SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 21. julija 2011 *

V zadevi C-397/09,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Bundesfinanzhof (Nemčija) z odločbo z dne 27. maja 2009, ki je prispela na Sodišče 14. oktobra 2009, v postopku

Scheuten Solar Technology GmbH

proti

Finanzamt Gelsenkirchen-Süd,

SODIŠČE (tretji senat),

v sestavi K. Lenaerts, predsednik senata, D. Šváby, sodnik, R. Silva de Lapuerta (poročevalka), sodnica, E. Juhász in T. von Danwitz, sodnika,

* Jezik postopka: nemščina.

generalna pravobranilka: E. Sharpston,
sodni tajnik: K. Malacek, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 16. septembra 2010,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za Scheuten Solar Technology GmbH K. von Brocke, odvetnik, in A. Küntscher, Steuerberaterin,

– za Finanzamt Gelsenkirchen-Süd R. Rasche, zastopnik,

– za nemško vlado J. Möller in C. Blaschke, zastopnika,

– za belgijsko vlado M. Jacobs in J.-C. Halleux, zastopnika,

– za dansko vlado V. Pasternak Jørgensen in C. Vang, zastopnika,

– za estonsko vlado M. Linntam, zastopnica,

– za italijansko vlado G. Palmieri, zastopnica, skupaj s S. Fiorentinom, avvocato dello Stato,

– za nizozemsko vlado C. Wissels in J. Langer, zastopnika,

– za portugalsko vlado L. Inez Fernandes, zastopnik,

– za švedsko vlado A. Falk in S. Johannesson, zastopnici,

– za vlado Združenega kraljestva L. Seeboruth, zastopnik,

– za Evropsko komisijo R. Lyal in W. Mölls, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 12. maja 2011

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 1 Direktive Sveta 2003/49/ES z dne 3. junija 2003 o skupnem sistemu obdavčevanja plačil obresti ter licenčnin med povezanimi družbami iz različnih držav članic (UL L 157, str. 49).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Scheuten Solar Technology GmbH (v nadaljevanju: SST) in Finanzamt Gelsenkirchen-Süd (v nadaljevanju: Finanzamt) zaradi določitve davčne osnove za odmero davka od dohodka iz dejavnosti.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 1 Direktive 2003/49 določa:

„1. Plačila obresti ali licenčnin, ki nastanejo v državi članici, so oproščena vseh davkov na tovrstna plačila v tej državi, ne glede na to, ali se pobirajo z odtegnitvijo davka na [pri] viru ali z odmero, če je upravičeni lastnik obresti ali licenčnin družba iz druge države članice ali stalna poslovna enota družbe iz države članice v drugi državi članici.

2. Šteje se, da plačilo, ki ga izvede družba iz države članice ali stalna poslovna enota, ki se nahaja v drugi državi članici, nastane v tej državi članici, v nadaljnjem besedilu ‚državi vira'.

[…]

4. Družba iz države članice se obravnava kot upravičeni lastnik obresti ali licenčnin samo, če taka plačila prejme v svojo lastno korist in ne kot posrednik, kot na primer zastopnik, skrbnik ali pooblaščeni podpisnik za neko drugo osebo.

[…]

7. Ta člen se uporablja samo, če je družba, ki je plačnik, ali družba, katere stalna poslovna enota se obravnava kot plačnik obresti ali licenčnin, povezana družba družbe, ki je upravičeni lastnik ali katere stalna poslovna enota se obravnava kot upravičeni lastnik teh obresti ali licenčnin.

[…]

10. Država članica ima možnost, da te direktive ne uporablja za družbe iz druge države članice ali za stalno poslovno enoto družbe iz druge države članice v primeru, če pogoji iz člena 3(b) niso trajali neprekinjeno vsaj dve leti.

[…]“

4 Člen 2 te direktive določa:

„V tej direktivi:

(a) izraz ‚obresti‘ pomeni dohodek iz vseh vrst terjatev ne glede na to, ali so zavarovane s hipoteko, in ne glede na to, ali imajo [dajejo] pravico do udeležbe v dolžnikovem dobičku, in še posebej dohodek iz vrednostnih papirjev ter dohodek od obveznic ali zadolžnic, vključno s premijami in nagradami, ki pripadajo takim vrednostnim papirjem, obveznicam ali zadolžnicam; kazni zaradi zamude pri plačilu se ne štejejo za obresti;

[…]“

5 Člen 3(b) navedene direktive določa:

„V tej direktivi:

[…]

(b) družba je ‚povezana družba' druge družbe:

(i) če ima prva družba neposredno v lasti vsaj 25 % kapitala druge družbe, ali

(ii) če ima druga družba neposredno v lasti vsaj 25 % kapitala prve družbe, ali

(iii) če ima tretja družba neposredno v lasti vsaj 25 % kapitala prve in druge družbe.

Štejejo se samo deleži v družbah s sedežem na ozemlju Skupnosti.

[…]"

6 Člen 4 Direktive 2003/49 določa:

„1. Država vira ni dolžna zagotoviti ugodnosti iz te direktive v naslednjih primerih:

(a) pri plačilih, ki se po pravu države vira obravnavajo kot razdelitev dobička ali kot povračilo kapitala;

[…]

2. Kadar zaradi posebnega razmerja med plačnikom in upravičenim lastnikom obresti ali licenčnin ali med enim izmed njiju in drugo osebo znesek obresti ali licenčnin presega znesek, za katerega bi se sporazumela plačnik in upravičeni lastnik, če takšnega razmerja ne bi bilo, se določbe te direktive uporabljajo samo za zadnji navedeni znesek, če obstaja."

Nacionalno pravo

7 Člen 2 zakona o davku od dohodka iz dejavnosti(Gewerbesteuergesetz 2002, BGBl. 2002 I, str. 4167) v različici, ki se je uporabljala v času dejanskega stanja iz postopka v glavni stvari (v nadaljevanju: zakon o davku od dohodka iz dejavnosti), določa, da je vsaka gospodarska dejavnost, ki se opravlja na nacionalnem ozemlju, poleg dohodnine ali davka od dohodkov pravnih oseb obdavčena z davkom od dohodka iz dejavnosti.

8 Odstavka 1 in 2 navedenega člana določata:

„1. Vsaka gospodarska dejavnost, ki se opravlja v Nemčiji, je obdavčena z davkom od dohodka iz dejavnosti. Gospodarska dejavnost so podjetja v smislu zakona o dohodnini. Šteje se, da se gospodarska dejavnost opravlja v Nemčiji, kadar je v Nemčiji ali na trgovski ladji, ki je registrirana v Nemčiji, poslovna enota.

2. Dejavnosti vsake kapitalske družbe (delniške družbe, komanditne delniške družbe, družbe z omejeno odgovornostjo) se vedno v celoti štejejo za gospodarsko dejavnost […]“

9 Člen 6 tega zakona določa, da je osnova za odmero davka od dohodka iz dejavnosti dobiček iz gospodarske dejavnosti davčnih zavezancev.

10 Dobiček iz gospodarske dejavnosti je v členu 7, prvi stavek, navedenega zakona opredeljen tako:

„Dobiček iz gospodarske dejavnosti je dobiček, določen v skladu z določbami zakona o dohodnini ali zakona o davku od dohodka pravnih oseb […], ki se poveča ali zmanjša za zneske iz členov 8 in 9.“

11 Člen 8 zakona o davku od dohodka iz dejavnosti, naslovljen „Ponovno prištetje“, določa:

„Dobičku iz gospodarske dejavnosti (člen 7) se, če so bili odbiti ob določitvi tega dobička, ponovno prištejejo ti zneski:

1. polovica plačil dolgov, ki so ekonomsko povezani bodisi z zagonom ali prevzemom gospodarske dejavnosti (delna dejavnost) ali dela dejavnosti, ali z razširitvijo in izboljšanjem gospodarske dejavnosti, ali ki so drugače kot zgolj začasno namenjeni za povečanje obratnih sredstev.“

12 Člen 10a navedenega zakona določa, da se za določitev davčne osnove za davek od dohodka iz dejavnosti v skladu s členom 8 zakona o davku od dohodka iz dejavnosti izgube odbijejo od dobička.

Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje

13 SST je družba z omejeno odgovornostjo nemškega prava s sedežem v Gelsenkirchnu. Lastnica 100 % njenih poslovnih deležev je Scheuten Solar Systems BV, nizozemska družba z omejeno odgovornostjo s sedežem v Venlu (Nizozemska).

14 Družba SST je na podlagi nekaj zaporednih pogodb, sklenjenih med 27. avgustom 2003 in 1. decembrom 2004, od matične družbe dobila posojila v skupnem znesku 5.180.000 EUR. Družba SST je matični družbi v letu 2004 plačala 154.584 EUR obresti. Ta znesek je družba SST odbila od dobička kot stroške poslovanja.

15 Vendar je Finanzamt (davčni urad) v odločbi o davčni osnovi za odmero davka od dohodka iz dejavnosti za leto 2004, izdani na podlagi člena 8, točka 1, zakona o davku od dohodka iz dejavnosti, ugotovil, da je imela družba pravico, da od dobička odbije le 50 % navedenih obresti, tako da je bila polovica zneska 154.584 EUR prišteta k dobičku iz gospodarske dejavnosti družbe SST.

16 Ta je zoper to odločbo Finanzamt vložila tožbo, v kateri je trdila, da prištetje polovice zadevnih obresti pomeni obdavčenje, ki je v nasprotju s členom 1(1) Direktive 2003/49.

17 Finanzgericht Münster je s sodbo z dne 22. februarja 2008 zavrnilo navedeno tožbo.

18 Družba SST je zoper to sodbo vložila revizijo pri Bundesfinanzhof.

19 Ker je Bundesfinanzhof dvomilo o združljivosti upoštevnih določb nacionalnega prava z Direktivo 2003/49, je prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. Ali je ureditev, v skladu s katero se obresti od posojil, ki jih družba iz ene države članice plača povezani družbi iz druge države članice, vračunajo v davčno osnovo za odmero davka od dohodka iz dejavnosti prve družbe, v nasprotju s členom 1(1) Direktive 2003/49[…]?

2. Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen: ali je treba člen 1(10) Direktive 2003/49 […] razlagati tako, da ima država članica možnost, da te direktive ne uporablja, če pogoji iz člena 3(b) navedene direktive za obstoj povezane družbe ob plačilu obresti niso trajali neprekinjeno vsaj dve leti?

Ali se v tem primeru države članice v razmerju do družbe plačnice lahko sklicujejo neposredno na člen 1(10) Direktive 2003/49 […]?“

Vprašanji za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

20 Predložitveno sodišče s tem vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 1(1) Direktive 2003/49 razlagati tako, da nasprotuje določbi nacionalnega davčnega prava, v skladu s katero se obresti od posojila, ki jih družba s sedežem v državi članici plača povezani družbi iz druge države članice, vračunajo v davčno osnovo za odmero davka od dohodka iz dejavnosti, za plačilo katerega je zavezana prva družba.

21 Najprej je treba ugotoviti, da je bil v zadevi iz postopka v glavni stvari družbi SST z davkom od dohodka iz dejavnosti obdavčen dobiček iz gospodarske dejavnosti. Finanzamt je v skladu z nacionalno zakonodajo iz postopka v glavni stvari pri določitvi

davčne osnove za odmero navedenega davka k dobičku družbe SST prištel polovico obresti, ki jih je ta družba plačala matični družbi s sedežem na Nizozemskem.

22 Družba SST meni, da ta izračun pomeni obdavčenje, tako da nacionalna zakonodaja iz postopka v glavni stvari povzroča ekonomsko dvojno obdavčevanje obresti, ki je v nasprotju s členom 1(1) Direktive 2003/49. Vendar vsi drugi udeleženci, ki so predložili stališča Sodišču, menijo, da navedena zakonodaja ne spada na področje uporabe te določbe, zato predlagajo, naj se na predloženo vprašanje odgovori nikalno.

23 V teh okoliščinah je Sodišče pozvano, naj opredeli področje uporabe navedene določbe.

24 Opozoriti je treba, da iz uvodnih izjav od 2 do 4 Direktive 2003/49 izhaja, da je njen cilj odpraviti dvojno obdavčevanje v zvezi s plačili obresti ter licenčnin med povezanimi družbami iz različnih držav članic in zagotoviti, da se plačila obresti ter licenčnin obdavčijo samo enkrat v eni sami državi članici. V skladu s temi uvodnimi izjavami je najprimernejši način za zagotovitev enake davčne obravnave nacionalnih in čezmejnih transakcij odprava obdavčevanja navedenih plačil v državi članici, v kateri nastanejo.

25 Področje uporabe Direktive 2003/49, kot je opredeljeno v njenem členu 1(1), se nanaša na oprostitev davka za plačila obresti ali licenčnin, ki nastanejo v državi članici, če je upravičeni lastnik obresti ali licenčnin družba iz druge države članice ali stalna poslovna enota družbe iz države članice v drugi državi članici.

26 S pravilom iz navedene določbe se poskuša zagotoviti, da bi bil upravičeni lastnik obresti ali licenčnin, nastalih v državi članici, ki ni država članica njegovega sedeža, oproščen vseh davkov v državi članici njihovega vira. Besedilo člena 1(1) Direktive 2003/49 s podrednim veznikom „če“ namreč vzpostavlja povezavo med plačilom takih obresti in licenčnin v eni državi članici in prejetjem navedenih plačil v drugi državi članici s strani upravičenega lastnika.

27 V zvezi s tem člen 2(a) Direktive 2003/49 navedene obresti opredeljuje kot „dohodek iz vseh vrst terjatev“. Samo upravičeni lastnik pa lahko prejme obresti, ki so dohodek iz takih terjatev.

28 Iz zgoraj navedenega je razvidno, da je cilj člena 1(1) Direktive 2003/49 glede na njene uvodne izjave od 2 do 4 preprečevanje pravnega dvojnega obdavčevanja čezmejnih plačil obresti s tem, da prepoveduje obdavčenje obresti v državi članici vira v škodo njihovega upravičenega lastnika. Zgoraj navedena določba se torej nanaša samo na davčni položaj upnika obresti.

29 Dodati je treba, da tako razlago člena 1(1) Direktive 2003/49 potrjuje odstavek 10 tega člena, ki državam članicam dopušča, da pod določenimi pogoji oprostitve iz odstavka 1 ne odobri. Subjekti, za katere se lahko uporabi člen 1(10) te direktive, so v njem opredeljeni kot „družbe iz druge države članice ali […] staln[e] poslovn[e] enot[e] družbe iz druge države članice“. V tej določbi ni dejansko nikjer omenjen plačnik obresti. Iz te ureditve, ki pomeni odstopanje, torej izhaja, da se navedena ureditev nanaša na upravičenega lastnika obresti ali licenčnin v drugi državi članici, in ne na subjekt, ki je dolžnik navedenih obresti ali licenčnin.

30 Nacionalna zakonodaja, kot je ta v postopku v glavni stvari, pa ne povzroča zmanjšanja dohodkov upnika. Glede plačanih obresti ne določa nobenega obdavčenja za njihovega upravičenega lastnika. Zadevna zakonodaja se nanaša samo na določitev davčne osnove za davek od dohodka iz dejavnosti, za plačilo katerega je v obravnavani zadevi zavezan dolžnik plačanih obresti.

31 V zvezi s tem je treba poudariti, da pravila za izračun davčne osnove plačnika obresti in dejavniki, ki jih je treba pri tem upoštevati, kot je upoštevanje nekaterih odhodkov pri tem izračunu, niso predmet člena 1(1) Direktive 2003/49.

32 Glede nacionalne zakonodaje iz postopka v glavni stvari je treba poudariti, da je posebnost zadevnega davka na dohodek iz dejavnosti ta, da se dobiček iz dejavnosti najprej določi v skladu z zakonom o dohodnini ali zakonom o davku od dohodka pravnih oseb, nato pa se nekateri zneski bodisi prištejejo bodisi se od njega odštejejo. Prištetje zadeva le zneske, ki so se odšteli v prvi fazi izračuna.

33 Nacionalne določbe, ki urejajo davčno osnovo plačnikov obresti, kot so pravila o odbitnosti nekaterih odhodkov in o njihovi naravi, sledijo posebnim zakonodajnim smernicam, ki spadajo v okvir davčne politike posamezne države članice.

34 Tako se ob neobstoju določbe, ki bi urejala pravila za izračun davčne osnove plačnika obresti, področje uporabe člena 1(1) Direktive 2003/49 ne more razširjati prek oprostitve iz te določbe.

35 Nazadnje, kar zadeva morebiten vpliv sodne prakse Sodišča v zvezi z Direktivo Sveta z dne 23. julija 1990 o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic (90/435/EGS) (UL L 225, str. 6) zadošča navesti, da – kot je generalna pravobranilka navedla v točkah od 45 do 49 sklepnih predlogov – sodbi z dne 4. oktobra 2001 v zadevi Athinaïki Zythopoiïa (C-294/99, Recueil, str. I-6797) in z dne 26. junija 2008 v zadevi Burda (C-284/06, ZOdl., str. I-4571) ne vsebujeta nobenega elementa, ki bi lahko koristil pri razlagi člena 1(1) Direktive 2003/49 v povezavi z nacionalno zakonodajo, kot je ta v postopku v glavni stvari. V zadevah, v katerih sta bili izdani navedeni sodbi, je bil obdavčljivi dogodek dodelitev dobička odvisne družbe matični družbi. Plačilo obresti v postopku v glavni stvari pa ni obdavčljivi dogodek. Določbe nacionalnega prava iz postopka v glavni stvari se nanašajo le na možnost odbitja takih plačil kot odhodkov pri izračunu davčne osnove za odmero davka od dohodka iz dejavnosti.

36 Iz zgoraj navedenega izhaja, da je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 1(1) Direktive 2003/49 razlagati tako, da ne nasprotuje določbi nacionalnega davčnega prava, v skladu s katero se obresti od posojil, ki jih družba iz države članice plača povezani družbi iz druge države članice, vračunajo v davčno osnovo za odmero davka od dohodka iz dejavnosti, za plačilo katerega je zavezana prva družba.

Drugo vprašanje

37 Glede na odgovor na prvo vprašanje na drugo vprašanje ni treba odgovoriti.

Stroški

38 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (tretji senat) razsodilo:

Člen 1(1) Direktive Sveta 2003/49/ES z dne 3. junija 2003 o skupnem sistemu obdavčevanja plačil obresti ter licenčnin med povezanimi družbami iz različnih držav članic je treba razlagati tako, da ne nasprotuje določbi nacionalnega davčnega prava, v skladu s katero se obresti od posojil, ki jih družba iz države članice plača povezani družbi iz druge države članice, vračunajo v davčno osnovo za odmero davka od dohodka iz dejavnosti, za plačilo katerega je zavezana prva družba.

Podpisi