

Vec C-251/06

Firma ING. AUER – Die Bausoftware GmbH

proti

Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr

(návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný

Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz)

„Nepriame dane – Tvorba a zvýšenie základného imania – Premiestnenie sídla spoločnosti – Zrušenie dane z vkladu vyberanej od spoločnosti“

Návrhy prednesené 21. júna 2007 – generálny advokát M. Poiares Maduro

Rozsudok Súdného dvora (štvrtá komora) z 8. novembra 2007

Abstrakt rozsudku

Daňové ustanovenia – Harmonizácia právnych predpisov – Nepriame dane z tvorby a zvýšenia základného imania – Daň z vkladu vyrubovaná obchodným spoločnostiam

[Smernica Rady 69/335, článok 3 ods. 1 písm. a), článok 4 ods. 1 písm. g), článok 4 ods. 3 písm. b) a článok 7 ods. 2]

Článok 4 ods. 1 písm. g) a článok 4 ods. 3 písm. b) smernice Rady 69/335/EHS o nepriamych daniach z tvorby a navyšovania základného imania, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 85/303 a Aktom o podmienkach pristúpenia Rakúskej republiky, Fínskej republiky a Švédskeho kráľovstva a o úpravách zmlúv, na ktorých je Európska únia založená, sa musí vykladať v tom zmysle, že upustenie od výberu dane z vkladu zo strany členského štátu nebráni tomu, aby bola spoločnosť, ktorá patrí do jednej z kategórií uvedených v článku 3 ods. 1 písm. a) tejto smernice, pri prenesení skutočného sídla vedenia z tohto členského štátu do iného členského štátu, kde sa táto daň stále uplatňuje, kvalifikovaná ako kapitálová spoločnosť na účely výberu dane z vkladu v zmysle článku 4 ods. 1 písm. g) tejto smernice.

Článok 3 ods. 1 smernice 69/335 určuje záväzným a jednotným spôsobom pre všetky členské štáty spoločnosti, ktoré sa majú považovať za kapitálové v zmysle tejto smernice. Z toho vyplýva, že ak má spoločnosť jednu z právnych foriem uvedených v tomto článku 3 ods. 1, musí sa považovať za kapitálovú spoločnosť v zmysle tejto smernice a nemôže podliehať dani z vkladu pri premiestnení svojho skutočného sídla vedenia z jedného členského štátu do iného z dôvodu, že v členskom štáte pôvodu nie je považovaná za kapitálovú spoločnosť. Preto spoločnosť, že členský štát využil možnosť upravenú v uvedenom článku 7 ods. 2 a zrušil daň z vkladu, neznamena, že pri prenesení skutočného sídla vedenia kapitálovej spoločnosti z tohto členského štátu do iného môže cieľový členský štát automaticky zdaniť túto transakciu uvedenou daňou.

Z takéhoto výkladu však nemôže vyplývať podpora konania spočívajúceho vo vytváraní umelých konštrukcií s jediným cieľom, ktorým je získanie daňovej výhody. Vnútroštátnemu súdu prináleží overiť, či okolnosti veci samej obsahujú objektívne skutočnosti, z ktorých vyplýva takéto zneužívanie.

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

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (štvrtá komora)

z 8. novembra 2007 (*)

„Nepriame dane – Tvorba a zvýšenie základného imania – Premiestnenie sídla spoločnosti – Zrušenie dane z vkladu vyberanej od spoločností“

Vo veci C-251/06,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz (Rakúsko) z 31. mája 2006 a doručený Súdnemu dvoru 6. júna 2006, ktorý súvisí s konaním:

Firma ING. AUER – Die Bausoftware GmbH

proti

Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfaehr,

SÚDNY DVOR (štvrtá komora),

v zložení: predseda štvrtej komory K. Lenaerts, sudcovia G. Arestis, R. Silva de Lapuerta (spravodajkyňa), E. Juhász a T. von Danwitz,

generálny advokát: M. Poiares Maduro,

tajomník: M. Ferreira, hlavná referentka,

so zreteňom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 29. marca 2007,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- Firma ING. AUER – Die Bausoftware GmbH, v zastúpení: J. Wiedlroither a G. Aigner, Rechtsanwälte,
- rakúska vláda, v zastúpení: C. Pesendorfer, G. Glega a J. Bauer, splnomocnení zástupcovia,
- grécka vláda, v zastúpení: I. Pouli a M. Tassopoulou, splnomocnené zástupkyne,

- španielska vláda, v zastúpení: M. Muñoz Pérez, splnomocnený zástupca,
- poľská vláda, v zastúpení: E. O?niecka?Tamecka, splnomocnená zástupky?a,
- Komisia Európskych spolo?enstiev, v zastúpení: M. Afonso a W. Mölls, splnomocnení zástupcovia

po vypo?utí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 21. júna 2007,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na za?atie prejudiciálneho konania sa týka výkladu ?lánku 4 ods. 1 písm. g) a ?lánku 4 ods. 3 písm. b), ako aj ?lánku 7 ods. 2 smernice Rady 69/335/EHS zo 17. júla 1969 o nepriamych daniach z tvorby a navyšovania základného imania (Ú. v. ES L 249, s. 25; Mim. vyd. 09/001, s. 11), zmenenej a doplnenej smernicou Rady 85/303/EHS z 10. júna 1985 (Ú. v. ES L 156, s. 23; Mim. vyd. 09/001, s. 1) a Aktom o podmienkach pristúpenia Rakúskej republiky, Fínskej republiky a Švédskeho krá?ovstva a o úpravách zmlúv, na ktorých je Európska únia založená (Ú. v. ES C 241, 1994, s. 21, a Ú. v. ES L 1, 1995, s. 1), ?alej len „smernica 69/335“).

2 Tento návrh bol predložený v spore medzi Firma ING. AUER – Die Bausoftware GmbH (?alej len „ING. AUER – Die Bausoftware“) a Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (Finan?ný úrad Freistadt Rohrbach Urfahr) v súvislosti s výzvou tohto orgánu o zaplatenie dane z vkladu vo výške 104 680,20 eur.

Právny rámec

Právna úprava Spolo?enstva

3 ?lánok 2 ods. 1 a 2 smernice 69/335 stanovuje:

„1. Transakcie podliehajúce kapitálovým daniam [daniam z vkladu – *neoficiálny preklad*] budú zdaniteľné len v tých ?lenských štátoch, na území ktorých bolo umiestnené výkonné centrum manažmentu kapitálového podniku [sa nachádza skuto?né sídlo vedenia kapitálovej spoločnosti – *neoficiálny preklad*] v ?ase, keď sa také transakcie uskuto?nili.

2. Ke? výkonné centrum manažmentu kapitálového podniku je umiestnené v tretej krajine a jeho registrovaný úrad je umiestnený v ?lenskom štáte, potom transakcie podliehajúce kapitálovým daniam budú zdaniteľné v tom ?lenskom štáte, kde je umiestnený jeho registrovaný úrad. [Ak sa skuto?né vedenie kapitálovej spoločnosti nachádza v tretej krajine a jej štatutárne sídlo v ?lenskom štáte, budú transakcie podliehajúce dani z vkladu zdanené v ?lenskom štáte, v ktorom sa nachádza štatutárne sídlo – *neoficiálny preklad*].“

4 ?lánok 3 smernice 69/335 stanovuje:

„1. Na ú?ely tejto smernice výraz kapitálový podnik [kapitálová spoločnosť – *neoficiálny preklad*] znamená:

a) podniky, ktoré sa riadia zákonmi [spoločnosti založené podľa právnych poriadkov – *neoficiálny preklad*] Belgicka, Dánska, Nemecka, Španielska, Francúzska, Grécka, Talianska, Írska, Luxemburska, Holandska, Portugalska a Spojeného krá?ovstva, a ktoré sú známe ako:

...

– 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;

podniky, ktoré sa riadia zákonmi [spoložnosti založené podľa právneho poriadku – *neoficiálny preklad*] Rakúska a ktoré sú známe ako:

- Aktiengesellschaft,
- Gesellschaft mit beschränkter Haftung;

...

2. Na účely aplikácie tejto smernice sa ľubovoľný ďalší podnik, firma, združenie alebo právnická osoba pracujúca pre zisk budú považovať za kapitálový podnik. [... sa za kapitálovú spoločnosť považuje akákoľvek ďalšia spoločnosť, združenie alebo právnická osoba, ktorá vykonáva svoju činnosť s cieľom dosiahnuť zisk – *neoficiálny preklad*]. Ľinský štát však bude mať právo nerešpektovať to vzhľadom na vyberanie kapitálovej dane [dane z vkladu – *neoficiálny preklad*].“

5 Článok 4 ods. 1 a 3 smernice 69/335 znie:

„1. Nasledujúce transakcie budú podliehať kapitálovej dani [dani z vkladu – *neoficiálny preklad*]:

a) vytváranie kapitálového podniku [založenie kapitálovej spoločnosti – *neoficiálny preklad*];

...

c) zvýšenie základného imania kapitálového podniku príspevkom aktív ľubovoľného druhu;

...

g) transfer z ľinského štátu na iný ľinský štát registrovaného úradu podniku, firmy, združenia alebo právnickej osoby, ktorého výkonného centrum manažmentu je v tretej krajine a ktorý sa považuje v tom ľinskom štáte na účely platenia kapitálovej dane za kapitálový podnik, ale nie je za taký považovaný v inom ľinskom štáte [premiestnenie skutočného sídla vedenia spoločnosti, združenia alebo právnickej osoby z jedného ľinského štátu, v ktorom na účely výberu dane z vkladu nie je spoločnosť považovaná za kapitálovú spoločnosť, do druhého ľinského štátu, v ktorom je za takúto kapitálovú spoločnosť považovaná – *neoficiálny preklad*];

...

3. Vytvorenie podľa ods. 1 písm. a) nebude zahŕňať nijaké zmeny ústavných nástrojov alebo nariadení kapitálového podniku a menovite [Založením v zmysle odseku 1 písm. a) nie je akákoľvek zmena zakladajúcej zmluvy alebo stanov kapitálovej spoločnosti a najmä – *neoficiálny preklad*]:

...

b) transfer z ľinského štátu na iný ľinský štát výkonného centra manažmentu alebo

registrovaného úradu podniku, firmy, združenia alebo právnickej osoby, ktorá je považovaná v oboch členských štátoch na účely uvažovania kapitálovej dane za kapitálový podnik [premiestnenie štatutárneho alebo skutočného sídla vedenia spoločnosti, združenia alebo právnickej spoločnosti z jedného členského štátu do druhého členského štátu, ak na účely výberu dane z vkladu je spoločnosť v oboch týchto členských štátoch považovaná za kapitálovú spoločnosť – *neoficiálny preklad*];

...“

6 Článok 7 ods. 1 a 2 smernice 69/335 stanovuje:

„1. Členské štáty oslobodia od kapitálovej dane [dane z vkladu – *neoficiálny preklad*] transakcie iné než tie, ktoré sú uvádzané v článku 9, ktoré boli k 1. júlu 1984 oslobodené od dane alebo zdaňované sadzbou 0,50 % alebo menej.

...

2. Členské štáty môžu alebo vyňajú z kapitálovej dane všetky transakcie iné než tie, na ktoré sa vzťahuje odsek 1, alebo uvažujú na nich dať pri jednoduchej sadzbe nepresahujúcej 1 % [členské štáty môžu oslobodiť od dane z vkladu alebo zdaňovať jednotnou sadzbou nepresahujúcou 1 % všetky transakcie neuvedené v odseku 1 – *neoficiálny preklad*].“

Vnútroštátne právo

Rakúske právo

7 Právnym základom vyberania dane z vkladu v Rakúsku je § 1 zákona o dani z pohybu kapitálu (Kapitalverkehrsteuergesetz) zo 16. októbra 1934 (deutsches RGBL. I. S 1058/1934), zmeneného a doplneného zákonom z 12. januára 1999 (BGBl. I, 28/1999, ďalej len „KVG“).

8 Podľa § 2 KVG:

„Dani z vkladu podlieha:

...

5. premiestnenie vedenia alebo štatutárneho sídla zahraničnej kapitálovej spoločnosti do Rakúska, ak sa z dôvodu tohto premiestnenia táto spoločnosť stane rakúskou spoločnosťou. Toto pravidlo sa neuplatňuje, ak bola spoločnosť pred premiestnením svojho vedenia alebo štatutárneho sídla považovaná za kapitálovú spoločnosť na účely výberu dane z vkladu v členskom štáte Európskej únie;

...“

9 § 4 ods. 1 a 2 KVG vymenúva kapitálové spoločnosti a spoločnosti, ktoré sa za také považujú na účely výberu dane z vkladu. Kapitálovými spoločnosťami sú v zmysle § 4 ods. 1 bodu 2 KVG najmä spoločnosti s ručením obmedzeným („Gesellschaften mit beschränkter Haftung“).

Nemecké právo

10 § 4 ods. 1 bod 2 zákona o zlepšení podmienok finančného trhu (zákon o podpore finančných trhov) [Gesetz zur Verbesserung der Rahmenbedingungen der Finanzmärkte (Finanzmarktbeförderungsgesetz)] z 22. februára 1990 (BGBl. 1990 I, s. 266) zrušil zákon o dani z

pohybu kapitálu (Kapitalverkehrsteuergesetz) zo 17. novembra 1972 (BGBl. 1972 I, s. 2130), a tým s účinkom od 1. januára 1992 zrušil daň z vkladu.

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

11 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“ (ďalej len „Bausoftware“). Jej jediným spoločníkom bol Nemetschek AG (ďalej len „Nemetschek“), spoločnosť založená podľa nemeckého práva. Skutočné sídlo vedenia Bausoftware sa nachádzalo v Nemecku.

12 Nemetschek previedla 16. septembra 1999 v prospech Bausoftware 102 miliónov ATS. Zmluvou o vklade z 22. septembra 1999 prevzala Bausoftware vedenie nezapísaného podniku samostatného podnikateľa „Ing. Auer „Die Bausoftware““ so sídlom v Mondsee (Rakúska republika).

13 Tento vklad bol schválený valným zhromaždením Bausoftware, ktoré sa uskutočnilo v rovnaký deň.

14 Pán Auer, s bydliskom v Rakúsku, bol na tomto zhromaždení vymenovaný za ďalšieho konateľa Bausoftware a bolo mu priznané osobitné právo na riadenie spoločnosti. Názov spoločnosti bol zmenený na ING. AUER – Die Bausoftware.

15 Po uskutočnení kontroly tejto spoločnosti ju Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr vyzval rozhodnutím zo 6. júna 2005 na zaplatenie dane z vkladu vo výške 104 680,20 eur, čo predstavuje 1 % hodnoty podielov spoločnosti, a to z dôvodu premiestnenia skutočného sídla vedenia z Nemecka do Rakúska, v súlade s ustanoveniami KVG.

16 ING. AUER – Die Bausoftware podala proti tomuto rozhodnutiu na Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz (Nezávislý senát pre financie, úrad v Linz), odvolanie a ten rozhodol, že konanie preruší a položí Súdnemu dvoru nasledujúce prejudiciálne 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 spoločnosť, 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)... a článku 4 ods. 3 písm. b) [smernice 69/335]?

2. Zakazuje článok 7 ods. 2 smernice [69/335] 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 prípade, 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?“

O prejudiciálnych otázkach

17 Svojimi prejudiciálnymi otázkami, ktoré je potrebné skúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či je upustenie od výberu dane z vkladu členským štátom prekážkou toho, aby mohla byť určitá spoločnosť označená za kapitálovú spoločnosť „na účely výberu dane z vkladu“ v zmysle článku 4 ods. 1 písm. g) smernice 69/335 pri premiestnení jej skutočného sídla vedenia z

tohto členského štátu do iného členského štátu, kde sa takáto daň stále vyberá.

18 Predovšetkým je potrebné upresniť, že predmetom skúmania Súdneho dvora nie je otázka, či zápis Bausoftware do registra obchodných spoločností Rakúskej republiky z 9. septembra 1999 a prevod 102 miliónov ATS v jej prospech uskutočnený 16. septembra 1999 zo strany Nemetschek môžu byť označené za založenie kapitálovej spoločnosti alebo za zvýšenie základného imania kapitálovej spoločnosti, a teda podriadené dani z vkladu v zmysle článku 4 ods. 1 písm. a) alebo písm. c) smernice 69/335.

19 Okrem toho z ustálenej judikatúry vyplýva, že v rámci konania podľa článku 234 ES, ktoré spočíva na jednoznačnom rozdelení úloh medzi vnútroštátnymi súdmi a Súdny dvorom, je pre posúdenie konkrétneho skutkového stavu príslušný vnútroštátny súd (rozsudky z 15. novembra 1979, Denkavit Futtermittel, 36/79, Zb. s. 3439, bod 12, a z 15. mája 2003, RAR, C-282/00, Zb. s. I-4741, bod 46). Skúmanie Súdneho dvora je preto založené na zistení vnútroštátneho súdu, podľa ktorého skutkové okolnosti uvedené v bodoch 11 až 14 tohto rozsudku spočívajú v premiestnení skutočného sídla vedenia z jedného členského štátu do druhého.

20 Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že spoločnosť, ktorej sa týka vec sama, je spoločnosť s ručením obmedzeným založená podľa rakúskeho práva.

21 Z článku 3 ods. 1 smernice 69/335, ktorého znenie je uvedené v bode 4 tohto rozsudku, vyplýva, že tento článok stanovuje záväzne a jednotne pre všetky členské štáty spoločnosti, ktoré majú postavenie kapitálových spoločností v zmysle smernice 69/335.

22 Okrem toho článok 4 ods. 1 tejto smernice určuje, ktoré transakcie podliehajú dani z vkladu.

23 Pokiaľ ide o premiestnenie skutočného sídla vedenia, článok 4 ods. 1 písm. g) smernice 69/335 stanovuje, že najmä „premiestnenie skutočného sídla vedenia spoločnosti, združenia alebo právnickej osoby 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“, podlieha dani z vkladu.

24 Naopak, podľa článku 4 ods. 3 písm. b) tejto smernice „premiestnenie štatutárneho alebo skutočného sídla vedenia spoločnosti, združenia alebo právnickej spoločnosti z jedného členského štátu do druhého členského štátu, ak na účely výberu dane z vkladu je spoločnosť v oboch týchto členských štátoch považovaná za kapitálovú spoločnosť“, sa nepovažuje za založenie kapitálovej spoločnosti podľa odseku 1 písm. a) rovnakého článku.

25 Z toho vyplýva, že na to, aby transakcia takéhoto druhu mohla podliehať dani z vkladu v cieľovom členskom štáte, nesmie byť dotknutá spoločnosť považovaná na účely výberu tejto dane za „kapitálovú spoločnosť“ v členskom štáte pôvodu.

26 Členské štáty, ktoré Súdnemu dvoru predložili svoje pripomienky, tvrdia, že ak spoločnosť nebola zdanená daňou z vkladu v členskom štáte pôvodu, keďže ju tento štát zrušil, nie je v tomto členskom štáte na účely výberu dane z vkladu považovaná za kapitálovú spoločnosť, a teda spĺňa podmienky stanovené v článku 4 ods. 1 písm. g) smernice 69/335.

27 Takáto analýza však nemôže byť prijatá, inak by došlo k uprednostneniu kvalifikácie kapitálovej spoločnosti vyplývajúcej z vnútroštátneho práva pred kvalifikáciou vyplývajúcou zo smernice 69/335.

28 Ako vyplýva z bodu 21 tohto rozsudku, článok 3 ods. 1 smernice 69/335 určuje záväzným a jednotným spôsobom pre všetky členské štáty spoločnosti, ktoré sa majú považovať za kapitálové

v zmysle tejto smernice.

29 Z toho vyplýva, že ak má spoločnosť jednu z právnych foriem uvedených v dotknutom článku 3 ods. 1 smernice 69/335, musí sa považovať za kapitálovú spoločnosť v zmysle tejto smernice a nemôže podliehať dani z vkladu pri premiestnení svojho skutočného sídla vedenia z jedného členského štátu do iného z dôvodu, že v členskom štáte pôvodu nie je považovaná za kapitálovú spoločnosť.

30 Je potrebné doplniť, že takýto rozdiel v kvalifikácii, z ktorého vyplýva uplatniteľnosť článku 4 ods. 1 písm. g) smernice 69/335, je naopak možný, ak ide o spoločnosti uvedené v článku 3 ods. 2 tejto smernice.

31 Toto ustanovenie, podľa ktorého sa „za kapitálovú spoločnosť na účely smernice [69/335] považuje akákoľvek ďalšia spoločnosť, združenie alebo právnická osoba, ktorá vykonáva svoju činnosť s cieľom dosiahnuť zisk“, však členským štátom umožňuje nepovažovať na účely výberu dane z vkladu takto vymedzené spoločnosti, združenia alebo právnické osoby za kapitálové spoločnosti.

32 Miera voľnej úvahy takto priznaná členským štátom, ktorá v prípade spoločností uvedených v odseku 1 tohto článku neexistuje, teda môže viesť k tomu, že určitý subjekt sa v jednom členskom štáte kvalifikuje ako kapitálová spoločnosť, hoci v inom to tak nebude. V prípade takéhoto rozdielu v kvalifikácii by premiestnenie skutočného sídla vedenia subjektu spadalo do pôsobnosti článku 4 ods. 1 písm. g) smernice 69/335.

33 Okrem toho už Súdny dvor rozhodol, že uprednostnenie kritéria zdanenia v členskom štáte pôvodu pred kritériom kvalifikácie ako kapitálovej spoločnosti vyplývajúcim z článku 4 ods. 1 písm. g) smernice 69/335 je v rozpore s touto smernicou, keďže by to umožnilo uloženie dane z vkladu v prípadoch, keď táto smernica nevyžaduje (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 7. júna 2007, Komisia/Grécko, C-178/05, Zb. s. I-4185, body 26 až 30).

34 Okrem toho z judikatúry Súdného dvora vyplýva, že hoci členské štáty v súlade s článkom 7 ods. 2 smernice 69/335 majú právo oslobodiť od dane z vkladu vklady do obchodných spoločností, dôsledkom tohto oslobodenia nemôže byť vznik práva iného členského štátu tieto vklady zdaňovať (pozri v tomto zmysle rozsudok z 12. januára 2006, Senior Engineering Investments, C-494/03, Zb. s. I-525, bod 43).

35 Preto spoločnosť, že členský štát využil možnosť upravenú v uvedenom článku 7 ods. 2 a zrušil daň z vkladu, neznamena, že pri prenesení skutočného sídla vedenia kapitálovej spoločnosti z tohto členského štátu do iného môže cieľový členský štát automaticky zdaňovať túto transakciu uvedenou daňou.

36 Z uvedeného vyplýva, že článok 4 ods. 1 písm. g) a článok 4 ods. 3 písm. b) smernice 69/335 sa musí vykladať v tom zmysle, že upustenie od výberu dane z vkladu zo strany členského štátu nebráni tomu, aby bola spoločnosť, ktorá patrí do jednej z kategórií uvedených v článku 3 ods. 1 písm. a) tejto smernice pri premiestnení svojho skutočného sídla vedenia z tohto členského štátu do iného členského štátu, kde sa táto daň stále uplatňuje, kvalifikovaná ako kapitálová spoločnosť na účely výberu dane z vkladu v zmysle článku 4 ods. 1 písm. g) tejto smernice.

37 V súvislosti s týmto výkladom je potrebné doplniť, že počas konania na Súdnom dvore bola nastolená otázka prípadného daňového úniku, ktorý by mohol vyplývať zo zneužitia takto vyložených ustanovení smernice 69/335.

38 V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že hoci z formálneho hľadiska vnútroštátny súd svoju otázku obmedzil na výklad článku 4 ods. 1 písm. g) a článku 4 ods. 3 písm. b), ako aj článku 7 ods. 2 smernice 69/335, táto okolnosť nebráni Súdnemu dvoru ukázať vnútroštátnemu súdu všetky aspekty výkladu práva Spoločenstva, ktoré môžu byť užitočné pre rozhodnutie v prejednávanej veci, bez ohľadu na to, či ich vnútroštátny súd uviedol v znení svojej otázky, alebo nie (pozri v tomto zmysle rozsudky z 12. decembra 1990, SARPP, C-241/89, Zb. s. I-4695, bod 8; zo 4. marca 1999, Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola, C-87/97, Zb. s. I-1301, bod 16, a z 26. apríla 2007, Alevizos, C-392/05, Zb. s. I-3505, bod 64).

39 Je preto namieste preskúmať, či výklad článku 4 ods. 1 písm. g) a článku 4 ods. 3 písm. b) smernice 69/335 vyplývajúci z bodu 36 tohto rozsudku môže prispieť k zneužitiu práva Spoločenstva s cieľom obchádzať vnútroštátnu právnu úpravu, ako je tá vo veci samej.

40 Predovšetkým je potrebné uviesť, že smernica 69/335 neobsahuje žiadne pravidlo, ktoré je osobitne namierené na zabránenie rizika daňového úniku.

41 Súdny dvor však už rozhodol, že uplatňovanie právnej úpravy Spoločenstva 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 (pozri rozsudok z 21. februára 2006, Halifax a i., C-255/02, Zb. s. I-1609, bod 69).

42 Ochrana zo strany práva Spoločenstva sa preto nevzťahuje na situácie, v ktorých má právny subjekt, teda fyzická alebo právnická osoba, v úmysle využiť zneužitím alebo podvodom právnu úpravu Spoločenstva, a to len s cieľom vyhnúť sa právnej úprave členského štátu.

43 Skutočnosť, že spoločnosť bola v danom členskom štáte vytvorená s cieľom využiť výhodnejšiu legislatívu, sama osebe nestačí na konštatovanie zneužívania právnej úpravy Spoločenstva.

44 Založenie spoločnosti v členskom štáte v rámci vyslovene umelých konštrukcií zbavených hospodárskej reality s cieľom vyhnúť sa riadne splatnej dani však ide nad rámec ochrany, ktorú smernica 69/335 poskytuje spoločnostiam, na ktoré sa vzťahuje.

45 Z tohto vyplýva, že dôsledky vyplývajúce z výkladu článku 4 ods. 1 písm. g) a článku 4 ods. 3 písm. b) smernice 69/335 uvedeného v bode 36 tohto rozsudku nemôžu podporovať konanie spočívajúce vo vytváraní umelých konštrukcií s jediným cieľom, ktorým je získanie daňovej výhody.

46 Vnútroštátnemu súdu preto prináleží overiť, či okolnosti veci samej obsahujú objektívne skutočnosti, z ktorých vyplýva takéto zneužívanie.

47 Za týchto okolností je potrebné na prejudiciálne otázky odpovedať, že článok 4 ods. 1 písm. g) a článok 4 ods. 3 písm. b) smernice 69/335 sa musí vykladať v tom zmysle, že upustenie od výberu dane z vkladu zo strany členského štátu nebráni tomu, aby bola spoločnosť, ktorá patrí do jednej z kategórií uvedených v článku 3 ods. 1 písm. a) tejto smernice, pri prenesení skutočného sídla vedenia z tohto členského štátu do iného členského štátu, kde sa táto daň stále uplatňuje, kvalifikovaná ako kapitálová spoločnosť na účely výberu dane z vkladu v zmysle článku 4 ods. 1 písm. g) tejto smernice. Z takéhoto výkladu však nemôže vyplývať podpora konania spočívajúceho vo vytváraní umelých konštrukcií s jediným cieľom, ktorým je získanie danej výhody. Vnútroštátnemu súdu prináleží overiť, či okolnosti veci samej obsahujú objektívne skutočnosti, z ktorých vyplýva takéto zneužívanie.

O trovách

48 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdný dvor (štvrtá komora) rozhodol takto:

Článok 4 ods. 1 písm. g) a článok 4 ods. 3 písm. b) 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 a Aktom o podmienkach pristúpenia Rakúskej republiky, Fínskej republiky a Švédskeho kráľovstva a o úpravách zmlúv, na ktorých je Európska únia založená, sa musí vykladať v tom zmysle, že upustenie od výberu dane z vkladu zo strany členského štátu nebráni tomu, aby bola spoločnosť, ktorá patrí do jednej z kategórií uvedených v článku 3 ods. 1 písm. a) tejto smernice, pri prenesení skutočného sídla vedenia z tohto členského štátu do iného členského štátu, kde sa táto daň stále uplatňuje, kvalifikovaná ako kapitálová spoločnosť na účely výberu dane z vkladu v zmysle článku 4 ods. 1 písm. g) tejto smernice. Z takéhoto výkladu však nemôže vyplývať podpora konania spočívajúceho vo vytváraní umelých konštrukcií s jediným cieľom, ktorým je získanie danej výhody. Vnútroštátnemu súdu prináleží overiť, či okolnosti veci samej obsahujú objektívne skutočnosti, z ktorých vyplýva takéto zneužívanie.

Podpisy

* Jazyk konania: nemčina.