tretia komora),

v zložení: predseda tretej komory K. Lenaerts, sudcovia D. Šváby, R. Silva de Lapuerta (spravodajkyňa), E. Juhász a T. von Danwitz,

* Jazyk konania: nemčina.

generálna advokátka: E. Sharpston,
tajomník: K. Malaček, referent,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní zo 16. septembra 2010,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— Scheuten Solar Technology GmbH, v zastúpení: K. von Brocke, Rechtsanwalt, a A. Küntscher, Steuerberaterin,

— Finanzamt Gelsenkirchen-Süd, v zastúpení: R. Rasche, splnomocnený zástupca,

— nemecká vláda, v zastúpení: J. Möller a C. Blaschke, splnomocnení zástupcovia,

— belgická vláda, v zastúpení: M. Jacobs a J.-C. Halleux, splnomocnení zástupcovia,

— dánska vláda, v zastúpení: V. Pasternak Jørgensen a C. Vang, splnomocnení zástupcovia,

— estónska vláda, v zastúpení: M. Linntam, splnomocnená zástupkyňa,

— talianska vláda, v zastúpení: G. Palmieri, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci S. Fiorentino, avvocato dello Stato,

— holandská vláda, v zastúpení: C. Wissels a J. Langer, splnomocnení zástupcovia,

— portugalská vláda, v zastúpení: L. Inez Fernandes, splnomocnený zástupca,

— švédska vláda, v zastúpení: A. Falk a S. Johannesson, splnomocnené zástupkyne,

— vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: L. Seeboruth, splnomocnený zástupca,

— Európska komisia, v zastúpení: R. Lyal a W. Mölls, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 12. mája 2011,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 1 smernice Rady 2003/49/ES z 3. júna 2003 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom na výplaty úrokov a licenčných poplatkov medzi združenými spoločnosťami rôznych členských štátov (Ú. v. EÚ L 157, s. 49; Mim. vyd. 09/001, s. 380).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou Scheuten Solar Technology GmbH (ďalej len „SST“) a Finanzamt Gelsenkirchen-Süd (ďalej len „Finanzamt“) o určenie sumy slúžiacej ako základ na výpočet dane z podnikania.

Právny rámec

Právo Únie

3 Článok 1 smernice 2003/49 stanovuje:

„1. Výplaty úrokov a licenčných poplatkov vznikajúce v členskom štáte sú oslobodené od akýchkoľvek daní ukladaných na uvedené výplaty v uvedenom štáte či už zrážkou zo základu, alebo vyrubením za podmienky, že vlastník požitkov v podobe úrokov a licenčných poplatkov je spoločnosť ďalšieho členského štátu alebo trvalý podnik spoločnosti niektorého členského štátu [alebo v ďalšom členskom štáte umiestnený trvalý podnik patriaci spoločnosti členského štátu – *neoficiálny preklad*].

2. Výplata vykonaná spoločnosťou alebo členským štátom [vykonaná spoločnosťou členského štátu – *neoficiálny preklad*], alebo trvalým podnikom sídliacim v ďalšom členskom štáte sa považuje za výplatu, ktorá vznikla v uvedenom členskom štáte, ďalej len ‚štát pôvodu'.

…

4. Spoločnosť niektorého členského štátu sa považuje za vlastníka požitkov v podobe úrokov alebo licenčných poplatkov iba vtedy, ak uvedené poplatky prijíma vo svoj vlastný prospech, a nie ako sprostredkovateľ za inú osobu, akým je zástupca, poverenec alebo splnomocnenec.

…

7. Tento článok sa uplatňuje iba vtedy, ak spoločnosť, ktorá je platcom úrokov a licenčných poplatkov, alebo spoločnosť, ktorej trvalý podnik sa považuje za platcu úrokov a licenčných poplatkov, je združenou spoločnosťou spoločnosti, ktorá je vlastníkom požitkov alebo ktorej trvalý podnik sa považuje za vlastníka požitkov v podobe uvedených úrokov alebo licenčných poplatkov.

…

10. Členský štát má možnosť neuplatňovať túto smernicu na spoločnosť iného členského štátu alebo na trvalý podnik spoločnosti iného členského štátu za okolností, keď podmienky stanovené v článku 3 písm. b) nie sú dodržané počas neprerušeného obdobia v trvaní najmenej dvoch rokov.

…“

4 Článok 2 tejto smernice stanovuje:

„Na účely tejto smernice:

a) termín ‚úroky‘ označuje príjem z pohľadávok každého druhu, bez ohľadu na to, či sú zabezpečené hypotékou, alebo nie a či zahrňujú podiel na dlžníkových ziskoch, alebo nie, a najmä príjem z cenných papierov a príjem z dlhopisov alebo obligácií, vrátane prémií a ziskov spojených s takýmito cennými papiermi, dlhopismi alebo obligáciami; penále za oneskorené výplaty sa nepovažujú za úroky;

…“

5 Článok 3 písm. b) uvedenej smernice stanovuje:

„Na účely tejto smernice:

…

b) spoločnosť je ‚združenou spoločnosťou' druhej spoločnosti, ak prinajmenšom:

i) prvá spoločnosť má bezprostredný minimálny podiel 25 % na kapitále druhej spoločnosti alebo

ii) druhá spoločnosť má bezprostredný minimálny podiel 25 % na kapitále prvej spoločnosti, alebo

iii) tretia spoločnosť má bezprostredný minimálny podiel 25 % tak na kapitále prvej spoločnosti, ako aj na kapitále druhej spoločnosti.

Podiely musia zahrňovať iba spoločnosti, ktoré sídlia na území Spoločenstva.

…"

6 Článok 4 smernice 2003/49 znie takto:

„1. Štát pôvodu nie je povinný zabezpečiť prospechy tejto smernice v týchto prípadoch:

a) výplaty, ktoré sa považujú za rozdeľovanie ziskov alebo splácanie kapitálu na základe práva štátu pôvodu;

…

2. Ak z dôvodu zvláštneho vzťahu medzi platcom a vlastníkom požitku v podobe úrokov alebo licenčných poplatkov alebo medzi jedným z nich a niektorou inou osobou čiastka úrokov alebo licenčných poplatkov presahuje čiastku, ktorá by bola bývala dohodnutá platcom a vlastníkom požitkov v neprítomnosti takéhoto vzťahu, ustanovenia tejto smernice sa uplatňujú iba na túto druhú čiastku, ak takáto čiastka jestvuje."

Vnútroštátne právo

7 Podľa § 2 zákona o dani z podnikania z roku 2002 (Gewerbesteuergesetz 2002, BGBl. 2002 I, s. 4167) v znení uplatniteľnom na skutkový stav vo veci samej, (ďalej len „zákon o dani z podnikania"), každá podnikateľská činnosť podlieha okrem dani z príjmu fyzických alebo právnických osôb aj dani z podnikania, pokiaľ sa vykonáva na území Nemecka.

8 Odseky 1 a 2 tohto paragrafu znejú:

„1. Dani z podnikania podlieha každé podnikanie vykonávané v Nemecku. Za podnikanie sa považuje obchodný podnik v zmysle zákona o dani z príjmov. Podnikanie sa vykonáva v Nemecku, ak sa prevádzkareň na jeho vykonávanie nachádza na území Nemecka alebo na palube obchodnej lode, ktorá je zaregistrovaná v Nemecku.

2. Za podnikanie sa vždy a v celom rozsahu považuje činnosť kapitálových spoločností (akciové spoločnosti, komanditné spoločnosti na akcie, spoločnosti s ručením obmedzeným)…“

9 Podľa § 6 tohto zákona základom na výpočet dane z podnikania je zisk z podnikania daňovníka.

10 V § 7 prvej vete tohto zákona sa vymedzuje zisk z podnikania takto:

„Zisk z podnikania je zisk z podnikateľskej činnosti zistený podľa ustanovení zákona o dani z príjmov alebo zákona o dani z príjmov právnických osôb…, zvýšený a znížený o sumy uvedené v § 8 a § 9.“

11 § 8 zákona o dani z podnikania s názvom „Opätovné pripočítanie“ stanovuje:

„K zisku z podnikania (§ 7) sa znova pripočítajú tieto sumy, pokiaľ boli odpočítané pri zisťovaní zisku:

1. polovica príjmov z pohľadávok, ktoré hospodársky súvisia so založením alebo nadobudnutím podniku (časti podniku) alebo podielu v podniku, s rozšírením alebo zlepšením podniku, alebo slúžia na zvýšenie obchodného imania, ktoré nie je len dočasné.“

12 § 10a uvedeného zákona uvádza, že na stanovenie základu dane z podnikania sa od zisku zisteného podľa § 8 zákona o dani z podnikania odpočíta strata.

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

13 SST je spoločnosť s ručením obmedzeným založená podľa nemeckého práva, ktorá je usadená v Gelsenkirchene. Jej 100 %-ným akcionárom je Scheuten Solar Systems BV, holandská spoločnosť s ručením obmedzeným usadená vo Venlo (Holandsko).

14 V období od 27. augusta 2003 do 1. decembra 2004 spoločnosť SST na základe viacerých zmlúv postupne získala od materskej spoločnosti úvery v celkovej výške 5 180 000 eur. Spoločnosť SST zaplatila v roku 2004 za tieto úvery materskej spoločnosti úroky vo výške 154 584 eur. Spoločnosť SST od svojho zisku odpočítala túto sumu ako prevádzkové náklady.

15 Finanzamt vo svojom rozhodnutí o určení sumy slúžiacej ako základ na výpočet dane z podnikania za rok 2004, prijatom podľa § 8 bodu 1 zákona o dani z podnikania, stanovil, že spoločnosť SST mohla od dosiahnutého zisku odpočítať len 50 % zo sumy daných úrokov, pričom polovica zo sumy 154 584 eur bola pripočítaná k zisku, ktorý dosiahla z podnikania.

16 Spoločnosť SST podala proti uvedenému rozhodnutiu Finanzamt žalobu, v ktorej tvrdila, že pripočítanie polovice sporných úrokov predstavuje zdanenie, ktoré je v rozpore s článkom 1 ods. 1 smernice 2003/49.

17 Rozsudkom z 22. februára 2008 Finanzgericht Münster uvedenú žalobu zamietol.

18 Spoločnosť SST podala proti uvedenému rozsudku opravný prostriedok „Revision" na Bundesfinanzhof.

19 Keďže Bundesfinanzhof pochybuje o súlade príslušných ustanovení vnútroštátneho práva s ustanoveniami smernice 2003/49 rozhodol konanie prerušiť a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Je právna úprava, podľa ktorej sa úroky z úveru, ktoré zaplatila spoločnosť jedného členského štátu združenej spoločnosti iného členského štátu, započítajú do základu dane z podnikania prvej spoločnosti, v rozpore s článkom 1 ods. 1 smernice 2003/49…?

2. V prípade, že odpoveď na prvú otázku bude kladná: Má sa článok 1 ods. 10 smernice 2003/49… vykladať v tom zmysle, že členské štáty majú možnosť neuplatniť túto smernicu aj v prípade, že podmienky existencie združenej spoločnosti uvedené v článku 3 písm. b) tejto smernice neboli ešte v čase výplaty úrokov splnené počas neprerušeného obdobia v trvaní najmenej dvoch rokov?

Môžu sa členské štáty v tomto prípade odvolávať voči spoločnosti, ktorá vyplatila úroky, priamo na článok 1 ods. 10 smernice 2003/49…?“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke

20 Vnútroštátny súd sa touto otázkou v podstate pýta, či článok 1 ods. 1 smernice 2003/49 sa má vykladať v tom zmysle, že mu odporuje vnútroštátne daňové ustanovenie, podľa ktorého úroky z úveru, ktoré zaplatila spoločnosť usadená v jednom členskom štáte združenej spoločnosti umiestnenej v inom členskom štáte, sa započítajú do základu dane z podnikania, ktorej podlieha prvá uvedená spoločnosť.

Na účely zjednotenie znenia otázky a podanej odpovede.

21 Najprv treba uviesť, že zisk spoločnosti SST, ktorá bola vo veci samej zdanená daňou z podnikania, pochádzal z podnikateľskej činnosti. Finanzamt v súlade dotknutou vnútroštátnou právnou úpravou vo veci samej pri určení základu tejto dane pripočítal

k zisku spoločnosti SST polovicu úrokov, ktoré táto spoločnosť zaplatila svojej materskej spoločnosti usadenej v Holandsku.

22 Podľa spoločnosti SST tento výpočet sa rovná zdaneniu, pričom dotknutá vnútroštátna právna úprava vo veci samej vytvára dvojité zdanenie hospodárskych záujmov, čo je nezlučiteľné s článkom 1 ods. 1 smernice 2003/49. Všetky ostatné dotknuté subjekty, ktoré predložili pripomienky Súdnemu dvoru, sa naopak domnievajú, že táto právna úprava nespadá do pôsobnosti uvedeného ustanovenia, a navrhujú preto na položenú otázku odpovedať záporne.

23 Za týchto okolností musí Súdny dvor vymedziť pôsobnosť uvedeného ustanovenia.

24 Treba uviesť, že z odôvodnení č. 2 až 4 smernice 2003/49 vyplýva, že jej cieľom je odstrániť dvojité zdaňovanie výplat úrokov a licenčných poplatkov medzi združenými spoločnosťami rôznych členských štátov a zdaniť tieto výplaty iba raz v jednom členskom štáte. V zmysle uvedených odôvodnení zrušenie zdaňovania týchto výplat v členskom štáte, z ktorého tieto výplaty pochádzajú, je najvhodnejším prostriedkom na zabezpečenie rovnosti daňového zaobchádzania s vnútroštátnymi a cezhraničnými transakciami.

25 Pôsobnosť smernice 2003/49, tak ako je vymedzená v jej článku 1 ods. 1, sa týka oslobodenia výplaty úrokov a licenčných poplatkov vznikajúcich v členskom štáte pod podmienkou, že ich príjemca je spoločnosť usadená v inom členskom štáte alebo v inom členskom štáte umiestnený trvalý podnik patriaci spoločnosti členského štátu.

26 Cieľom pravidla uvedeného v tomto ustanovení je zabezpečiť, aby príjemca úrokov a licenčných poplatkov, ktoré vznikli v inom členskom štáte, ako je členský štát, kde je usadený, bol oslobodený od daní v členskom štáte pôvodu týchto úrokov a poplatkov. Znenie článku 1 ods. 1 smernice 2003/49 totiž použitím podmieňovacieho spojenia „za podmienky" vytvára väzbu medzi vyplácaním týchto úrokov a licenčných poplatkov v jednom členskom štáte a príjemcom, ktorý ich prijíma v inom členskom štáte.

27 V tejto súvislosti článok 2 písm. a) smernice 2003/49 definuje tieto úroky ako „príjem z pohľadávok každého druhu". Preto len skutočný príjemca môže poberať úroky, ktoré predstavujú príjem z týchto pohľadávok.

28 Z vyššie uvedeného vyplýva, že cieľom článku 1 ods. 1 smernice 2003/49 v spojení s jej odôvodneniami č. 2 až 4 je zabrániť dvojitému právnemu zdaňovaniu cezhraničných výplat úrokov prostredníctvom zákazu zdanenia v členskom štáte pôvodu na ťarchu ich skutočných príjemcov. Uvedené ustanovenie sa preto týka výlučne daňovej situácie veriteľa úrokov.

29 Treba doplniť, že uvedený výklad článku 1 ods. 1 smernice 2003/49 podporuje jeho odsek 10, ktorý za určitých podmienok oprávňuje členské štáty nepriznať oslobodenie stanovené v odseku 1 tohto článku. Subjekty, na ktoré sa môže aplikovať článok 1 ods. 10 tejto smernice, sú vymedzené ako „spoločnosť iného členského štátu alebo… trvalý podnik spoločnosti iného členského štátu". V tomto ustanovení sa neuvádza nijaký odkaz na platcu úrokov. Z tohto derogačného systému teda vyplýva, že sa vzťahuje na príjemcu úrokov alebo licenčných poplatkov v inom členskom štáte, a nie na dlžníka týchto úrokov alebo poplatkov.

30 Taká vnútroštátna právna úprava ako vo veci samej nevedie k zníženiu príjmov veriteľa. Úroky vyplácané príjemcovi mu nijako nezdaňuje. Predmetná právna úprava sa týka len určenia základu dane z podnikania, ktorej v danom prípade podlieha dlžník platiaci úroky.

31 V tejto súvislosti je potrebné zdôrazniť, že spôsob výpočtu základu dane platiteľa úrokov a skutočnosti, ktoré sa na tento účel berú do úvahy, akými sú niektoré výdavky, nie sú predmetom článku 1 ods. 1 smernice 2003/49.

32 Pokiaľ ide o predmetnú vnútroštátnu právnu úpravu vo veci samej, treba uviesť, že osobitosť spornej dane z podnikania spočíva v tom, že zisk z podnikania sa najprv určí v súlade s ustanoveniami zákona o dani z príjmov a zákona o dani z príjmov právnických osôb a až následne sa niektoré sumy pripočítajú alebo odpočítavajú na základe zrážok. Pripočítanie sa týka len súm, ktoré už boli odpočítané pri prvej etape výpočtu.

33 Také ustanovenia vnútroštátneho práva týkajúce sa základu dane platiteľa úrokov, akými sú pravidlá o možnosti odpočítania niektorých výdavkov a ich povaha, sa riadia osobitnými legislatívnymi pravidlami, ktoré patria do daňovej politiky každého členského štátu.

34 Keďže neexistuje ustanovenie, ktoré by upravovalo pravidlo výpočtu základu dane platiteľa úrokov, pôsobnosť článku 1 ods. 1 smernice 2003/49 nemožno rozšíriť nad rámec ním stanoveného oslobodenia.

35 Pokiaľ ide o prípadný dosah judikatúry Súdneho dvora týkajúcej sa smernice Rady 90/435/EHS z 23. júla 1990 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch (Ú. v. ES L 225, s. 6; Mim. vyd. 09/001, s. 147), stačí poukázať, ako už uviedla generálna advokátka v bodoch 45 až 49 svojich návrhov, že rozsudky zo 4. októbra 2001, Athinaïki Zythopoiïa (C-294/99, Zb. s. I-6797), a z 26. júna 2008, Burda (C-284/06, Zb. s. I-4571) neobsahujú nijakú skutočnosť, ktorú by bolo možné považovať vo vzťahu k takej vnútroštátnej právnej úprave, aká je vo veci samej, za užitočnú pri výklade článku 1 ods. 1 smernice 2003/49. Vo veciach, v ktorých boli vydané uvedené rozsudky, zdaniteľnú skutočnosť spornej dane totiž tvorilo rozdeľovanie zisku dcérskou spoločnosťou materskej spoločnosti. Výplata úrokov, o ktoré ide vo veci samej, však nepredstavuje zdaniteľnú skutočnosť. Ustanovenia vnútroštátneho práva vo veci samej sa týkajú len odpočítania týchto platieb ako výdavkov pri výpočte základu dane z podnikania.

36 Z vyššie uvedených úvah vyplýva, že na prvú otázku treba odpovedať tak, že článok 1 ods. 1 smernice 2003/49 sa má vykladať v tom zmysle, že mu neodporuje vnútroštátne daňové ustanovenie, podľa ktorého úroky z úveru, ktoré zaplatila spoločnosť usadená v jednom členskom štáte združenej spoločnosti umiestnenej v inom členskom štáte, sa započítajú do základu dane z podnikania, ktorej podlieha prvá uvedená spoločnosť.

O druhej otázke

37 Vzhľadom na odpoveď na prvú prejudiciálnu otázku nie je potrebné odpovedať na druhú otázku.

O trovách

38 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 (tretia komora) rozhodol takto:

Článok 1 ods. 1 smernice Rady 2003/49/ES z 3. júna 2003 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom na výplaty úrokov a licenčných poplatkov medzi združenými spoločnosťami rôznych členských štátov sa má vykladať v tom zmysle, že mu neodporuje vnútroštátne daňové ustanovenie, podľa ktorého úroky z úveru, ktoré zaplatila spoločnosť usadená v jednom členskom štáte združenej spoločnosti umiestnenej v inom členskom štáte, sa započítajú do základu dane z podnikania, ktorej podlieha prvá uvedená spoločnosť.

Podpisy