

V?c C-251/06

Firma ING. AUER - Die Bausoftware GmbH

v.

Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr

(žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz)

„Nep?ímé dan? – Kapitálové vklady – P?enesení sídla spole?nosti – Zrušení dan? z kapitálu vybrané od spole?nosti“

Stanovisko generálního advokáta M. Poiarese Madura p?ednesené dne 21. ?ervna 2007

Rozsudek Soudního dvora (?tvrtého senátu) ze dne 8. listopadu 2007

Shrnutí rozsudku

Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Nep?ímé dan? z kapitálových vklad? – Da? z kapitálu vybraná od kapitálové spole?nosti

(Sm?rnice Rady 69/335, ?l. 3 odst. 1 písm. a), ?l. 4 odst. 1 písm. g) a odst. 3 písm. b) a ?l. 7 odst. 2)

?lánek 4 odst. 1 písm. g) a odst. 3 písm. b) sm?rnice 69/335 o nep?ímých daních z kapitálových vklad?, ve zn?ní sm?rnice 85/303 a Aktu o podmínkách p?istoupení Norského království, Rakouské republiky, Finské republiky a Švédského království a o úpravách smluv, na nichž se zakládá Evropská unie, musí být vykládán v tom smyslu, že upušt?ní ?lenského státu od vybírání dan? z kapitálu není p?ekážkou pro to, aby spole?nost, která pat?í do n? které z kategorií uvedených v ?l. 3 odst. 1 písm. a) této sm?rnice, byla p?i p?enesení sídla skute?ného vedení z tohoto ?lenského státu do jiného ?lenského státu, ve kterém je tato da? ještě vybírána, pro účely ukládání dan? z kapitálu ve smyslu ?l. 4 odst. 1 písm. g) uvedené sm?rnice považována za kapitálovou spole?nost.

?lánek 3 odst. 1 sm?rnice 69/335 totiž kogentn? a jednotn? pro všechny ?lenské státy stanoví, které spole?nosti je nutno považovat za kapitálové spole?nosti ve smyslu této sm?rnice. V d?sledku toho, má-li spole?nost n? kterou z právních forem uvedených ve zmín?ném ?l. 3 odst. 1, musí být považována za kapitálovou spole?nost ve smyslu sm?rnice 69/335, a p?i p?enesení sídla svého skute?ného vedení z jednoho ?lenského státu do jiného proto nem?že podléhat dani z kapitálu s od?vodn?ním, že v ?lenském stát? p?vodu není považována za kapitálovou spole?nost. Skute?nost, že ?lenský stát využil oprávn?ní stanovené v ?l. 7 odst. 2 a zrušil da? z kapitálu, proto neznamena, že p?i p?enesení sídla skute?ného vedení kapitálové spole?nosti z tohoto ?lenského státu do jiného ?lenského státu tento posledn? uvedený stát automaticky m?že zatížit tuto operaci zmín?nou daní.

Nicmén? tento výklad nesmí vést k vytvá?ení p?íznivých podmínek pro chování, které je charakteristické realizací vykonstruovaných operací výhradn? za účelem získání da?ové výhody. P?edkládajícímu soudu p?ísluší, aby ov?il, zda okolnosti v?ci v p?vodním ?ízení vykazují objektivní znaky takovéto zneužívající praktiky.

(viz body 21, 28–29, 35, 45–47 a výrok)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

8. listopadu 2007(*)

„Nepřímé daně – Kapitálové vklady – Přenesení sídla společnosti – Zrušení daně z kapitálu vybrané od společnosti“

Ve věci C-251/06,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz (Rakousko) ze dne 31. května 2006, došlým Soudnímu dvoru dne 6. června 2006, v řízení

Firma ING. AUER – Die Bausoftware GmbH

proti

Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr,

SOUDNÍ DVŮR (čtvrtý senát),

ve složení K. Lenaerts, předseda senátu, G. Arestis, R. Silva de Lapuerta (zpravodajkyně), E. Juhász a T. von Danwitz, soudci,

generální advokát: M. Poiares Maduro,

vedoucí soudní kanceláře: M. Ferreira, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 29. března 2007,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Firma ING. AUER – Die Bausoftware GmbH J. Wiedlroitherem a G. Aignerem, Rechtsanwälte,
- za rakouskou vládu C. Pesendorfer, jakož i G. Glegou a J. Bauerem, jako zmocněnci,
- za řeckou vládu I. Pouli a M. Tassopoulou, jako zmocněnkyní,
- za španělskou vládu M. Muñoz Pérezem, jako zmocněncem,
- za polskou vládu E. Oñiecka-Tamecka, jako zmocněnkyní,
- za Komisi Evropských společenství M. Afonso a W. Möllsem, jako zmocněnci

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 21. června 2007,
vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 4 odst. 1 písm. g) a odst. 3 písm. b), jakož i čl. 7 odst. 2 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) a Aktu o podmínkách přistoupení Norského království, Rakouské republiky, Finské republiky a Švédského království a o úpravách smluv, na nichž se zakládá Evropská unie (Úř. věst. 1994 C 241, s. 21 a Úř. věst. 1995 L 1, s. 1, dále jen „směrnice 69/335“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Firma ING. AUER – Die Bausoftware GmbH (dále jen „ING. AUER – Die Bausoftware“) a Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfaehr (finanční úřad Freistadt Rohrbach Urfaehr) ve věci výzvy poslední uvedeného k zaplacení daně z kapitálu ve výši 104 680,20 eur.

Právní rámec

Právní úprava Společenství

3 Článek 2 odst. 1 a 2 směrnice 69/335 stanoví:

„1. Operace, 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.

2. Nalézá-li se sídlo skutečného vedení kapitálové společnosti ve třetí zemi a její statutární sídlo v některém členském státě, jsou operace, jež jsou předmětem daně z kapitálu, zdanitelné v členském státě, v němž se nachází statutární sídlo.“

4 Článek 3 směrnice 69/335 stanoví:

„1. Kapitálovou společností se pro účely této směrnice rozumí:

a) společnosti podle belgického, dánského, německého, španělského, francouzského, řeckého, italského, irského, lucemburského, nizozemského, portugalského [práva] a podle práva Spojeného království nazvané takto:

[...]

– société de personnes à responsabilité limitée/ personenvennootschap met beperkte aansprakelijkheid, Gesellschaft mit beschränkter Haftung, sociedad de responsabilidad limitada, société à responsabilité limitée, ??????? ?????????????? ???????, società a responsabilità limitata, société à responsabilité limitée, sociedade por quotas;

společnosti podle rakouského práva nazvané:

- Aktiengesellschaft,
- Gesellschaft mit beschränkter Haftung;

[...]

2. Pro účely této směrnice se za kapitálovou společnost považuje každá další společnost, sdružení nebo právnická osoba založená za účelem zisku. členské státy ji však pro účely ukládání daní z kapitálu nemusí za kapitálovou společnost považovat.“

5 článek 4 odst. 1 a 3 směrnice 69/335 uvádí:

„1. Předmetem daní z kapitálu jsou tyto operace:

a) založení kapitálové společnosti;

[...]

c) zvýšení základního kapitálu kapitálové společnosti vkladem majetku jakéhokoli druhu;

[...]

g) přenesení sídla skutečného vedení společnosti, sdružení nebo právnické osoby, která je v některém členském státě pro účely ukládání daní z kapitálu [považována] za kapitálovou společnost, do tohoto členského státu z členského státu, ve kterém není za kapitálovou společnost považována;

[...]

3. Založením ve smyslu odst. 1 písm. a) se nerozumí žádná změna zakládací listiny či stanov společnosti, zejména:

[...]

b) přenesení sídla skutečného vedení nebo statutárního sídla společnosti, sdružení nebo právnické osoby z jednoho členského státu do druhého, je-li v obou považována za kapitálovou společnost pro účely ukládání daní z kapitálu,

[...]“

6 článek 7 odst. 1 a 2 směrnice 69/335 stanoví:

„1. členské státy osvobodí od daní z kapitálu operace, které nejsou uvedeny v článku 9 a které byly k 1. lednu 1984 od daní osvobozeny nebo zdaňovány sazbou nejvýše 0,50 %.

[...]

2. členské státy mohou všechny operace neuvedené v odstavci 1 buď osvobodit od daní z kapitálu, nebo je zdanit jednotnou sazbou nejvýše 1 %.“

Vnitrostátní práva

Rakouské právo

7 Právním základem pro vybírání daní z kapitálu v Rakousku je část I zákona o dani z pohybu kapitálu (Kapitalverkehrsteuergesetz), ze dne 16. října 1934 (deutsches RGBl. I. S 1058/1934), ve znění zákona ze dne 12. ledna 1999 (BGBl. I, 28/1999, dále jen „KVG“).

8 Podle § 2 KVG:

„Dani z kapitálu podléhá:

[...]

5. p?enesení vedení nebo statutárního sídla zahrani?ní kapitálové spole?nosti do tuzemska, pokud se kapitálová spole?nost tímto p?enesením stane tuzemskou. Toto neplatí, pokud kapitálová spole?nost byla p?ed p?enesením vedení nebo statutárního sídla v jiném ?lenském stát? Evropské unie považována pro účely výb?ru dan? z kapitálu za kapitálovou spole?nost;

[...]“

9 Ustanovení § 4 odst. 1 a 2 KVG vyjmenovává kapitálové spole?nosti a spole?nosti, které jsou pro účely výb?ru dan? z kapitálu považovány za kapitálové spole?nosti. Kapitálovými spole?nostmi jsou podle § 4 odst. 1 bodu 2 KVG zejména spole?nosti s ru?ením omezeným („Gesellschaften mit beschränkter Haftung“).

N?mecké právo

10 Ustanovení § 4 odst. 1 bodu 2 zákona o zlepšení rámcových podmínek finan?ních trh? (zákon o podpo?e finan?ních trh?) [Gesetz zur Verbesserung der Rahmenbedingungen der Finanzmärkte (Finanzmarktbeförderungsgesetz)] ze dne 22. února 1990 (BGBl. 1990 I, s. 266) zrušilo zákon o dani z pohybu kapitálu (Kapitalverkehrsteuergesetz), ze dne 17. listopadu 1972 (BGBl. 1972 I, s. 2130), a tím s účinností k 1. lednu 1992 da? z kapitálu.

Spor v p?vodním řízení a p?edb?žné otázky

11 Dne 9. září 1999 byla spole?nost, o jejímž založení bylo provedeno prohlášení dne 28. ?ervna 1999, zapsána do obchodního rejstříku Rakouské republiky pod názvem „Bausoftware GmbH“ (dále jen „Bausoftware“). Jejím jediným spole?níkem byla Nemetschek AG (dále jen „Nemetschek“), spole?nost podle n?meckého práva. Sídlo skute?ného vedení spole?nosti Bausoftware bylo v N?mecku.

12 Dne 16. září 1999 spole?nost Nemetschek p?evedla spole?nosti Bausoftware platbu ve výši 102 milion? ATS. Na základ? smlouvy o vkladu ze dne 22. září 1999 byl podnik nezapsaného samostatného podnikatele „Ing. Auer ‚Die Bausoftware‘ “ se sídlem v Mondsee (Rakouská republika) vložen do Bausoftware.

13 Tento vklad byl schválen na valné hrad? Bausoftware, která se konala stejného dne.

14 Na této valné hrad? byl pan Auer, který m?l bydlišt? v Rakousku, jmenován dalším jednatelem Bausoftware a bylo mu ud?leno zvláštní právo vést obchodní spole?nost. Nakonec byla spole?nost p?ejmenována na ING. Auer – Die Bausoftware.

15 Po ukončení kontroly provedené u této spole?nosti Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr uložil podle ustanovení KVG rozhodnutím ze dne 6. ?ervna 2005 této spole?nosti zaplacení dan? z kapitálu ve výši 104 680,20 eur, což odpovídá 1 % hodnoty podíl? této spole?nosti, z d?vodu p?enesení sídla skute?ného vedení z N?mecka do Rakouska.

16 Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz (nezávislý finanční senát, pobočka v Linci), k němuž ING. AUER – Die Bausoftware podala odvolání proti tomuto rozhodnutí, se rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) V případě, že je sídlo skutečného vedení společnosti, sdružení nebo právnické osoby přeneseno z členského státu, který zrušil daň z kapitálu před založením uvedené společnosti, sdružení nebo právnické osoby, do jiného členského státu, který k této rozhodné době ukládá daň z kapitálu, brání skutečnost, že první uvedený členský stát zrušením příslušného vnitrostátního právního základu upustil od ukládání daně z kapitálu, kvalifikování této společnosti, sdružení nebo právnické osoby jako kapitálové společnosti „pro účely ukládání daně z kapitálu“ ve smyslu čl. 4 odst. 1 písm. g) [...] a čl. 4 odst. 3 písm. b) [směrnice 69/335]?

2) Zakazuje čl. 7 odst. 2 [směrnice 69/335] členskému státu, do kterého kapitálová společnost přenáší sídlo skutečného vedení, ukládání daně z kapitálu na operace uvedené v čl. 4. odst. 1 písm. a) a g) této směrnice z důvodu přenesení sídla skutečného vedení, pokud se tyto operace uskutečnily v době, ve které měla kapitálová společnost sídlo skutečného vedení v členském státě, který před založením kapitálové společnosti zrušením příslušného vnitrostátního právního základu upustil od ukládání daně z kapitálu?“

K předběžným otázkám

17 Podstatou předběžných otázek předkládajícího soudu, které je třeba přezkoumat společně, je, zda upuštění členského státu od vybírání daně z kapitálu je překážkou pro to, aby společnost při přenesení sídla skutečného vedení z tohoto členského státu do jiného členského státu, ve kterém je tato daň ještě vybírána, byla „pro účely ukládání daně z kapitálu“ ve smyslu čl. 4 odst. 1 písm. g) směrnice 69/335 považována za kapitálovou společnost.

18 Úvodem je třeba upřesnit, že otázka, zda zápis Bausoftware do obchodního rejstříku Rakouské republiky dne 9. září 1999 a zda platba ve výši 102 milionů ATS, kterou jí dne 16. září 1999 převedla společnost Nemetschek, mohou být kvalifikovány jako založení kapitálové společnosti nebo jako zvýšení základního kapitálu kapitálové společnosti a zda jako takové podle čl. 4 odst. 1 písm. a) nebo c) směrnice 69/335 podléhají dani z kapitálu, není předmětem přezkumu Soudního dvora.

19 Kromě toho z ustálené judikatury vyplývá, že v rámci řízení upraveného v článku 234 ES založeného na jasné dělbě kompetencí mezi vnitrostátními soudy a Soudním dvorem spadá posouzení skutkových okolností věci do pravomoci vnitrostátního soudu (rozsudky ze dne 15. listopadu 1979, Denkavit Futtermittel, 36/79, Recueil, s. 3439, bod 12, a ze dne 15. května 2003, RAR, C-282/00, Recueil, s. I-4741, bod 46). Přezkum Soudním dvorem je tedy založen na konstatování předkládajícího soudu, že skutkový stav, který je uveden v bodech 11 až 14 tohoto rozsudku, představuje přenesení sídla skutečného vedení z jednoho členského státu do druhého.

20 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že společnost, o kterou se jedná v původním řízení, je společností s ručením omezeným podle rakouského práva.

21 Z čl. 3 odst. 1 směrnice 69/335, jehož znění je uvedeno v bodě 4 tohoto rozsudku vyplývá, že toto ustanovení kogentní a jednotné pro všechny členské státy stanoví, které společnosti jsou kapitálovými společnostmi ve smyslu směrnice 69/335.

22 Kromě toho čl. 4 odst. 1 této směrnice stanoví, které operace jsou předmětem daně z kapitálu.

- 23 Pokud jde o p?enesení sídla skute?ného vedení, ?l. 4 odst. 1 písm. g) sm?rnice 69/335 uvádí, že p?edm?tem dan? z kapitálu je zejména „p?enesení sídla skute?ného vedení spole?nosti, sdružení nebo právnické osoby, která je v n? kterém ?lenském stát? pro ú?ely ukládání dan? z kapitálu [považována] za kapitálovou spole?nost, do tohoto ?lenského státu z ?lenského státu, ve kterém není za kapitálovou spole?nost považována“.
- 24 Naopak podle ?l. 4 odst. 3 písm. b) této sm?rnice „p?enesení sídla skute?ného vedení nebo statutárního sídla spole?nosti, sdružení nebo právnické osoby z jednoho ?lenského státu do druhého, je-li v obou považována za kapitálovou spole?nost pro ú?ely ukládání dan? z kapitálu“, není založením kapitálové spole?nosti ve smyslu odst. 1 písm. a) tohoto ?lánku.
- 25 Z toho plyne, že pro to, aby operace tohoto druhu mohla být p?edm?tem dan? z kapitálu v ?lenském stát? ur?ení, dot?ená spole?nost nesmí být v ?lenském stát? p?vodu považována pro ú?ely výb?ru této dan? za kapitálovou spole?nost.
- 26 ?lenské státy, které p?edložily Soudnímu dvoru svá vyjád?ení, tvrdí, že spole?nost, od které nebyla v ?lenském stát? p?vodu vybrána da? z kapitálu z d?vodu, že tento ?lenský stát tuto da? zrušil, není v tomto ?lenském stát? pro ú?ely ukládání dan? z kapitálu považována za kapitálovou spole?nost, takže podmínky stanovené v ?l. 4 odst. 1 písm. g) sm?rnice 69/335 jsou spln?ny.
- 27 S touto analýzou se však není možné ztotožnit, nebo? jinak by byla up?ednostn?na kvalifikace kapitálové spole?nosti podle vnitrostátního práva p?ed kvalifikací, která vyplývá ze sm?rnice 69/335.
- 28 Jak bylo uvedeno v bod? 21 tohoto rozsudku, ?l. 3 odst. 1 sm?rnice 69/335 totiž kogentn? a jednotn? pro všechny ?lenské státy stanoví, které spole?nosti je nutno považovat za kapitálové spole?nosti ve smyslu této sm?rnice.
- 29 V d?sledku toho, má-li spole?nost n? kterou z právních forem uvedených ve zmín?ném ?l. 3 odst. 1, musí být považována za kapitálovou spole?nost ve smyslu sm?rnice 69/335, a p?i p?enesení sídla svého skute?ného vedení z jednoho ?lenského státu do jiného proto nem?že podléhat dani z kapitálu s od?vodn?ním, že v ?lenském stát? p?vodu není považována za kapitálovou spole?nost.
- 30 Je t?eba dodat, že takovýto rozdíl v kvalifikaci, který vede k použití ?l. 4 odst. 1 písm. g) sm?rnice 69/335, je naopak možný tehdy, jedná-li se o spole?nosti uvedené v ?l. 3 odst. 2 této sm?rnice.
- 31 Toto ustanovení, které stanoví, že „pro ú?ely této sm?rnice [69/335], se za kapitálovou spole?nost považuje každá další spole?nost, sdružení nebo právnická osoba založená za ú?elem zisku“, totiž ?lenským stát?m dovoluje nepovažovat pro ú?ely ukládání dan? z kapitálu takto narove? postavené spole?nosti, sdružení nebo právnické osoby za kapitálovou spole?nost.
- 32 Ur?itý prostor pro uvážení takto p?iznaný ?lenským stát?m, který, pokud jde o spole?nosti uvedené v odstavci 1 uvedeného ?lánku, neexistuje, tedy m?že vést k tomu, že ur?itý subjekt bude v jednom ?lenském stát? kvalifikován jako kapitálová spole?nost, zatímco v jiném ?lenském stát? nikoliv. V p?ípad? takového rozdílu v kvalifikaci by p?enesení sídla skute?ného vedení doty?né spole?nosti spadalo do rozsahu p?sobnosti ?l. 4 odst. 1 písm. g) sm?rnice 69/335.
- 33 Soudní dv?r již navíc rozhodl, že up?ednostnit kritérium podléhání dani v ?lenském stát? p?vodu p?ed kritériem kvalifikace jako kapitálové spole?nosti stanoveném v ?l. 4 odst. 1 písm. g) sm?rnice 69/335 by bylo v rozporu s ustanoveními této sm?rnice, nebo? by umož?ovalo zdan?ní

daní z kapitálu v případech, kdy to uvedená směrnice nestanoví (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 7. června 2007, Komise v. řecko, C-178/05, Sb. rozh. s. I-4185, body 26 až 30).

34 Krom toho z judikatury Soudního dvora vyplývá, že jestliže členské státy mohou v souladu s čl. 7 odst. 2 směrnice 69/335 osvobodit od daně z kapitálu vklady do společností, důsledkem tohoto osvobození nemůže být to, že zdanění uvedených vkladů je dovoleno jinému členskému státu (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 12. ledna 2006, Senior Engineering Investments, C-494/03, Sb. rozh. s. I-525, bod 43).

35 Skutečnost, že členský stát využil oprávnění stanovené v uvedeném čl. 7 odst. 2 a zrušil daň z kapitálu, proto neznamená, že při přenesení sídla skutečného vedení kapitálové společnosti z tohoto členského státu do jiného členského státu tento poslední uvedený stát automaticky může zatížit tuto operaci zmíněnou daní.

36 Z výše uvedeného vyplývá, že čl. 4 odst. 1 písm. g) a odst. 3 písm. c) směrnice 69/335 musí být vykládán v tom smyslu, že upuštění členského státu od vybírání daně z kapitálu není překážkou pro to, aby společnost, která patří do některé z kategorií uvedených v čl. 3 odst. 1 písm. a) této směrnice byla při přenesení sídla skutečného vedení z tohoto členského státu do jiného členského státu, ve kterém je tato daň ještě vybírána, pro účely ukládání daně z kapitálu ve smyslu čl. 4 odst. 1 písm. g) uvedené směrnice považována za kapitálovou společnost.

37 K tomuto výkladu je namístě dodat, že v průběhu řízení před Soudním dvorem byla vznesena otázka možných daňových úniků vyplývajících ze zneužití ustanovení směrnice 69/335, které by bylo takto vykládáno.

38 I když po formální stránce předkládající soud omezil své otázky na výklad čl. 4 odst. 1 písm. g) a odst. 3 písm. b) a čl. 7 odst. 2 směrnice 69/335, taková skutečnost Soudnímu dvoru nebrání, aby předkládajícímu soudu poskytl všechny prvky výkladu práva Společenství, které mohou být užitečné pro rozhodnutí ve věci, která mu byla předložena, bez ohledu na to, zda tento soud tento výklad ve svých otázkách zmínil (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 12. prosince 1990, SARPP, C-241/89, Recueil, s. I-4695, bod 8; ze dne 4. března 1999, Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola, C-87/97, Recueil, s. I-1301, bod 16, a ze dne 26. dubna 2007, Alevizos, C-392/05, Sb. rozh. s. I-3505, bod 64).

39 Je tedy namístě přezkoumat, zda výklad čl. 4 odst. 1 písm. g) a odst. 3 písm. b) směrnice 69/335 uvedený v bodě 34 tohoto rozsudku může přispět ke zneužití práva Společenství za účelem obcházení takových ustanovení vnitrostátního práva, o která se jedná ve věci v původním řízení.

40 Nejprve je třeba poukázat na to, že směrnice 69/335 neobsahuje žádné pravidlo, které by bylo zvlášť určeno k předcházení nebezpečí daňových úniků.

41 Soudní dvůr však již rozhodl, že použití právní úpravy Společenství nemůže jít tak daleko, aby zahrnovalo zneužívající praktiky hospodářských subjektů, tedy operace, jež nejsou uskutečňovány v rámci obvyklých obchodních transakcí, nýbrž pouze s cílem získat zneužívajícím způsobem výhody upravené právem Společenství (viz rozsudek ze dne 21. února 2006, Halifax a další, C-255/02, Sb. rozh. s. I-1609, bod 69).

42 Ochrana, kterou nabízí právo Společenství, se tedy nevztahuje na situace, ve kterých se právní subjekt, fyzická nebo právnická osoba, hodlá zneužívajícím způsobem nebo podvodně odvolávat na normy Společenství pouze za účelem vyhnout se právním předpisům členského státu.

43 Okolnost, že společnost byla založena v jednom členském státě za cílem využití výhodnějších právních předpisů, zajiště sama o sobě nestačí pro učinění závěru o existenci zneužití právní úpravy Společnosti.

44 Nicméně založení společnosti v členském státě v rámci čistě vykonstruovaných operací postrádajících hospodářskou podstatu s cílem vyhnout se dani obvykle dlužné již nespadá pod ochranu, kterou směrnice 69/335 musí poskytovat ve prospěch společností, na které se vztahuje.

45 Z toho plyne, že důsledky, které vyplývají z výkladu čl. 4 odst. 1 písm. g) a odst. 3 písm. b) směrnice 69/335 uvedeného v bodě 36 tohoto rozsudku, nesmí vytvářet příznivé podmínky pro chování, které je charakteristické realizací vykonstruovaných operací výhradně za účelem získání daňové výhody.

46 Přísluší tedy předkládajícímu soudu, aby ověřil, zda okolnosti věci v původním řízení vykazují objektivní znaky takového zneužívající praktiky.

47 Za těchto okolností je namístě na předložené otázky odpovědět tak, že čl. 4 odst. 1 písm. g) a odst. 3 písm. b) směrnice 69/335 musí být vykládán v tom smyslu, že upuštění členského státu od vybírání daní z kapitálu není překážkou pro to, aby společnost, která patří do některé z kategorií uvedených v čl. 3 odst. 1 písm. a) této směrnice, byla při přenesení sídla skutečného vedení z tohoto členského státu do jiného členského státu, ve kterém je tato daň ještě vybírána, pro účely ukládání daní z kapitálu ve smyslu čl. 4 odst. 1 písm. g) uvedené směrnice považována za kapitálovou společnost. Nicméně tento výklad nesmí vést k vytváření příznivých podmínek pro chování, které je charakteristické realizací vykonstruovaných operací výhradně za účelem získání daňové výhody. Přísluší tedy předkládajícímu soudu, aby ověřil, zda okolnosti věci v původním řízení vykazují objektivní znaky takového zneužívající praktiky.

K nákladům řízení

48 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 (čtvrtý senát) rozhodl takto:

Článek 4 odst. 1 písm. g) a odst. 3 písm. b) směrnice Rady 69/335/EHS ze dne 17. července 1969 o nepříímých daních z kapitálových vkladů, ve znění směrnice Rady 85/303/EHS ze dne 10. června 1985 a Aktu o podmínkách přistoupení Norského království, Rakouské republiky, Finské republiky a Švédského království a o úpravách smluv, na nichž se zakládá Evropská unie musí být vykládán v tom smyslu, že upuštění členského státu od vybírání daní z kapitálu není překážkou pro to, aby společnost, která patří do některé z kategorií uvedených v čl. 3 odst. 1 písm. a) této směrnice, byla při přenesení sídla skutečného vedení z tohoto členského státu do jiného členského státu, ve kterém je tato daň ještě vybírána, pro účely ukládání daní z kapitálu ve smyslu čl. 4 odst. 1 písm. g) uvedené směrnice považována za kapitálovou společnost.

Nicméně tento výklad nesmí vést k vytváření příznivých podmínek pro chování, které je charakteristické realizací vykonstruovaných operací výhradně za účelem získání daňové výhody. Přísluší tedy předkládajícímu soudu, aby ověřil, zda okolnosti věci v původním řízení vykazují objektivní znaky takového zneužívající praktiky.

Podpisy.

* Jednací jazyk: n?m?ina.