NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
M. POIARES MADURO
prednesené 21. júna 2007 [1]

1. Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz (Nezávislý senát pre financie, úrad v Linz, Rakúsko) položil dve prejudiciálne otázky týkajúce sa výkladu smernice Rady 69/335/EHS zo 17. júla 1969 o nepriamych daniach z tvorby a navyšovania základného imania [2], zmenenej a doplnenej smernicou Rady 85/303/EHS z 10. júna 1985. Spor vo veci samej sa týka spoločnosti, ktorá premiestnila svoje skutočné sídlo vedenia z jedného členského štátu, ktorý nevyberal daň z vkladu do iného členského štátu, ktorý takúto daň vyberal. Vnútroštátny súd sa Súdneho dvora v podstate pýta, či smernica umožňuje cieľovému členskému štátu na toto premiestnenie hľadieť ako na transakciu, ktorá podlieha dani z vkladu. Súdny dvor nedávno rozhodol o takmer identickom probléme vo veci Komisia/Grécko [3].

I — Skutkové okolnosti a návrh na začatie prejudiciálneho konania.

2. Dňa 9. septembra 1999 bola spoločnosť, ktorej založenie bolo oznámené 28. júla 1999, zapísaná do registra obchodných spoločností Rakúskej republiky pod obchodným menom „Bausoftware GmbH“. Jej jediným spoločníkom bola akciová spoločnosť Nemetschek AG, ktorej sídlo sa nachádzalo v Mníchove (Nemecko). Skutočné sídlo vedenia Bausoftware GmbH sa nachádzalo v Nemecku, teda v členskom štáte, ktorý na svojom území nevyberá daň z vkladu.

3. Nemetschek AG previedla 16. septembra 1999 v prospech Bausoftware GmbH 102 miliónov ATS. Zmluvou o vklade z 22. septembra 1999 nadobudla Bausoftware GmbH nezapísaný podnik samostatného podnikateľa „Ing. Auer ‚Die Bausoftware‘“ so sídlom v Mondsee (Rakúska republika).

4. Tento vklad bol schválený valným zhromaždením Bausoftware GmbH, ktoré sa

1 — Jazyk prednesu: portugalčina.

2 — Ú. v. ES L 249, s. 25; Mim. vyd. 09/001, s. 11. Naposledy bola zmenená a doplnená smernicou Rady 2006/98/ES z 20. novembra 2006, ktorou sa z dôvodu pristúpenia Bulharska a Rumunska upravujú určité smernice v oblasti zdaňovania (Ú. v. EÚ L 363, s. 129).

3 — Rozsudok zo 7. júna 2007, C-178/05, Zb. s. I-4185. Pozri tiež návrhy, ktoré predniesla v tejto veci generálna advokátka Kokott, body 34 až 52.

uskutočnilo 22. septembra 1999. Pán Auer, s bydliskom v Rakúsku, bol na tomto zhromaždení vymenovaný za ďalšieho konateľa a bolo mu priznané osobitné právo na riadenie spoločnosti. Názov spoločnosti bol zmenený na „Ing. Auer — Die Bausoftware GmbH“.

5. Podľa § 2 ods. 5 Kapitalverkehrsteuergesetz (rakúsky zákon o dani z pohybu kapitálu) [4] podlieha premiestnenie sídla vedenia zahraničnej spoločnosti do Rakúska dani z vkladu, ak sa dotknutá spoločnosť na základe tohto premiestnenia stane rakúskou kapitálovou spoločnosťou.

6. Po uskutočnení kontroly zo strany Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr vyzvali rakúske daňové orgány rozhodnutím zo 6. júna 2005 spoločnosť Ing. Auer — Die Bausoftware GmbH (odvolateľka) na zaplatenie dane z vkladu vo výške 104 680,20 eur, čo predstavuje 1 % hodnoty podielov spoločnosti.

7. Odvolateľka podala proti tomuto rozhodnutiu na Unabhängiger Finanzsenat odvolanie. Ten v rámci prejudiciálneho konania položil Súdnemu dvoru nasledujúce otázky:

„1. Ak je skutočné sídlo vedenia spoločnosti, združenia alebo právnickej osoby premiestnené z jedného členského štátu, ktorý pred založením takýchto subjektov zrušil daň z vkladu, do iného členského štátu, v ktorom sa v danom okamihu daň z vkladu vyberá, bráni skutočnosť, že prvý členský štát zrušením vnútroštátnej právnej úpravy upustil od vyberania uvedenej dane, tomu, aby bola takáto spoločnosť, združenie alebo právnická osoba označená ako kapitálová spoločnosť na účely „výberu dane z vkladu“ v zmysle článku 4 ods. 1 písm. g) smernice 69/335… v znení smernice 85/303… a článku 4 ods. 3 písm. b) tejto smernice?

2. Zakazuje článok 7 ods. 2 smernice 69/335… v znení smernice 85/303… členskému štátu, do ktorého kapitálová spoločnosť premiestni svoje skutočné sídlo vedenia, zdaniť pri tomto premiestnení daňou z vkladu transakcie uvedené v článku 4 ods. 1 písm. a) a g) tejto smernice, ak sa tieto transakcie uskutočnili v čase, keď mala kapitálová spoločnosť skutočné sídlo vedenia v členskom štáte, ktorý pred jej založením upustil od výberu dane z vkladu zrušením príslušnej vnútroštátnej právnej úpravy?“

4 — BGBl. č. 629/1994.

II — Posúdenie

8. Členské štáty, ktoré vyberajú nepriame dane z tvorby a zvýšenia základného imania, sú povinné prijať opatrenia na dosiahnutie súladu s režimom stanoveným smernicou 69/335. Tento režim možno v súvislosti s prejednávanou vecou opísať nasledujúcim spôsobom.

9. Článok 2 smernice upresňuje miesto zdanenia. Podľa odseku 1 tohto článku „transakcie podliehajúce kapitálovým daniam [daniam z vkladu — *neoficiálny preklad*] budú zdaniteľné len v tých členských štátoch, na území ktorých bolo umiestnené výkonné centrum manažmentu kapitálového podniku [sa nachádza skutočné sídlo vedenia kapitálovej spoločnosti — *neoficiálny preklad*]“.

10. „Kapitálová spoločnosť“ je vymedzená v článku 3. Článok 3 ods. 1 písm. a) uvádza pre každý členský štát typ spoločnosti, ktorý sa má považovať za kapitálovú spoločnosť. Napríklad uvádza, že spoločnosti založené podľa rakúskeho práva nazvané „Gesellschaft mit beschränkter Haftung“ sa na účely smernice považujú za kapitálové spoločnosti. Okrem toho článok 3 ods. 1 identifikuje dve ďalšie kategórie kapitálových spoločností. Podľa článku 3 ods. 1 písm. b) napríklad môže kapitálovú spoločnosť predstavovať spoločnosť, ktorej podiely na základnom imaní alebo majetku spoločnosti sú obchodovateľné na burze. Napokon článok 3 ods. 2 stanovuje, že za kapitálovú spoločnosť sa považuje akákoľvek ďalšia spoločnosť, ktorá vykonáva svoju činnosť s cieľom dosiahnuť zisk, ale „členský štát bude mať právo nerešpektovať to vzhľadom na vyberanie kapitálovej dane [dane z vkladu — *neoficiálny preklad*]“.

11. Je možné, aby spoločnosť založená podľa práva členského štátu mala svoje skutočné sídlo vedenia v inom členskom štáte. Ak takáto spoločnosť spadá do pôsobnosti článku 3 ods. 1, oba členské štáty ju musia považovať za „kapitálovú spoločnosť“ na účely uplatnenia smernice. Naopak, v prípade, že spoločnosť spadá do pôsobnosti článku 3 ods. 2, môže nastať rozpor, ak ju jeden štát za „kapitálovú spoločnosť“ považuje a druhý nie. Môže sa preto stať, že spoločnosť je založená podľa právneho poriadku členského štátu, v zmysle ktorého je považovaná za „kapitálovú spoločnosť“, ale nezaobchádza sa s ňou ako s takou, pretože jej skutočné sídlo vedenia sa nachádza v členskom štáte, ktorý ju za „kapitálovú spoločnosť“ nepovažuje.

12. Článok 4 ods. 1 smernice vymenúva rôzne transakcie, ktoré podliehajú dani z vkladu.

Patrí medzi ne i založenie kapitálovej spoločnosti. Článok 4 ods. 1 písm. g) tu tiež zaraďuje „transfer z členského štátu na iný členský štát registrovaného úradu podniku…, ktorého výkonné centrum manažmentu je v tretej krajine a ktorý sa považuje v tom členskom štáte na účely platenia kapitálovej dane za kapitálový podnik, ale nie je za taký považovaný v inom členskom štáte [premiestnenie skutočného sídla vedenia spoločnosti… z jedného členského štátu, v ktorom na účely výberu dane z vkladu nie je spoločnosť považovaná za kapitálovú spoločnosť, do druhého členského štátu, v ktorom je za takúto kapitálovú spoločnosť považovaná — *neoficiálny preklad*]“. Inak povedané, článok 4 ods. 1 písm. g) sa uplatňuje v prípade, že spoločnosť má svoje skutočné sídlo vedenia v členskom štáte, ktorý ju nepovažuje za „kapitálovú spoločnosť“, a rozhodne sa premiestniť toto sídlo vedenia do iného členského štátu, ktorý ju za kapitálovú spoločnosť považuje. Cieľový členský štát musí na toto premiestnenie nazerať rovnako, ako by nazeral na založenie kapitálovej spoločnosti na svojom území. Pokiaľ ide o premiestnenie skutočného sídla vedenia spoločnosti z jedného členského štátu do druhého, článok 4 ods. 1 písm. g) je zameraný na riešenie rozporu, ktorý môže vzniknúť z článku 3 ods. 2.

13. Smernica teda stanovila spoločný režim výberu dane z vkladu. To však neznamená, že z nej pre členské štáty vyplýva povinnosť vyberať ju. Väčšina členských štátov, ako napríklad Nemecko, daň z pohybu kapitálu zrušila. Práve to členským štátom umožňuje článok 7 ods. 2 smernice. Preambula smernice 85/303, ktorá zmenila a doplnila smernicu 69/335 uvádza, že „ekonomický efekt kapitálovej dane [dane z vkladu — *neoficiálny preklad*] je škodlivý pre preskupovanie a rozvoj podnikov“, ale „straty príjmov, ktoré by mohli vyplynúť z takého opatrenia, sú neakceptovateľné pre určité členské štáty“. Niektoré členské štáty teda naďalej vyberajú daň z vkladu v súlade so spoločným režimom stanoveným smernicou 69/335, kým iné sa rozhodli túto daň úplne zrušiť. [5]

14. Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania jasne vyplýva, že spoločnosť, ktorej sa týka vec sama, spadá do pôsobnosti článku 3 ods. 1 písm. a) smernice. Preto otázka, ktorú vnútroštátny súd kladie, je v podstate táto: „Uplatňuje sa článok 4 ods. 1 písm. g) smernice 69/335, zmenenej a doplnenej smernicou 85/303 na premiestnenie skutočného sídla vedenia spoločnosti, ktorá je v zmysle článku 3 ods. 1 písm. a) rovnakej smernice považovaná za kapitálovú spoločnosť na účely výberu dane z vkladu, z jedného členského štátu do druhého, ak prvý z týchto členských štátov na základe článku 7 ods. 2 smernice oslobodil všetky transakcie od dane z vkladu?“

5 — Len Grécko, Španielsko, Cyprus, Luxembursko, Rakúsko, Poľsko a Portugalsko naďalej vyberajú daň z vkladu. Pozri tlačové oznámenie Komisie IP/06/1673 zo 4. decembra 2006.

15. Smernica na túto otázku umožňuje odpovedať len negatívne. Pojem „kapitálová spoločnosť“, ako je uvedený v článku 4 ods. 1 písm. g) smernice, je definovaný v článku 3. Článok 3 ods. 1 formuluje úplnú definíciu „kapitálovej spoločnosti“. Článok 7 ods. 2 umožňuje členským štátom oslobodiť od dane z vkladu spoločnosti, ktoré tejto definícii zodpovedajú, avšak Súdny dvor v rozsudku Komisia/Grécko [6], upresnil, že skutočnosť, že členský štát zvolil možnosť nevyberať daň z vkladu, nemá význam pre určenie, či spoločnosť, ktorá má svoje skutočné sídlo vedenia v tomto členskom štáte, je kapitálovou spoločnosťou v zmysle článku 3 ods. 1 tejto smernice [7]. Kapitálová spoločnosť sa takto môže ocitnúť v závideniahodnej situácii, keď je oslobodená od dane z vkladu bez toho, aby prestala byť kapitálovou spoločnosťou.

16. Analýza problému, s ktorým sa potýka vnútroštátny súd, by sa však nemala skončiť na tejto úrovni. Je tiež potrebné zaoberať sa obavami vyjadrenými rakúskou vládou, ktoré sa týkajú daňového úniku.

17. Smernica neobsahuje ustanovenia, ktorých cieľom by bolo výslovne brániť daňovému úniku. Podľa článku 2 ods. 1 však transakcie podliehajúce daniam z vkladu budú zdaniteľné len v tom členskom štáte, na ktorého území sa nachádza skutočné sídlo vedenia kapitálovej spoločnosti: Toto ustanovenie je potrebné vykladať vo svetle zákazu zneužívania práva Spoločenstva, ktorý vyplýva z judikatúry Súdneho dvora ako výkladová zásada [8]. Ako Súdny dvor upresnil vo svojom rozsudku Halifax a i., „uplatňovanie právnej úpravy Spoločenstva totiž nemôže byť rozšírené tak, aby zakrývalo zneužívanie zo strany hospodárskych subjektov, teda plnenia, ktoré nie sú vykonávané v rámci bežných obchodných transakcií, ale iba s cieľom získať zneužitím výhody stanovené právom Spoločenstva“ [9].

18. Práve takto Súdny dvor vo veci Cadbury Schweppes [10], ktorá sa týkala ustanovení Zmluvy v oblasti práva usadiť sa, rozlíšil legitímny výkon práva usadiť sa od jeho výkonu výlučne s cieľom využiť výhodnejší daňový režim v inom členskom štáte. Uviedol, že zmyslom slobody usadiť sa je umožniť štátnemu príslušníkovi Spoločenstva trvalo a stabilne sa zúčastniť na hospodárskom živote iného členského štátu ako

6 — Už citovaný v poznámke pod čiarou 3.

7 — Pozri v tomto zmysle body 29 až 31 rozsudku. Pozri tiež analogicky rozsudok z 12. januára 2006, Senior Engineering Investments, C-494/03, Zb. s. I-525, bod 43.

8 — Pozri body 64 a 71 mojich návrhov vo veci Halifax a i. (rozsudok z 21. februára 2006, C-255/02, Zb. s. I-1609).

9 — Rozsudok už citovaný v poznámke pod čiarou 8, bod 69. Pozri tiež bod 57 návrhov, ktoré predniesla generálna advokátka Kokott vo veci Kofoed (C-321/05, vec v konaní pred Súdnym dvorom).

10 — Rozsudok z 12. septembra 2006, C-196/04, Zb. s. I-7995.

členského štátu jeho pôvodu. [11] Pojem usadiť sa v zmysle článku 43 ES teda predpokladá skutočné usadenie sa v hostiteľskom členskom štáte a výkon skutočnej hospodárskej činnosti v ňom a vylučuje „vyslovene umelé konštrukcie zbavené hospodárskej reality“ [12]. „Štátni príslušníci členského štátu sa [teda] nemôžu snažiť uniknúť uplatneniu svojej vnútroštátnej právnej úpravy na základe zneužitia práva, a to vďaka možnostiam, ktoré poskytuje Zmluva“ [13].

19. Rovnakú zásadu možno uplatniť, aj pokiaľ ide o smernicu. Cieľom jej článku 2 je zabezpečiť, aby transakcia, ktorá môže podliehať dani z vkladu, bola zdanená len v jednom členskom štáte. Spoločnosti sa však nemôžu za pomoci tohto ustanovenia snažiť uniknúť uplatneniu svojej vnútroštátnej právnej úpravy na základe zneužitia práva. Pojem „skutočné sídlo vedenia“ v zmysle článku 2 ods. 1 sa teda musí vykladať tak, aby boli vylúčené umelé konštrukcie, ktorých jediným cieľom je získanie daňovej výhody. [14]

20. Overiť, či spor vo veci samej obsahuje objektívne skutočnosti, z ktorých vyplýva zneužívanie, však prináleží vnútroštátnemu súdu. [15]

11 — Tamže, bod 53. Pozri tiež rozsudok z 30. novembra 1995, Gebhard, C-55/94, Zb. s. I-4165, bod 25.

12 — Rozsudok Cadbury Schweppes, už citovaný v poznámke pod čiarou 10, bod 55.

13 — Tamže, bod 35. Pozri tiež pojem „dvojitá neutralita“, ktorý som použil v bode 67 mojich návrhov vo veci Marks & Spencer (rozsudok z 13. decembra 2005, C-446/03, Zb. s. I-10837).

14 — Pozri analogicky rozsudky zo 14. decembra 2000, Emsland-Stärke, C-110/99, Zb. s. I-11569; zo 6. apríla 2006, Agip Petroli, C-456/04, Zb. s. I-3395, bod 22, a Halifax a i. už citovaný v poznámke pod čiarou 8, body 82 a 86.

15 — Rozsudky Agip Petroli, už citovaný v poznámke pod čiarou 14, body 21 a 24, a Halifax a i., už citovaný v poznámke pod čiarou 8, bod 86.

III — Návrh

21. Vzhľadom na predchádzajúce úvahy navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na otázky Unabhängiger Finanzsenat takto:

Článok 4 ods. 1 písm. g) smernice Rady 69/335/EHS zo 17. júla 1969 o nepriamych daniach z tvorby a navyšovania základného imania, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 85/303/EHS z 10. júna 1985, sa neuplatňuje na premiestnenie skutočného sídla vedenia spoločnosti, ktorá je kapitálovou spoločnosťou v zmysle článku 3 ods. 1 písm. a) tejto smernice, z jedného členského štátu do druhého. V tejto súvislosti nie je dôležité, či prvý z týchto členských štátov oslobodil všetky transakcie od dane z vkladu v zmysle článku 7 ods. 2 smernice, alebo nie.

Pojem „skutočné sídlo vedenia“ uvedený v článku 2 ods. 1 smernice sa vo svetle zákazu zneužívania práva Spoločenstva nevzťahuje na umelé konštrukcie vytvorené s jediným cieľom, ktorým je získanie daňovej výhody. Overiť, či spor vo veci samej obsahuje objektívne skutočnosti, z ktorých vyplýva zneužívanie, prináleží vnútroštátnemu súdu.