

Zadeva C-397/09

Scheuten Solar Technology GmbH

proti

Finanzamt Gelsenkirchen-Süd

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Bundesfinanzhof)

„Obdavčenje – Direktiva 2003/49/ES – Skupni sistem obdavčevanja plačil obresti ter licenčin med povezanimi družbami iz različnih držav članic – Davek od dohodka iz dejavnosti – Določitev davčne osnove“

Povzetek sodbe

*Približevanje zakonodaj – Skupni sistem obdavčevanja plačil obresti ter licenčin med povezanimi družbami iz različnih držav članic – Direktiva 2003/49 – Podrožje uporabe*

*(Direktiva Sveta 2003/49, člen 1(1))*

Člen 1(1) Direktive 2003/49 o skupnem sistemu obdavčevanja plačil obresti ter licenčin 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.

Cilj navedene določbe je glede na uvodne izjave od 2 do 4 iste direktive namreč preprečevanje pravnega dvojnega obdavčevanja omejnih plačil obresti s tem, da prepoveduje obdavčenje obresti v državi članici vira v škodo njihovega upravičenega lastnika. Ta določba se torej nanaša samo na davčni položaj upnika obresti. Nacionalne določbe, ki urejajo davčno osnovo plačnikov obresti, kot so pravila o odbitnosti nekaterih odhodkov in o njihovi naravi, torej spadajo v okvir davčne politike posamezne države članice.

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

(Glej točke 28, 33, 34 in 36 ter izrek.)

SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 21. julija 2011(\*)

„Obdavčenje – Direktiva 2003/49/ES – Skupni sistem obdavčevanja plačil obresti ter licenčin med povezanimi družbami iz različnih držav članic – Davek od dohodka iz dejavnosti – Določitev davčne osnove“

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,

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 licenčin 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 licenčin, 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 licenčin 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 licenčin samo, če taka plačila prejme v svojo lastno korist in ne kot posrednik, kot na primer zastopnik, skrbnik ali pooblaščen 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 licenčin, povezana družba družbe, ki je upravičeni lastnik ali katere stalna poslovna enota se obravnava kot upravičeni lastnik teh obresti ali licenčin.

[...]

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 (Gewerbesteuerengesetz 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 člena 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      ?len 6 tega zakona dolo?a, da je osnova za odmero davka od dohodka iz dejavnosti dobi?ek iz gospodarske dejavnosti dav?nih zavezancev.

10     Dobi?ek iz gospodarske dejavnosti je v ?lenu 7, prvi stavek, navedenega zakona opredeljen tako:

„Dobi?ek iz gospodarske dejavnosti je dobi?ek, dolo?en v skladu z dolo?bami zakona o dohodnini ali zakona o davku od dohodka pravnih oseb [...], ki se pove?a ali zmanjša za zneske iz ?lenov 8 in 9.“

11     ?len 8 zakona o davku od dohodka iz dejavnosti, naslovljen „Ponovno prištetje“, dolo?a:

„Dobi?ku iz gospodarske dejavnosti (?len 7) se, ?e so bili odbiti ob dolo?itvi tega dobi?ka, ponovno prištejejo ti zneski:

1.      polovica pla?il 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 druga?e kot zgolj za?asno namenjeni za pove?anje obratnih sredstev.“

12     ?len 10a navedenega zakona dolo?a, da se za dolo?itev dav?ne osnove za davek od dohodka iz dejavnosti v skladu s ?lenom 8 zakona o davku od dohodka iz dejavnosti izgube odbijejo od dobi?ka.

### **Spor o glavni stvari in vprašnji za predhodno odlo?anje**

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 mati?ne družbe dobila posojila v skupnem znesku 5.180.000 EUR. Družba SST je mati?ni družbi v letu 2004 pla?ala 154.584 EUR obresti. Ta znesek je družba SST odbila od dobi?ka kot stroške poslovanja.

15     Vendar je Finanzamt (dav?ni urad) v odlo?bi o dav?ni osnovi za odmero davka od dohodka iz dejavnosti za leto 2004, izdani na podlagi ?lena 8, to?ka 1, zakona o davku od dohodka iz dejavnosti, ugotovil, da je imela družba pravico, da od dobi?ka odbije le 50 % navedenih obresti, tako da je bila polovica zneska 154.584 EUR prišteta k dobi?ku iz gospodarske dejavnosti družbe SST.

16     Ta je zoper to odlo?bo Finanzamt vložila tožbo, v kateri je trdila, da prištetje polovice zadevnih obresti pomeni obdav?enje, ki je v nasprotju s ?lenom 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 upoštevnihi dolo?b nacionalnega prava z Direktivo 2003/49, je prekinilo odlo?anje in Sodiš?u v predhodno odlo?anje predložilo ti vprašnji:

„1.      Ali je ureditev, v skladu s katero se obresti od posojil, ki jih družba iz ene države ?lanice

pla?a povezani družbi iz druge države ?lanice, vra?unajo v dav?no osnovo za odmero davka od dohodka iz dejavnosti prve družbe, v nasprotju s ?lenom 1(1) Direktive 2003/49[...]?

2. ?e je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen: ali je treba ?len 1(10) Direktive 2003/49 [...] razlagati tako, da ima država ?lanica možnost, da te direktive ne uporablja, ?e pogoji iz ?lena 3(b) navedene direktive za obstoj povezane družbe ob pla?ilu obresti niso trajali neprekinjeno vsaj dve leti?

Ali se v tem primeru države ?lanice v razmerju do družbe pla?nice lahko sklicujejo neposredno na ?len 1(10) Direktive 2003/49 [...]?"

## **Vprašanja za predhodno odlo?anje**

### *Prvo vprašanje*

20 Predložitveno sodiš?e s tem vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba ?len 1(1) Direktive 2003/49 razlagati tako, da nasprotuje dolo?bi nacionalnega dav?nega prava, v skladu s katero se obresti od posojila, ki jih družba s sedežem v državi ?lanici pla?a povezani družbi iz druge države ?lanice, vra?unajo v dav?no osnovo za odmero davka od dohodka iz dejavnosti, za pla?ilo 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 obdav?en dobi?ek iz gospodarske dejavnosti. Finanzamt je v skladu z nacionalno zakonodajo iz postopka v glavni stvari pri dolo?itvi dav?ne osnove za odmero navedenega davka k dobi?ku družbe SST prištel polovico obresti, ki jih je ta družba pla?ala mati?ni družbi s sedežem na Nizozemskem.

22 Družba SST meni, da ta izra?un pomeni obdav?enje, tako da nacionalna zakonodaja iz postopka v glavni stvari povzro?a ekonomsko dvojno obdav?evanje obresti, ki je v nasprotju s ?lenom 1(1) Direktive 2003/49. Vendar vsi drugi udeleženci, ki so predložili stališ?a Sodiš?u, menijo, da navedena zakonodaja ne spada na podro?je uporabe te dolo?be, zato predlagajo, naj se na predloženo vprašanje odgovori nikalno.

23 V teh okoliš?inah je Sodiš?e pozvano, naj opredeli podro?je uporabe navedene dolo?be.

24 Opozoriti je treba, da iz uvodnih izjav od 2 do 4 Direktive 2003/49 izhaja, da je njen cilj odpraviti dvojno obdav?evanje v zvezi s pla?ili obresti ter licen?nin med povezanimi družbami iz različnih držav ?lanic in zagotoviti, da se pla?ila obresti ter licen?nin obdav?ijo samo enkrat v eni sami državi ?lanici. V skladu s temi uvodnimi izjavami je najprimernejši na?in za zagotovitev enake dav?ne obravnave nacionalnih in ?ezmejnih transakcij odprava obdav?evanja navedenih pla?il v državi ?lanici, v kateri nastanejo.

25 Podro?je uporabe Direktive 2003/49, kot je opredeljeno v njenem ?lenu 1(1), se nanaša na oprostitev davka za pla?ila obresti ali licen?nin, ki nastanejo v državi ?lanici, ?e je upravi?eni lastnik obresti ali licen?nin družba iz druge države ?lanice ali stalna poslovna enota družbe iz države ?lanice v drugi državi ?lanici.

26 S pravilom iz navedene dolo?be se poskuša zagotoviti, da bi bil upravi?eni lastnik obresti ali licen?nin, nastalih v državi ?lanici, ki ni država ?lanica njegovega sedeža, oproš?en vseh davkov v državi ?lanici njihovega vira. Besedilo ?lena 1(1) Direktive 2003/49 s podrednim veznikom „?e“ namre? vzpostavlja povezavo med pla?ilom takih obresti in licen?nin v eni državi ?lanici in prejetjem navedenih pla?il v drugi državi ?lanici s strani upravi?enega lastnika.

27 V zvezi s tem ?len 2(a) Direktive 2003/49 navedene obresti opredeljuje kot „dohodek iz vseh

vrst terjatev“. Samo upraviženi lastnik pa lahko prejme obresti, ki so dohodek iz takih terjatev.

28 Iz zgoraj navedenega je razvidno, da je cilj 7lena 1(1) Direktive 2003/49 glede na njene uvodne izjave od 2 do 4 prepreževanje pravnega dvojnega obdavževanja 7ezmejnih plažil obresti s tem, da prepoveduje obdavženje obresti v državi 7lanici vira v škodo njihovega upraviženega lastnika. Zgoraj navedena doložba se torej nanaša samo na davžni položaj upnika obresti.

29 Dodati je treba, da tako razlago 7lena 1(1) Direktive 2003/49 potrjuje odstavek 10 tega 7lena, ki državam 7lanicam dopuža, da pod doloženimi pogoji oprostitve iz odstavka 1 ne odobri. Subjekti, za katere se lahko uporabi 7len 1(10) te direktive, so v njem opredeljeni kot „družbe iz druge države 7lanice ali [...] staln[e] poslovn[e] enot[e] družbe iz druge države 7lanice“. V tej doložbi ni dejansko nikjer omenjen plažnik obresti. Iz te ureditve, ki pomeni odstopanje, torej izhaja, da se navedena ureditev nanaša na upraviženega lastnika obresti ali licenžnin v drugi državi 7lanici, in ne na subjekt, ki je dolžnik navedenih obresti ali licenžnin.

30 Nacionalna zakonodaja, kot je ta v postopku v glavni stvari, pa ne povzroža zmanjšanja dohodkov upnika. Glede plažanih obresti ne doloža nobenega obdavženja za njihovega upraviženega lastnika. Zadevna zakonodaja se nanaša samo na doložitev davžne osnove za davek od dohodka iz dejavnosti, za plažilo katerega je v obravnavani zadevi zavezan dolžnik plažanih obresti.

31 V zvezi s tem je treba poudariti, da pravila za izražun davžne osnove plažnika obresti in dejavniki, ki jih je treba pri tem upoštevati, kot je upoštevanje nekaterih odhodkov pri tem izražunu, niso predmet 7lena 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 dobižek iz dejavnosti najprej doloži 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 izražuna.

33 Nacionalne doložbe, ki urejajo davžno osnovo plažnikov obresti, kot so pravila o odbitnosti nekaterih odhodkov in o njihovi naravi, sledijo posebnim zakonodajnim smernicam, ki spadajo v okvir davžne politike posamezne države 7lanice.

34 Tako se ob neobstoju doložbe, ki bi urejala pravila za izražun davžne osnove plažnika obresti, podrožje uporabe 7lena 1(1) Direktive 2003/49 ne more razširjati prek oprostitve iz te doložbe.

35 Nazadnje, kar zadeva morebiten vpliv sodne prakse Sodišža v zvezi z Direktivo Sveta z dne 23. julija 1990 o skupnem sistemu obdavžitve matižnih družb in odvisnih družb iz razližnih držav 7lanic (90/435/EGS) (UL L 225, str. 6) zadošža navesti, da – kot je generalna pravobranilka navedla v tožkah od 45 do 49 sklepnih predlogov – sodbi z dne 4. oktobra 2001 v zadevi Athinaiki Zythopoiia (Cž294/99, Recueil, str. Iž6797) in z dne 26. junija 2008 v zadevi Burda (Cž284/06, ZOdl., str. Iž4571) ne vsebujeta nobenega elementa, ki bi lahko koristil pri razlagi 7lena 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 obdavžljivi dogodek dodelitev dobižka odvisne družbe matižni družbi. Plažilo obresti v postopku v glavni stvari pa ni obdavžljivi dogodek. Doložbe nacionalnega prava iz postopka v glavni stvari se nanašajo le na možnost odbitja takih plažil kot odhodkov pri izražunu davžne osnove za odmero davka od dohodka iz dejavnosti.

36 Iz zgoraj navedenega izhaja, da je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba 7len 1(1) Direktive 2003/49 razlagati tako, da ne nasprotuje doložbi nacionalnega davžnega 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 odloži o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

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

**Člen 1(1) Direktive Sveta 2003/49/ES z dne 3. junija 2003 o skupnem sistemu obdavčevanja plačil obresti ter licen?nin med povezanimi družbami iz različnih držav članic je treba razlagati tako, da ne nasprotuje dolo?bi 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

\* Jezik postopka: nemš?ina.