

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

19. prosince 2012(*)

„Svoboda usazování – Volný pohyb kapitálu – Přímé daně – Dědická daň – Způsoby výpočtu daně – Nabytí podílu jediného společníka v kapitálové společnosti se sídlem ve třetím státu dědáním – Vnitrostátní právní úprava vylučující daňová zvýhodnění u podílů v takových společnostech“

Ve věci C-31/11,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Bundesfinanzhof (Německo) ze dne 15. prosince 2010, došlým Soudnímu dvoru dne 20. ledna 2011, v řízení

Marianne Scheunemann

proti

Finanzamt Bremerhaven,

SOUDNÍ DVŮR (druhý senát),

ve složení J. N. Cunha Rodrigues, předseda senátu, U. Løhmus (zpravodaj), A. Rosas, A. Ó Caoimh a A. Arbadžev, soudci,

generální advokátka: V. Trstenjak,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za německou vládu T. Henzem a K. Petersen, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi R. Lyalem a W. Möllsem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 20. března 2012,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 63 odst. 1 SFEU a článku 65 SFEU.

2 Projednávaná žádost byla předložena v rámci sporu mezi M. Scheunemann a Finanzamt Bremerhaven (dále jen „Finanzamt“) ve věci daňového výměru týkajícího se výpočtu dědické daně použitelné na dědictví zahrnující mimo jiné podíl v kapitálové společnosti se sídlem ve třetím státu.

Právní rámec

Unijní právo

3 Článek 1 odst. 1 směrnice Rady 88/361/EHS ze dne 24. června 1988, kterou se provádí článek 67 Smlouvy [článek zrušený Amsterodamskou smlouvou] (Úř. věst. L 178, s. 5; Zvl. vyd. 10/01, s. 10), zní:

„Aniž jsou dotčena dále uvedená ustanovení, zruší členské státy omezení pohybu kapitálu mezi rezidenty členských států. Pro zjednodušení provádění této směrnice se pohyb kapitálu ření podle klasifikace uvedené v příloze I.“

4 Mezi způsoby pohybu kapitálu vyjmenovanými v článku 1 směrnice 88/361 jsou v příloze I uvedené směrnice v jejím bodě XI, nadepsaném „Osobní pohyb kapitálu“, konkrétně zmíněná diktiva a odkazy.

Německé právo

5 Ustanovení § 1 odst. 1 bodu 1 zákona o dani dědické a darovací (Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz), ve znění zveřejněném dne 27. února 1997 (BGBl. 1997 I, s. 378), ve znění zákona ze dne 10. října 2007 (BGBl. 2007 I, s. 2332, dále jen „ErbStG“), stanoví, že „dani dědické (nebo darovací) podléhají [...] nabytí z důvodu úmrtí“.

6 Podle § 2 odst. 1 bodu 1 ErbStG dědické dani podléhá celá pozůstalost zemřelého, který byl v době úmrtí německým rezidentem. Dani podléhá rovněž majetek nacházející se v jiném státu.

7 Ustanovení § 13a odst. 1 a 2 ErbStG stanoví:

„1. Majetek podniku, zemědělský a lesnický majetek, jakož i podíly na kapitálových společnostech ve smyslu odstavce 4 zůstávají, s výhradou výty druhé, osvobozeny od daně do celkové hodnoty 225 000 [eur]

1. v případě nabytí dědickým; [...]

2. Zbývající hodnota majetku ve smyslu odstavce 4, získaná po použití odstavce 1, se stanoví sazbou ve výši 65 %.“

8 Podle § 13a odst. 4 bodu 3 ErbStG „se hodnota majetku osvobozeného od daně a podléhajícího snížené sazbě použije na [...] podíly na kapitálové společnosti, pokud měla k okamžiku splatnosti daně sídlo nebo obchodní vedení v tuzemsku a zřizovatel nebo dárce v ní držel přímý podíl, který činil více než jednu čtvrtinu základního kapitálu této společnosti“.

9 Podle § 13a odst. 5 bodu 4 ErbStG bude uvedené osvobození od daně a uvedené použití snížené sazby daně způsbně vyloučeno tehdy, pokud dědic v průběhu pěti let nabytý podíl na kapitálové společnosti zcela nebo zčásti zcizí.

10 Ze spisu předloženého Soudnímu dvoru vyplývá, že se německá daňová správa v návaznosti na rozsudek ze dne 17. ledna 2008, Jäger (C-256/06, Sb. rozh. s. I-123) rozhodla používat zvýhodnění stanovená v § 13a odst. 1 a 2 ErbStG též na podíly na nekotovaných kapitálových společnostech se sídlem v jiném členském státu, než je Spolková republika Německo. Podíly ve společnostech se sídlem mimo Evropskou unii nebo Evropský hospodářský prostor zůstávají nadále vyaty.

Spor v povodním řízení a pedbžná otázka

11 Marianne Scheunemann, mající bydliště v Německu, je jedinou dčkou svého otce, jenž měl rovněž bydliště v Německu a který zemřel v únoru roku 2007. Pozstalost, která zahrnovala mimo jiné podíl jediného spoleníka na kapitálové společnosti se sídlem v Kanadě, byla v Německu zdaněna dčkou daní.

12 Rozhodnutím ze dne 24. listopadu 2008 Finanzamt vyměřil dčkou daň dlužnou M. Scheunemann ve výši 299 381,95 eur, a konstatoval, že hodnota podílu zstavitele na dotěné společnosti činila 1 142 115 eur. Vzhledem k tomu, že kapitálová společnost neměla ani sídlo, ani obchodní vedení v tuzemsku nebo na území některého z členských států, nebylo přiznáno osvobození od daně ve výši 225 000 eur podle § 13a odst. 1 ErbStG a snížený základ daně podle odstavce 2 téhož článku.

13 Vzhledem k tomu, že M. Scheunemann byla toho názoru, že měla na posledně uvedené nárok, podala proti rozhodnutí Finanzamt odvolání.

14 V návaznosti na rozhodnutí zamítající její odvolání podala žalobu k Finanzgericht Bremen, který žalobu nevyhověl. Podle uvedeného soudu je třeba daňová zvýhodnění z titulu § 13a odst. 4 bodu 3 ErbStG posuzovat nikoli z hlediska volného pohybu kapitálu, nýbrž výlučně z hlediska svobody usazování, vzhledem k tomu, že minimální podíl zstavitele přesahující jednu čtvrtinu jmenovitého kapitálu kapitálové společnosti, který je stanoven v tomto ustanovení, umožňuje vykonávat na tuto společnost vliv. Svoboda usazování však není předurčena k použití na podíl v takové společnosti, která se nachází ve třetím státu, jako je společnost dotěná v povodním řízení.

15 Bundesfinanzhof, ke kterému byl podán opravný prostředek „Revision“ proti rozsudku uvedeného soudu, je toho názoru, že ustanovení Smlouvy o FEU týkající se svobody usazování nejsou předurčena k použití na dotěnou situaci. V tomto ohledu Bundesfinanzhof uvádí, že podle judikatury Soudního dvora se na daňové zacházení s ddictvími, bez ohledu na jejich druh, vztahují ustanovení Smlouvy o volném pohybu kapitálu. Uvedený soud si v důsledku toho klade otázku, zda posledně uvedená ustanovení brání právním předpisem dotěným v povodním řízení.

16 Za těchto podmínek se Bundesfinanzhof rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující pedbžnou otázku:

„Má být čl. [63] odst. 1 [SFEU] ve spojení s článkem [65 SFEU] vykládán v tom smyslu, že brání právní úpravě členského státu, která pro účely výpočtu dčkové daně z pozstalosti stanoví, že podíl jediného spoleníka kapitálové společnosti se sídlem a obchodním vedením v Kanadě, který patří do soukromého majetku, se zohlední v plné výši, zatímco v případě nabytí takového podílu na kapitálové společnosti se sídlem a obchodním vedením v tuzemsku se uplatní nezdaniitelná částka a zbývající část hodnoty podílu se zohlední pouze ve výši 65 %?“

K p?edb?žné otázce

17 Podstatou otázky p?edkládajícího soudu je, zda ustanovení Smlouvy týkající se volného pohybu kapitálu musejí být vykládána v tom smyslu, že brání právní úprav? ?lenského státu, která pro ú?ely výpo?tu d?dické dan? vylučuje použití n?kterých da?ových zvýhodn?ní na d?dictví ve form? podílu na kapitálové spole?nosti se sídlem ve t?etím státu, zatímco stejná zvýhodn?ní v p?ípad? d?d?ní takového podílu p?iznává, pokud se sídlo spole?nosti nachází v ?lenském státu.

18 Jak n?mecká vláda, tak Evropská komise úvodem tvrdí, že vnitrostátní právní úprava dot?ená v p?vodním ?ízení nespádá do volného pohybu kapitálu, nýbrž do svobody usazování, a to z toho d?vodu, že podíl dot?ený v p?vodním ?ízení umož?uje vykonávat jistý vliv na rozhodování doty?né spole?nosti.

19 V d?sledku toho je bez dalšího t?eba ur?it, zda se na uvedenou právní úpravu použije ?lánek 49 SFEU týkající se svobody usazování, nebo ?lánek 63 SFEU, který se týká volného pohybu kapitálu.

20 V tomto ohledu z nyní již ustálené judikatury vyplývá, že pro ú?ely ur?ení, zda se na vnitrostátní právní p?edpisy vztahuje n?která ze svobod pohybu, je t?eba zohlednit p?edm?t dot?ených právních p?edpis? (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 10. února 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen, C-436/08 a C-437/08, Sb. rozh. s. I-305, bod 33, a ze dne 15. září 2011, Halley a další, C-132/10, Sb. rozh. s. I-8353, bod 17).

21 Ve v?ci v p?vodním ?ízení je p?edm?tem sporného opat?ení stanovení da?ového zacházení s d?dictvím, které zahrnuje mimo jiné podíl na kapitálových spole?nostech.

22 Z judikatury Soudního dvora rovnž vyplývá, že da?ové zacházení s d?dictvím v zásad? spadá do ?lánku 63 SFEU, který se týká volného pohybu kapitálu. D?d?ní, jež spo?ívá v p?echodu majetku z?staveného zem?elou osobou na jednu ?i více osob, spadající do bodu XI p?ílohy I sm?rnice 88/361, nazvaného „Osobní pohyb kapitálu“, totiž p?edstavuje pohyb kapitálu ve smyslu ?lánku 63 SFEU (viz zejména rozsudky ze dne 11. září 2008, Eckelkamp a další, C-11/07, Sb. rozh. s. I-6845, bod 39; a ze dne 11. září 2008, Arens-Sikken, C-43/07, Sb. rozh. s. I-6887, bod 30; ze dne 15. ?íjna 2009, Busley a Cibrian Fernandez, C-35/08, Sb. rozh. s. I-9807, bod 18, a ze dne 10. února 2011, Missionwerk Werner Heukelbach, C-25/10, Sb. rozh. s. I-497, bod 16).

23 Je ovšem t?eba p?ipomenout, že podle ustálené judikatury se na vnitrostátní právní p?edpisy, které se použijí pouze na podíly umož?ující vykonávat jistý vliv na rozhodování spole?nosti a ur?ovat její ?innost, vztahují ustanovení Smlouvy týkající se svobody usazování. Naproti tomu vnitrostátní ustanovení, která se použijí na podíly nabyté pouze s cílem investovat bez úmyslu ovliv?ovat ?ízení a kontrolu podniku, musí být p?ezkoumána výlužn? z hlediska volného pohybu kapitálu (výše uvedený rozsudek Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen, bod 35 a citovaná judikatura).

24 Z toho vyplývá, že pro ur?ení, která svoboda se vztahuje na právní úpravu dot?enou v p?vodním ?ízení, je t?eba zkoumat, zda podíl, jehož se uvedená právní úprava týká, jeho držitelé umož?uje, aby vykonával jistý vliv na rozhodování spole?nosti, a tím ur?oval její ?innosti.

25 V projednávané v?ci z výkladu § 13a odst. 1 a 2 ErbStG ve spojení s odstavcem 4 bodem 3 téhož ?lánku vyplývá, že možnost požívat dot?ených da?ových zvýhodn?ní je podmín?na držením p?ímého podílu p?esahujícího 25 % na kapitálu spole?nosti.

26 N?mecká vláda tvrdí, že podle n?meckého práva takový podíl na kapitálu společnosti umož?uje vykonávat jistý vliv na její rozhodování a ur?ovat její ?innosti. Takový podíl totiž majiteli podílu poskytuje bloka?ní menšinu p?i d?ležitých rozhodnutích, která ur?ují další budoucnost podniku.

27 Ú?el da?ových zvýhodn?ní stanovených vnitrostátní právní úpravou dot?enou ve v?ci v p?vodním ?ízení spo?ívá p?edevším v povzbuzení d?dic? významných podíl? ve společnosti, aby se zapojili do jejího ?ízení s cílem zajistit v kone?ném d?sledku p?ežití podniku a zachování pracovních míst.

28 Tento ú?el je zajišt?n zp?tným odn?tím dot?ených da?ových zvýhodn?ní, které je stanoveno v § 13a odst. 5 ErbStG v p?ípad?, že d?dic své podíly na společnosti v pr?b?hu p?ti let od jejich nabytí zcela nebo z?ásti zcizí.

29 Je tak t?eba uvést, že n?mecký zákonodárce pro ú?ely p?iznání da?ových zvýhodn?ní dot?ených v p?vodním ?ízení stanovil prahovou hodnotu podílu, který držiteli podíl? na kapitálové společnosti umož?uje, aby ovliv?oval její ?ízení a kontrolu, a stanovil podmínky mající za cíl zajistit, aby uvedený držitel nezasahoval pouze s cílem investovat.

30 V d?sledku toho je t?eba mít za to, že právní úprava dot?ená v p?vodním ?ízení se dotýká p?edevším svobody usazování a podle judikatury Soudního dvora spadá výhradn? do p?sobnosti ustanovení Smlouvy týkajících se této svobody. I za p?edpokladu, že by takové vnitrostátní opat?ení m?lo omezující ú?inky na volný pohyb kapitálu, jak tvrdí žalobci v p?vodním ?ízení, je nutné takové ú?inky považovat za nevyhnutelný d?sledek p?ípadné p?ekážky svobody usazování a neod?vod?ují p?ezkum uvedeného opat?ení s ohledem na ustanovení Smlouvy týkající se volného pohybu kapitálu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 25. ?íjna 2007, Geurts a Vogten, C-464/05, Sb. rozh. s. I-9325, bod 16, jakož i citovaná judikatura).

31 V každém p?ípad? je v p?ípad? skutkových okolností v p?vodním ?ízení nesporné, že z?stavitel m?l podíl rovnající se 100 % kapitálu dot?ené společnosti, takže je nepopíratelné, že mohl vykonávat jistý vliv na její rozhodování a ur?ovat její ?innosti.

32 V d?sledku toho není namíst? zkoumat vnitrostátní opat?ení dot?ené v p?vodním ?ízení s ohledem na ustanovení Smlouvy o volném pohybu kapitálu.

33 Kapitola Smlouvy týkající se svobody usazování neobsahuje žádné ustanovení, které by rozši?ovalo p?sobnost jejích ustanovení na situace zahrnující podíl na společnosti, jejíž sídlo se nachází ve t?etím státu (v tomto smyslu viz usnesení ze dne 10. kv?tna 2007, A a B, C-102/05, Sb. rozh. s. I-3871, bod 29, a rozsudek ze dne 24. kv?tna 2007, Holböck, C-157/05, Sb. rozh. s. I-4051, bod 28).

34 V d?sledku toho nejsou ?lánky 49 SFEU a násl. ur?eny k použití v takové situaci, jako je situace dot?ená v p?vodním ?ízení.

35 S ohledem na veškeré tyto úvahy je t?eba odpov?d?t na položenou otázku tak, že se taková právní úprava ?lenského státu, jako je právní úprava dot?ená ve v?ci v p?vodním ?ízení, která pro ú?ely výpo?tu d?dické dan? vylučuje použití n?kterých da?ových zvýhodn?ní na d?dictví ve form? podílu na kapitálové společnosti se sídlem ve t?etím státu, zatímco stejná zvýhodn?ní p?iznává v p?ípad? d?d?ní takového podílu, pokud se sídlo společnosti nachází v ?lenském státu, dotýká p?edevším výkonu svobody usazování ve smyslu ?lánku 49 a násl. SFEU, pokud tento podíl svému držiteli umož?uje, aby vykonával jistý vliv na rozhodování uvedené společnosti a ur?oval její ?innosti. Tyto ?lánky nejsou ur?eny k použití na situaci týkající se podílu drženého ve

společnosti, jejíž sídlo se nachází ve třetím státě.

K nákladům řízení

36 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky převodního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu 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 čehož dovodí Soudní dvůr (druhý senát) rozhodl takto:

Taková právní úprava belgického státu, jako je právní úprava dotčená ve věci v převodním řízení, která pro účely výpočtu daňové daně vylučuje použití některých daňových zvýhodnění na dividendy ve formě podílu na kapitálové společnosti se sídlem ve třetím státu, zatímco stejná zvýhodnění přiznává v případě dividend takového podílu, pokud se sídlo společnosti nachází v belgickém státu, se dotýká především výkonu svobody usazování ve smyslu článku 49 a násled. SFEU, pokud tento podíl svému držiteli umožňuje, aby vykonával jistý vliv na rozhodování uvedené společnosti a určil její činnost. Tyto články nejsou určeny k použití na situaci týkající se podílu držence ve společnosti, jejíž sídlo se nachází ve třetím státě.

Podpisy.

* Jednací jazyk: němčina.