

V?c C-360/06

Heinrich Bauer Verlag Beteiligungs GmbH

v.

Finanzamt für Großunternehmen in Hamburg

(žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná Finanzgericht Hamburg)

„Svoboda usazování – Da?ové právní p?edpisy – Korpora?ní da? – Oce?ování nekótovaných podíl? v kapitálových spole?nostech“

Shrnutí rozsudku

Volný pohyb osob – Svoboda usazování – Da?ové právní p?edpisy – Da? z majetku

(Smlouva o EHS ?lánek 52 (pozd?ji ?lánek 52 Smlouvy o ES, nyní po zm?n? ?lánek 43 ES) a ?lánek 58 (pozd?ji ?lánek 58 Smlouvy o ES, nyní ?lánek 48 ES))

P?i neexistenci právoplatného od?vodn?ní brání ?lánek 52 Smlouvy o EHS (pozd?ji ?lánek 52 Smlouvy o ES, nyní po zm?n? ?lánek 43 ES) a ?lánek 58 Smlouvy o EHS (pozd?ji ?lánek 58 Smlouvy o ES, nyní ?lánek 48 ES) uplat?ování da?ových právních p?edpis? ?lenského státu, jež v rámci oce?ování nekótovaných podíl? v kapitálové spole?nosti pro ú?ely ur?ení dan? z majetku, které podléhá mate?ská spole?nost uvedené kapitálové spole?nosti, mají za následek p?iznání vyšší hodnoty podílu této spole?nosti na základním kapitálu osobní spole?nosti usazené v jiném ?lenském stát?, než jejímu podílu v osobní spole?nosti v dot?eném ?lenském stát?, avšak pouze tehdy, pokud jí takový podíl umož?uje vykonávat ur?itý vliv na rozhodování osobní spole?nosti usazené v jiném ?lenském stát? a ur?ovat její ?innost.

Takové rozdílné zacházení totiž vede k da?ovému znevýhodn?ní pro mate?skou spole?nost, která 100% vlastní uvedenou kapitálovou spole?nost, nebo? posledn? jmenovaná by mohla být odražena od ú?asti na základním kapitálu osobní spole?nosti usazené v jiném ?lenském stát?.

Nezbytnost zaru?it soudržnost da?ového režimu nem?že od?vodnit omezení vyplývající z takové právní úpravy, nebo? aby argument založený na takovém od?vodn?ní mohl obstát, je t?eba, aby byla prokázána existence p?ímé souvislosti mezi doty?ným da?ovým zvýhodn?ním a vyrovnáním takového zvýhodn?ní ur?itým da?ovým odvodem.

Takovou právní úpravu nelze mimoto od?vodnit argumentem týkajícím se ú?innosti da?ových kontrol, nebo? da?ové orgány totiž mohou požadovat od dot?ených da?ových poplatník?, aby sami poskytli d?kazy, které tyto orgány považují za nezbytné k provedení výpo?tu hodnoty podíl? t?chto poplatník? ve spole?nostech usazených v jiných ?lenských státech.

(viz body 31–33, 37, 39–42 a výrok)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

2. října 2008 (*)

„Svoboda usazování – Daňové právní předpisy – Korporační daň – Oceňování nekótovaných podílů v kapitálových společnostech“

Ve věci C-360/06,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Finanzgericht Hamburg (Německo) ze dne 11. srpna 2006, došlým Soudnímu dvoru dne 5. září 2006, v řízení

Heinrich Bauer Verlag Beteiligungs GmbH

proti

Finanzamt für Großunternehmen in Hamburg,

za přítomnosti:

Heinrich Bauer Verlag KG,

SOUDNÍ DVŮR (druhý senát),

ve složení C. W. A. Timmermans, předseda senátu, L. Bay Larsen (zpravodaj), J. Makarczyk, J.-C. Bonichot a C. Toader, soudci,

generální advokátka: V. Trstenjak,

vedoucí soudní kanceláře: B. Fülöp, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 8. listopadu 2007,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Heinrich Bauer Verlag Beteiligungs GmbH R. Scheidmannem, Steuerberater, ve spolupráci s K. Eickerem a R. Obserem, Rechtsanwälter,
- za Finanzamt für Großunternehmen in Hamburg M. Frommem, jako zmocněncem,
- za německou vládu M. Lunnou, ve spolupráci s C. Blaschkem, jako zmocněnci,
- za Komisi Evropských společenství R. Lyalem a W. Möllsem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 10. ledna 2008,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 52 Smlouvy o EHS (pозději článek 52 Smlouvy o ES, nyní po změně článek 43 ES) a článku 58 Smlouvy o EHS (pозději článek 58 Smlouvy o ES, nyní článek 48 ES).

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi Heinrich Bauer Verlag Beteiligungs GmbH (dále jen „HBV“) a Finanzamt für Großunternehmen in Hamburg (dále jen „Finanzamt“) ve věci stanovení hodnoty podílů HBV, která vlastní podíly ve svých společnostech usazených v zahraničí, pro účely určení daně z majetku týkající se Heinrich Bauer Verlag KG (dále jen „HB“), mateřské společnosti HBV, za zdaňovací období 1988.

Právní rámec

3 Z žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce vyplývá, že podle německého práva se v rámci oceňování nekótovaných podílů kapitálových společností za účelem stanovení daně z majetku oceňují podíly těchto společností v zahraničních osobních společnostech na základě jejich obecné hodnoty, zatímco pro tuzemské osobní společnosti se oceňování provádí výhradně na základě jejich hodnoty majetku. Pokud nemůže být obecná hodnota stanovena na základě prodejů, které se uskutečnily v průběhu předcházejících dvanácti měsíců, stanoví se na základě hodnoty majetku a vyhlídek dotyčné společnosti na dosažení zisku.

Spor v původním řízení a předběžná otázka

4 HBV je kapitálová společnost nekótovaná na burze a mající sídlo v Německu. Všechny podíly na jejím kapitálu drží její mateřská společnost HB.

5 HBV vlastní podíly ve dvou zahraničních komanditních společnostech, tedy španělské společnosti Bauer Ediciones Sociedad en Comandita Madrid (dále jen „HBE“), založené v roce 1986, a rakouské společnosti Basar Zeitungs- und Verlagsgesellschaft mbH und Co. KG Wien (dále jen „WBC“), v níž získala většinu v roce 1988.

6 Hodnota podílů HBV měla být stanovena za účelem určení daně z majetku pro zdaňovací období 1988, kterou měla HB odvést.

7 Finanzamt pro uvedené ocenění zohlednil nejenom hodnotu majetku, totiž vlastní hodnotu společností HBE a WBC, ale rovněž jejich vyhlídky na dosažení zisku.

8 HBV podala Finanzgericht Hamburg žalobu směřující proti rozhodnutí Finanzamt a tvrdila, že měla být zohledněna pouze hodnota majetku společností. Nadto je podle ní v rozporu s logikou systému provádět ohledně tuzemských osobních společností výhradně ocenění na základě hodnoty majetku, zatímco ohledně zahraničních osobních společností zohledňovat nejen majetek, ale rovněž vyhlídky na dosažení zisku, protože tyto složky dohromady odpovídají obecné nebo tržní hodnotě.

9 Co se týče účasti HBV v HBE, Finanzgericht Hamburg uvádí, že rozdílný způsob oceňování podílu v tuzemské a v zahraniční společnosti vede k určení různých hodnot, což má přímý vliv na výši zatížení daní z majetku. Zdá se tedy, že skutečnost, že podíl v zahraničí se oceňuje vyšší hodnotou než podíl v tuzemské společnosti, má za následek omezení svobody usazování.

10 Podle předkládajícího soudu může takové omezení být přípustné, pouze pokud sleduje legitimní cíl služitelný se Smlouvou o EHS. Daný soud přitom neshledává žádný takový cíl, který by mohl odvodnit uváděné nerovné zacházení.

11 Co se týče účasti HBV ve WBC, nepřichází porušení svobody usazování podle čl. 52 odst. 1 Smlouvy pro rok 1988 v úvahu, protože Rakouská republika je členem Evropské unie teprve od 1. ledna 1995. Totéž platí o dohodě o Evropském hospodářském prostoru podepsané dne 2. května 1992 (Úř. vst. L 1, s. 3; Zvl. vyd. 11/52, s. 3, dále jen „Dohoda o EHP“), jejíž je daný stát smluvní stranou, ale která vstoupila v platnost až dne 1. ledna 1994.

12 Mimoto nemohlo dojít ani k zásahu do volného pohybu kapitálu, jelikož ustanovení platná v dotyčné oblasti ve sporném období nebrání rozdílnému oceňování podílu v tuzemské osobní společnosti a podílu v osobní společnosti usazené v jiném členském státě nebo ve třetím státě.

13 Za těchto podmínek se Finanzgericht Hamburg rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Odporuje ustanovení článku 52 ve spojení s článkem 58 Smlouvy [...], pokud v rámci oceňování nekótovaných podílů v kapitálových společnostech dochází k tomu, že podíl v tuzemské osobní společnosti má nižší hodnotu než podíl v osobní společnosti v jiném členském státě?“

Úvodní poznámka

14 Finanzamt ve svém vyjádření uvádí, že předkládající soud se dopustil omylu, pokud jde o důsledky německého systému oceňování podílů kapitálových společností nekótovaných na burze ohledně dodržování základních svobod zakotvených ve Smlouvě. Ve skutečnosti nedochází ani k přímé, ani k nepřímé diskriminaci, protože z daňového hlediska jsou prvky výnosů zohledněny jak v případě tuzemských podílů, tak v případě zahraničních podílů.

15 V tomto ohledu je třeba připomenout, že Soudnímu dvoru nepřísluší, aby se vyslovoval k výkladu vnitrostátních předpisů, ale přísluší mu, aby vzal v rámci rozdělení pravomocí mezi soudy Společenství a vnitrostátními soudy v úvahu skutkový a právní kontext, do něhož je předběžná otázka zasazena, jaký vyplývá z předkládacího rozhodnutí (viz rozsudky ze dne 25. října 2001, *Ambulanz Glöckner*, C-475/99, Recueil, s. I-8089, bod 10, jakož i ze dne 13. listopadu 2003, *Neri*, C-153/02, Recueil, s. I-13555, body 34 a 35).

16 Předběžnou otázku je tudíž třeba zkoumat ve skutkovém a právním rámci tak, jak byl tento rámec definován Finanzgericht Hamburg v jeho předkládacím rozhodnutí.

K předběžné otázce

17 Úvodem je třeba připomenout, že i když přímé daně spadají do pravomoci členských států, členské státy musejí nicméně při jejím výkonu dodržovat právo Společenství a zdržet se jakékoli diskriminace na základě státní příslušnosti (viz zejména rozsudky ze 13. dubna 2000, *Baars*, C-251/98, Recueil, s. I-2787, bod 17, a ze dne 17. ledna 2008, *Lammers & Van Cleef*, C-105/07, Sb. rozh. s. I-173, bod 12).

18 Co se týče účasti HBV ve WBC, německá vláda a Komise Evropských společenství tvrdí,

že pro rok 1988 se nelze dovolávat základních svobod, nebo? Rakouská republika dosud nebyla členem Evropského společenství a Dohoda o EHP nebyla dosud podepsána.

19 Co se týče účasti HBV ve HBE, německá vláda tvrdí, že v projednávané věci se nejedná o svobodu usazování v rozsahu, v jakém závazky HBV ve Španělsku nepředstavují výkon uvedené svobody, ale spíše pouhou kapitálovou investici v rámci volného pohybu kapitálu.

20 Podle uvedené vlády účast HBV – jako komanditisty – v HBE neumožňuje první jmenované společnosti vykonávat určitý vliv na činnost španělské společnosti. HBV je naopak vyloučena z rozhodovacího procesu a ze zastupování HBE ve vztahu ke třetím osobám. Přitom svoboda usazování je dotčena pouze v případě, kdy státní příslušník dotyčného členského státu vlastní podíl na základním kapitálu společnosti usazené v jiném členském státě umožňující mu vykonávat určitý vliv na rozhodování této společnosti a určovat její činnost.

21 Co se týče účasti HBV ve WBC, je třeba prozkoumat, zda jsou na takovou situaci použitelná ustanovení Smlouvy týkající se svobody usazování, a zejména články 52 a 58 Smlouvy.

22 V tomto ohledu je třeba připomenout, jak učinila německá vláda, Komise a generální advokátka v bodě 49 svého stanoviska, že jednak Rakouská republika je členem Evropské unie až od 1. ledna 1995, a jednak Dohoda o EHP vstoupila v platnost až 1. ledna 1994.

23 Z toho vyplývá, že na oceňování účasti HBV ve WBC se nevztahovala ani svoboda usazování podle článků 52 a 58 Smlouvy, ani odpovídající ustanovení článku 31 Dohody o EHP.

24 Co se týče účasti HBV v HBE, je třeba rovněž prozkoumat, zda jsou na takovou situaci použitelné články 52 a 58 Smlouvy.

25 Podle ustálené judikatury svoboda usazování, kterou článek 52 Smlouvy přiznává státním příslušníkům členských států a která jim zaručuje přístup k samostatné výdělečné činnosti a jejich výkon za stejných podmínek, jaké stanoví právní předpisy členského státu usazení pro jeho vlastní státní příslušníky, poskytuje v souladu s článkem 58 Smlouvy společností založeným podle právních předpisů některého členského státu, jež mají své sídlo, ústřední správu nebo hlavní provozovnu uvnitř Společenství, právo vykonávat jejich činnosti v dotyčném členském státě prostřednictvím pobočky nebo zastoupení. Ohledně společností je třeba v tomto kontextu uvést, že jejich sídlo v daném smyslu slouží k určení, podobně jako státní příslušnost u fyzických osob, jejich napojení na právní řád státu (viz zejména rozsudek ze dne 14. prosince 2000, AMID, C-141/99, Recueil, s. I-11619, bod 20).

26 Rovněž je třeba uvést, že i když podle svého znění směřují ustanovení týkající se svobody usazování především k zajištění práva na vnitrostátní zacházení v hostitelském členském státě, brání rovněž tomu, aby stát povodu kladl překážky bránící jeho státním příslušníkům nebo společností založeným podle jeho právních předpisů, které mimoto odpovídají definici v článku 58 Smlouvy, v usazení v jiném členském státě (viz výše uvedený rozsudek AMID, bod 21).

27 V souladu s ustálenou judikaturou do věcné působnosti ustanovení Smlouvy o svobodě usazování náleží vnitrostátní ustanovení, která se uplatní v případě, kdy státní příslušník či společnost dotyčného členského státu vlastní podíl na základním kapitálu společnosti usazené v jiném členském státě umožňující vykonávat určitý vliv na rozhodování této společnosti a určovat její činnost (viz rozsudky ze dne 29. března 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Sb. rozh. s. I-2647, body 22 a 70, jakož i ze dne 18. července 2007, Oy AA, C-231/05, Sb. rozh. I-6373, bod 20).

28 Předkládajícímu soudu přísluší ověřit, zda je tomu tak ve věci projednávané v původním řízení.

29 Pro všechny případy je třeba připomenout, že je tomu tak zejména tehdy, jestliže společnost-rezident vlastní podíl rovnající se 100 % základního kapitálu společnosti usazené v jiném členském státě nebo také jestliže podíly společnosti se sídlem v jednom členském státě přímo či nepřímo vlastní členové stejné rodiny, rezidenti jiného členského státu, kteří sledují stejné zájmy, přijímají rozhodnutí týkající se této společnosti jednomyslně prostřednictvím společného zástupce na valné hromadě a určují její činnosti (viz výše uvedený rozsudek Rewe Zentralfinanz, bod 23, jakož i rozsudek ze dne 6. prosince 2007, Columbus Container Services, C-298/05, Sb. rozh. s. I-10451, body 13, 14 a 31).

30 Jestliže v důsledku účasti HBV v HBE první jmenovaná společnost spadá do působnosti ustanovení Smlouvy o svobodě usazování, je třeba ověřit, zda články 52 a 58 Smlouvy brání uplatnění daňových právních předpisů členského státu, jež v rámci oceňování nekótovaných podílů v kapitálové společnosti mají za následek přiřazení vyšší hodnoty podílu poslezně uvedené na kapitálu osobní společnosti v jiném členském státě než jejím podílem v osobní společnosti v dotčeném členském státě.

31 V projednávané věci dává situace kapitálové společnosti se sídlem v Německu, která má, jako HBV, podíl na základním kapitálu takové osobní společnosti usazené v jiném členském státě, jako HBE, je, jak uvedl předkládající soud, méně výhodná ve vztahu k dani z majetku, které podléhá mateřská společnost uvedená kapitálové společnosti, než by byla její situace v případě, že by uvedená osobní společnost byla usazená v Německu.

32 Takové rozdílné zacházení vede k daňovému znevýhodnění takové společnosti, jako je HB, která je mateřskou společností HBV.

33 S ohledem na tento rozdíl a na skutečnost, že HBV je zcela ve vlastnictví uvedené mateřské společnosti, by HBV mohla být odražena od účasti na základním kapitálu osobní společnosti usazené v jiném členském státě (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Rewe Zentralfinanz, bod 31).

34 V tomto ohledu je třeba uvést, že omezení svobody usazování lze odvodnit pouze tehdy, sleduje-li legitimní cíl služitelný se Smlouvou a je-li odvodňeno naléhavými důvody obecného zájmu. V takovém případě je ještě třeba, aby bylo zpusobitelné zaručit uskutečnění dotčeného cíle a aby nepřekračovalo meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné (viz zejména rozsudek ze dne 21. listopadu 2002, X a Y, C-436/00, Recueil, s. I-10829, bod 49).

35 Finanzamt uvádí, že stanovení hodnoty majetku společnosti HBE prostřednictvím zahrnutí vyhlídek na dosažení zisku je nutné z důvodů daňové soudržnosti za účelem zajištění jednotnosti zdanění fakticky srovnatelných situací. Při nezahrnutí vyhlídek na dosažení zisku do rámce oceňování podílů HBV by totiž podíly držené v zahraničních společnostech byly zvýhodněny.

36 Německá vláda tvrdí, že v každém případě je sporná právní úprava odvodňovaná praktickými obtížemi správního charakteru při výpočtu hodnoty podílů ve společnostech usazených v jiných členských státech.

37 Ohledně odvodňování uplatněného Finanzamt je třeba připomenout, že nezbytnost chránit soudržnost daňového režimu může odvodnit omezení výkonu základních svobod zaručených Smlouvou. Nicméně k tomu, aby argument založený na takovém odvodňování mohl obstát, je třeba, aby byla prokázána existence přímé souvislosti mezi dotyčným daňovým zvýhodněním a

vyrovnáním takového zvýhodnění určitým daňovým odvodem (viz zejména výše uvedený rozsudek Rewe Zentralfinanz, bod 62, a rozsudek ze dne 11. října 2007, Hollmann, C-443/06, Sb. rozh. s. I-8491, bod 56).

38 Přitom nebylo ohlednuto daně z majetku dotčené ve věci v původním řízení prokázáno, v čem spočívala přímá souvislost mezi daňovým zvýhodněním spojeným s účastí na základním kapitálu osobní společnosti usazené v členském státě zdanění a odpovídajícím daňovým odvodem.

39 V důsledku toho je třeba mít za to, že takové omezení, jako je omezení vyplývající z daňových právních předpisů dotčených v původním řízení, nelze odvodit nezbytností zaručit soudržnost daňového režimu.

40 Ohlednuto argumentu předloženého německou vládou je třeba uvést, že Soudní dvůr opakovaně rozhodl, že účinnost daňového dohledu představuje naléhavý důvod obecného zájmu, který může odvodit omezení výkonu základních svobod zaručených Smlouvou (viz rozsudek ze dne 14. září 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, Sb. rozh. s. I-8203, body 47).

41 I za předpokladu, že se směrnice Rady 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní (Úř. v. st. L 336, s. 15; Zvl. vyd. 09/01, s. 63) nevztahuje na věc v původním řízení, nemůže tato okolnost odvodit to, aby způsob výpočtu hodnoty podílu ve společnostech usazených v jiných členských státech byl sestaven nevýhodně v poměru ke způsobu výpočtu hodnoty podílu ve společnostech usazených v dotčeném členském státě. Daňové orgány totiž mohou požadovat od dotčených daňových poplatníků, aby sami poskytli údaje, které tyto orgány považují za nezbytné k provedení výpočtu hodnoty podílu těchto poplatníků ve společnostech usazených v jiných členských státech (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 25. října 2007, Geurts a Votgen, C-464/05, Sb. rozh. s. I-9325, bod 28).

42 S ohledem na výše uvedené je proto třeba odpovědět na položenou otázku tak, že při neexistenci právoplatného odvodnění brání články 52 a 58 Smlouvy uplatnění daňových právních předpisů členského státu, jež v rámci oceňování nekótovaných podílů v kapitálové společnosti za takových okolností, jako jsou okolnosti věci v původním řízení, mají za následek přiznání vyšší hodnoty podílu této společnosti na základním kapitálu osobní společnosti usazené v jiném členském státě než jejímu podílu v osobní společnosti v dotčeném členském státě, avšak pouze tehdy, pokud jí takový podíl umožňuje vykonávat určitý vliv na rozhodování osobní společnosti usazené v jiném členském státě a určovat její účinnost.

43 S ohledem na spis je třeba pro všechny případy uvést, že čl. 67 odst. 1 Smlouvy o EHS (později čl. 67 odst. 1 Smlouvy o ES, zrušený Amsterodamskou smlouvou) každopádně neznamenal zrušení překážek pohybu kapitálu již od konce přechodného období, neboť toto zrušení bylo důsledkem směrnice Rady 88/361/EHS ze dne 24. června 1988, kterou se provádí článek 67 Smlouvy (Úř. v. st. L 178, s. 5; Zvl. vyd. 10/01, s. 10), která byla přijata na základě článku 69 a čl. 70 odst. 1 Smlouvy o EHS (později články 69 a 70 Smlouvy o ES, zrušené Amsterodamskou smlouvou) (viz rozsudek ze dne 14. listopadu 1995, Svensson a Gustavsson, C-484/93, Recueil, s. I-3955, body 5 a 6). Tato směrnice přitom měla být v souladu se svým čl. 6 odst. 1 provedena do vnitrostátního práva nejpozději 1. července 1990, tedy po rozhodném období ve věci v původním řízení.

K nákladům řízení

44 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního 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 těchto důvodů Soudní dvůr (druhý senát) rozhodl takto:

Při neexistenci právoplatného odvodnění brání články 52 Smlouvy o EHS (později článek 52 Smlouvy o ES, nyní po změně článek 43 ES) a článek 58 Smlouvy o EHS (později článek 58 Smlouvy o ES, nyní článek 48 ES) uplatnění daňových právních předpisů členského státu, jež v rámci oceňování nekótovaných podílů v kapitálové společnosti za takových okolností, jako jsou okolnosti včty v povodním řízení, mají za následek přiznání vyšší hodnoty podílu této společnosti na základním kapitálu osobní společnosti usazené v jiném členském státě než jejímu podílu v osobní společnosti v dotčeném členském státě, avšak pouze tehdy, pokud jí takový podíl umožňuje vykonávat určitý vliv na rozhodování osobní společnosti usazené v jiném členském státě a určovat její činnost.

Podpisy.

* Jednací jazyk: němčina.