ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

12. ledna 2006 *

Ve věci C-494/03,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemsko) ze dne 21. listopadu 2003, došlým Soudnímu dvoru dne 24. listopadu 2003, v řízení

Senior Engineering Investments BV

proti

Staatssecretaris van Financiën

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení P. Jann (zpravodaj), předseda senátu, N. Colneric, J. N. Cunha Rodrigues, M. Ilešič a E. Levits, soudci,

* Jednací jazyk: nizozemština.

generální advokát: M. Poiares Maduro,
vedoucí soudní kanceláře: M. Ferreira, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 26. května 2005,

s ohledem na vyjádření předložená:

— za Senior Engineering Investments BV H. T. P. M. van den Hurk a G. Weeningem, belastingadviseurs,

— za nizozemskou vládu H. G. Sevenster a J. van Bakel, a též M. de Grave, jako zmocněnci,

— za Komisi Evropských společenství R. Lyalem a A. Weimarem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 14. července 2005,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 2 a 4 směrnice Rady 69/335/EHS ze dne 17. července 1969 o nepřímých daních z kapitálových vkladů

(Úř. věst. L 249, s. 25; Zvl. vyd. 09/01, s. 11), ve znění směrnice Rady 85/303/EHS ze dne 10. června 1985 (Úř. věst. L 156, s. 23; Zvl. vyd. 09/01, s. 122; dále jen „směrnice 69/335"), jakož i článku 52 Smlouvy o ES (nyní po změně článek 43 ES).

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi společností Senior Engineering Investments BV (dále jen „Senior BV" nebo „dceřiná společnost") a Staatssecretaris van Financïen ve věci výběru daně z kapitálového vkladu vloženého její mateřskou společností, Senior Engineering Investments Ltd (dále jen „Senior Ltd" nebo „hlavní mateřská společnost") „na ážio" její dceřiné společnosti, Senior Engineering Trading Gesellschaft für Autozulieferteile mbH (dále jen „Senior GmbH" nebo „vnukovská společnost").

Právní rámec

Právní úprava Společenství

3 Cílem směrnice 69/335 je, jak vyplývá z prvního a druhého bodu jejího odůvodnění, podpora volného pohybu kapitálu, tedy svobody považované za nezbytnou pro vytvoření vnitřního trhu. Za tím účelem směřuje ke zrušení finančních překážek v oblasti kapitálových vkladů, a to zejména vkladů společníků nebo akcionářů do jejich kapitálových společností.

4 Za tímto účelem upravují články 1 až 9 směrnice 69/335 výběr harmonizované daně z vkladů do kapitálových společností (dále jen „daň z kapitálu").

5 Podle šestého bodu odůvodnění směrnice 69/335 se tato daň z kapitálu v rámci Společenství uloží pouze jednou a její výše je shodná ve všech členských státech.

6 Podle čl. 2 odst. 1 této směrnice, tak „[o]perace, jež jsou předmětem daně z kapitálu, jsou zdanitelné výlučně v členském státě, v němž se nachází sídlo skutečného vedení kapitálové společnosti v době, kdy jsou operace uskutečňovány".

7 Článek 4 směrnice 69/335 stanoví seznam operací, u nichž členské státy mohou nebo musí uložit daň z kapitálu (dále jen „vklady do společnosti").

8 Článek 4 odst. 1 písm. c) této směrnice tak stanoví, že členské státy uloží daň z kapitálu ze „zvýšení základního kapitálu kapitálové společnosti vkladem majetku jakéhokoli druhu".

9 Podle odst. 2 písm. b) téhož ustanovení mohou členské státy uložit daň z kapitálu ze „zvýšení obchodního majetku kapitálové společnosti prostřednictvím služeb poskytnutých některým společníkem [nebo akcionářem], které nemají za následek zvýšení základního kapitálu společnosti, avšak jejich protihodnotou je změna v právech společníků nebo mohou zvýšit hodnotu podílů na společnosti [nebo akcií]".

10 Nicméně v souladu s čl. 7 odst. 2 směrnice 69/335, „[č]lenské státy mohou všechny operace neuvedené v odstavci 1 [...] osvobodit od daně z kapitálu [přičemž operace uvedené v odstavci 1 jsou osvobozeny vždy] [...]".

Vnitrostátní právní úprava

11 Článek 32 odst. 1 Wet op de belastingen van rechtsverkeer (zákon o zdaňování právních operací) ze dne 24. prosince 1970 (Stb. 1970, č. 611), ve znění zákona ze dne 13. prosince 1996 (Stb. 1996, č. 652), stanoví, že pod názvem „kapitaalbelasting" (daň z kapitálu) je vybírána daň z kapitálových vkladů rozdělených na podíly u subjektů se sídlem v Nizozemsku.

12 Na základě čl. 34 písm. c) a d) tohoto zákona se „kapitálovými vklady rozdělenými na podíly" rozumí „kapitálové vklady, za něž jsou poskytnuty certifikáty o podílech na zisku, certifikáty společníků nebo jiné, které přiznávají nárok na podíl na zisku nebo na zůstatku při zrušení nebo likvidaci", jakož i „kapitálový vklad akcionáře nebo držitele certifikátu o podílu na zisku nebo certifikátu společníka nebo jiných, aniž by byla práva uvedená v písmeně c) výslovně přiznána".

13 Článek 63 Algemene wet inzake rijksbelastingen (obecný zákon o daních) ze dne 2. července 1959 (Stb. 1959, č. 301) obsahuje doložku o zamezení tvrdosti („hardship"), na základě které může ministr nebo státní tajemník financí v určitých případech nebo kategoriích případů přiznat úlevu, pokud by na základě použití daňového zákona došlo k nepřiměřené tvrdosti.

Prováděcí opatření

14 Předkládající soud konstatuje, že v rozhodné době Nizozemské království uplatňovalo politiku, podle níž byl vklad hlavní mateřské společnosti do její vnukovské společnosti v zásadě považován za operaci zdanitelnou jak u dceřiné

společnosti, tak u vnukovské společnosti. Nicméně kdyby obě společnosti měly sídlo v Nizozemsku, na základě doložky o zamezení tvrdosti by byla zdaněna pouze vnukovská společnost.

15 Nizozemská vláda nicméně podotýká, že pokud jde o vnukovské společnosti se sídlem mimo Nizozemsko, daňový inspektor může rovněž upustit od vybrání daně z kapitálu od dceřiné společnosti, pokud byla daň z kapitálu již vybrána v zahraničí od vnukovské společnosti.

16 Podle nizozemské vlády tedy politika uplatňovaná Nizozemským královstvím spočívá, z důvodu ekvity a aby bylo vyloučeno dvojí zdanění v rámci skupiny společností, spíše v osvobození dceřiné společnosti od daně ve všech případech, kdy již byla zdaněna vnukovská společnost (v Nizozemsku nebo v zahraničí), a nikoliv pouze v případě, kdy má posledně uvedená společnost sídlo v Nizozemsku. V obou případech by byl totiž výběr daně z kapitálu u dceřiné společnosti nespravedlivý ve smyslu doložky o zamezení tvrdosti.

Spor v původním řízení a předběžné otázky

17 Senior BV je společností s ručením omezeným podle nizozemského práva, jejíž všechny podíly vlastní společnost podle anglického práva Senior Ltd. Senior BV vlastní všechny podíly ve společnosti podle německého práva Senior GmbH.

18 Dne 8. prosince 1997 provedla hlavní mateřská společnost, Senior Ltd, vklad ve výši 10 071 000 DEM (tedy 11 349 000 NLG) do své vnukovské společnosti Senior GmbH.

19 V Německu tato operace nepodléhala u společnosti Senior GmbH zaplacení jakéhokoliv poplatku, protože tento členský stát na základě čl. 7 odst. 2 směrnice 69/335 zrušil daň z kapitálu od 1. ledna 1992.

20 V Nizozemsku musela Senior BV zaplatit daň z kapitálu ve výši 113 490 NLG.

21 Senior BV tedy podala opravný prostředek, v němž zpochybnila opodstatněnost této daně. Vzhledem k tomu, že tento opravný prostředek zamítl jak daňový inspektor, tak i Gerechtshof te's-Gravenhage, Senior BV podala proti rozhodnutí vydanému tímto posledně uvedeným soudem kasační stížnost.

22 Hoge Raad der Nederlanden, maje pochybnosti o slučitelnosti nizozemského režimu, který na jedné straně ukládá společnosti (dceřiné společnosti) daň z kapitálu z vkladu vloženého její mateřskou společností (hlavní mateřskou společností) do její dceřiné společnosti (vnukovské společnosti), ale na druhé straně od této daně společnost (dceřinou společnost) osvobozuje, pokud má její dceřiná společnost (vnukovská společnost) sídlo rovněž v Nizozemsku, s právem Společenství, rozhodl se přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1. Umožňuje čl. 4 odst. 2 písm. b) směrnice Rady [69/335] vybírat od společnosti daň z kapitálu týkající se přímého neformálního kapitálového vkladu vloženého mateřskou společností této společnosti do dceřiné společnosti této společnosti, a pokud ano, jaké okolnosti jsou v tomto ohledu relevantní? Je zejména relevantní, zda je tato společnost považována z hospodářského hlediska za ‚skutečného příjemce' [...] tohoto přímého neformálního kapitálového vkladu?

2. Zakazuje svoboda usazování stanovená v článku 52 [Smlouvy o ES] ve spojení s článkem 58 [Smlouvy o ES (nyní po změně článek 48 ES)] daňovým orgánům členského státu, aby uplatňovaly politiku, na základě které není společnost povinna zaplatit daň z kapitálu z přímého neformálního kapitálového vkladu provedeného mateřskou společností této společnosti do dceřiné společnosti této společnosti, pokud má dceřiná společnost sídlo v tomto členském státě, a je v tomto ohledu relevantní – vzhledem k tomu, že směrnice v projednávaném případě povoluje, aby daň z kapitálu byla uložena jak této společnosti, tak i její dceřiné společnosti – že daň z kapitálu uložená skupině je případně vyšší, než by byla v případě, pokud by jak tato společnost, tak i její dceřiná společnost měly sídlo v Nizozemsku?"

K předběžným otázkám

K první otázce: uložení daně z kapitálu [čl. 4 odst. 1 písm. c) a článek 2 písm. b) směrnice 69/335]

23 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda za takových okolností, jako jsou okolnosti věci v původním řízení, brání směrnice 69/335 tomu, aby členský stát uložil kapitálové společnosti (dceřiné společnosti) daň z kapitálu z vkladu vloženého její mateřskou společností (hlavní mateřskou společností) do její dceřiné společnosti (vnukovské společnosti).

24 V tomto ohledu je třeba připomenout, že směrnice 69/335 ve svých článcích 1 až 9 upravuje výběr harmonizované daně z kapitálu z vkladů do společnosti.

25 Podle struktury a systematiky směrnice 69/335 je tato daň z kapitálu uložena kapitálové společnosti, jíž je určen příslušný vklad. Tou je obvykle společnost, jíž jsou příslušné prostředky nebo služby fyzicky předány. Pouze výjimečně tomu může být jinak a je třeba hledat „skutečného příjemce" příslušných prostředků nebo služeb (viz, pokud jde o kapitálový vklad do dceřiných společností společnosti, který zvýšil její obchodní majetek, zejména rozsudek ze dne 17. října 2002, ESTAG, C-339/99, Recueil, s. I-8837, body 44 až 47).

26 Kromě toho z šestého bodu odůvodnění a z článku 2 směrnice 69/335 vyplývá, že kapitálový vklad do společnosti je zdaněn (v rámci Společenství) pouze jednou (viz v tomto smyslu zejména rozsudky ze dne 20. dubna 1993, Ponente Carni a Cispadana Costruzioni, C-71/91 a C-178/91, Recueil, s. I-1915, bod 19, a ze dne 17. prosince 1998, Codan, C-236/97, Recueil, s. I-8679, bod 27).

27 Ve věci v původním řízení ze skutkového stavu popsaného předkládajícím soudem vyplývá, že příslušná částka byla zaplacena vnukovské společnosti (Senior GmbH) v rámci vkladu v její prospěch. Naopak nic ve skutkovém stavu neumožňuje tvrdit, že okolnosti věci v původním řízení představují výjimečnou situaci, kdy je třeba považovat jinou společnost, jako je například dceřiná společnost (Senior BV), za „skutečného příjemce" uvedeného vkladu.

28 Je tedy třeba přezkoumat, zda podle pravidel směrnice 69/335 podléhá příslušný vklad dani z kapitálu u vnukovské společnosti (Senior GmbH). Pokud by tomu tak bylo, nemohl by být tentýž vklad totiž již zdaněn u jiné společnosti, v projednávané věci u dceřiné společnosti (Senior BV).

29 V tomto ohledu článek 4 směrnice 69/335 vymezuje operace, u nichž členské státy mohou nebo případně musí uložit daň z kapitálu (viz v tomto smyslu zejména rozsudky ze dne 18. března 1993, Viessmann, C-280/91, Recueil, s. I-971, bod 12, a ze dne 27. října 1998, Agas, C-152/97, Recueil, s. I-6553, body 19 a 20).

30 Vzhledem k tomu, že dotčenou operací ve věci v původním řízení je vklad hlavní mateřské společnosti (Senior Ltd) do její vnukovské společnosti (Senior GmbH), lze ji přezkoumat v zásadě ve světle buď čl. 4 odst. 1 písm. c) směrnice 69/335, nebo čl. 4 odst. 2 písm. b) této směrnice.

31 Článek 4 odst. 1 písm. c) uvedené směrnice tak stanoví výběr daně z kapitálu na základě zvýšení základního kapitálu kapitálové společnosti vkladem majetku jakéhokoli druhu.

32 Článek 4 odst. 2 písm. b) téže směrnice stanoví, že členské státy mohou uložit daň z kapitálu ze zvýšení obchodního majetku kapitálové společnosti prostřednictvím služeb poskytnutých některým společníkem (nebo akcionářem), které nemají za následek zvýšení základního kapitálu společnosti, avšak mohou zvýšit hodnotu podílů na společnosti (nebo akcií).

33 Při srovnání těchto dvou ustanovení je však třeba konstatovat, stejně jako to učinila nizozemská vláda, že „zvýšení základního kapitálu" ve smyslu čl. 4 odst. 1 písm. c) směrnice 69/335 znamená formální zvýšení základního kapitálu buď vydáním nových podílů nebo akcií anebo zvýšením nominální hodnoty stávajících podílů nebo akcií (viz v tomto smyslu k povaze základního kapitálu rozsudky ze dne 15. července 1982, Felicitas Rickmers-Linie, C-270/81, Recueil, s. 2771, bod 15, a ze dne 2. února 1988, Dansk Sparinvest, C-36/86, Recueil, s. 409, bod 13).

34 Naproti tomu, a vzhledem k tomu, že obchodní majetek je definován jako veškerý majetek, který společníci vložili do společného celku, spolu s jeho přírůstky (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 28. března 1990, Siegen, C-38/88, Recueil, s. I-1447, bod 12), „zvýšení obchodního majetku" ve smyslu čl. 4 odst. 2 písm. b) uvedené směrnice zahrnuje v zásadě jakoukoliv formu zvýšení obchodního majetku kapitálové společnosti. Soudní dvůr tak kvalifikoval jako „zvýšení základního kapitálu" ve smyslu tohoto ustanovení například převod zisku (viz rozsudek ze dne 13. října 1992, Weber Haus, C-49/91, Recueil, s. I-5207, bod 10), bezúročnou půjčku (viz zejména rozsudek ze dne 17. září 2002, Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken, C-392/00, Recueil, s. I-7397, bod 18), převzetí ztrát (viz výše uvedený rozsudek Siegen, bod 13), vzdání se pohledávky (viz rozsudek ze dne 5. února 1991, Deltakabel, C-15/89, Recueil, s. I-241, bod 12).

35 Ve věci v původním řízení byl příslušný vklad vložen „na ážio" vnukovské společnosti (Senior GmbH). Jelikož však platba „na ážio" s sebou nenese „zvýšení základního kapitálu", tento vklad nespadá pod čl. 4 odst. 1 písm. c) směrnice 69/335.

36 Příslušný vklad nicméně spadá do působnosti čl. 4 odst. 2 písm. b) této směrnice.

37 Zaprvé, zaplacení příslušného kapitálového vkladu totiž „zvýšilo obchodní majetek" vnukovské společnosti (Senior GmbH).

38 Zadruhé, tento vklad „moh[l] zvýšit hodnotu podílů na společnosti" v téže společnosti. V důsledku tohoto vkladu mají podíly ve vnukovské společnosti (Senior GmbH) *de facto* vyšší hodnotu.

39 Zatřetí, příslušný vklad se jeví jako „služ[ba] poskytnut[á] některým společníkem". Je sice pravda, že tento vklad byl vložen nikoliv společníkem Senior GmbH (Senior BV), ale mateřskou společností společnosti Senior BV (Senior Ltd), tedy společníkem společníka. Nicméně je třeba připomenout, že Soudní dvůr přijal vůči původu vkladu neformální přístup, založený na jeho skutečné přičitatelnosti (viz v tomto smyslu výše uvedené rozsudky Weber Haus, body 11 a 13; ESTAG, body 37 až 39, jakož i 41, a rozsudek ze dne 17. října 2002, Develop, C-71/00, Recueil, s. I-8877, body 25 až 29). Avšak vzhledem k tomu, že příslušný vklad byl vložen hlavní mateřskou společností (Senior Ltd) do vnukovské společnosti (Senior GmbH) za účelem zvýšení hodnoty podílů v této posledně uvedené společnosti a že toto zvýšení bylo především v zájmu jejího jediného společníka, tedy Senior BV, je třeba konstatovat, že uvedený vklad je třeba přičíst této posledně uvedené společnosti, tedy Senior BV. Jedná se tedy o „služ[bu] poskytnut[ou] některým společníkem" ve smyslu čl. 4 odst. 2 písm. b) směrnice 69/335.

40 Z toho vyplývá, že podle pravidel směrnice 69/335 podléhá příslušný vklad ve věci v původním řízení dani z kapitálu u vnukovské společnosti (Senior GmbH).

41 Vzhledem k tomu, že v souladu s čl. 2 odst. 1 směrnice 69/335 ve spojení s šestým bodem odůvodnění této směrnice může být vklad do společnosti zdaněn (v rámci Společenství) pouze jednou, uvedený vklad nemůže být předmětem druhého zdanění, tentokrát u dceřiné společnosti (Senior BV).

42 V tomto ohledu je nepodstatné, že příslušný vklad mohl zvýšit rovněž obchodní majetek dceřiné společnosti (Senior BV). Je totiž třeba konstatovat, stejně jako to učinil generální advokát v bodě 21 svého stanoviska, že takové zvýšení může představovat pouze automatický a vedlejší hospodářský účinek vkladu provedeného

ve prospěch vnukovské společnosti (Senior GmbH). Nelze jej tedy přičítat druhému odlišnému vkladu, který by jako takový mohl být zdaněn.

43 Je rovněž nepodstatné, že členský stát, příslušný na základě čl. 2 odst. 1 směrnice 69/335 ke zdanění vnukovské společnosti (Senior GmbH), tedy Spolková republika Německo, ve skutečnosti této společnosti daň neuložil, neboť daň z kapitálu je v tomto státě od 1. ledna 1992 zrušena. Členské státy totiž v souladu s čl. 7 odst. 2 směrnice 69/335 mohou osvobodit od daně z kapitálu vklady do společnosti, aniž by důsledkem tohoto osvobození bylo to, že jinému členskému státu je dovoleno jejich zdanění. Naopak, směrnice 69/335 podporuje a podněcuje jak dílčí osvobození od daně z kapitálu (čl. 7 odst. 1 a odst. 3 a články 8 a 9), tak její úplné zrušení (čl. 7 odst. 2). Tuto směrnici tedy nelze vykládat způsobem, který by umožnil členskému státu získat za účelem zvýšení svých daňových příjmů prospěch z daňové zdrženlivosti jiného členského státu.

44 S ohledem na výše uvedené je tedy třeba odpovědět na první otázku tak, že za takových okolností, jako jsou okolnosti věci v původním řízení, čl. 4 odst. 2 písm. b) směrnice 69/335, ve spojení s čl. 2 odst. 1 a šestým bodem odůvodnění této směrnice, brání tomu, aby členský stát uložil kapitálové společnosti (dceřiné společnosti) daň z kapitálu z vkladu vloženého její mateřskou společností (hlavní mateřskou společností) do její dceřiné společnosti (vnukovské společnosti).

Ke druhé otázce: právo na svobodu usazování (článek 52 Smlouvy o ES)

45 Vzhledem k odpovědi na první otázku není namístě odpovídat na druhou otázku.

K nákladům řízení

46 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení vzhledem ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (první senát) rozhodl takto:

Za takových okolností, jako jsou okolnosti věci v původním řízení, čl. 4 odst. 2 písm. b) směrnice Rady 69/335/EHS ze dne 17. července 1969 o nepřímých daních z kapitálových vkladů, ve znění směrnice Rady 85/303/EHS ze dne 10. června 1985, ve spojení s čl. 2 odst. 1 a šestým bodem odůvodnění této směrnice, brání tomu, aby členský stát uložil kapitálové společnosti (dceřiné společnosti) daň z kapitálu z vkladu vloženého její mateřskou společností (hlavní mateřskou společností) do její dceřiné společnosti (vnukovské společnosti).

Podpisy.