

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

30. března 2006 *

Ve věci C-46/04,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 EŠ, podaná rozhodnutím Corte Suprema di Cassazione (Itálie) ze dne 6. listopadu 2003, došlým Soudnímu dvoru dne 6. února 2004, v řízení

Aro Tubi Trafilerie SpA

proti

Ministero dell'Economia e delle Finanze,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

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

* Jednací jazyk: italština.

generální advokátka: J. Kokott,
vedoucí soudní kanceláře: R. Grass,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Aro Tubi Trafilerie SpA G. Biancem, avvocato,
- za italskou vládu I. M. Bragugliou, jako zmocněncem, ve spolupráci s G. De Bellisem, avvocato dello Stato,
- za Komisi Evropských společenství R. Lyalem a M. Velardo, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 26. května 2005,

vydává tento

Rozsudek

¹ Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se v podstatě týká výkladu článků 4, 7 a 10 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 směrnic Rady 73/80/EHS ze dne 9. dubna 1973, kterou se stanoví společné sazby daně z kapitálu (Úř. věst. L 103, s. 15), a 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“.

- 2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi společnostmi Aro Tubi Trafilerie SpA (dále jen „Aro Tubi“, jako „nástupnická společnost“) a Ministero dell’Economia et delle Finanze ve věci uložení daně z registrace uložené v souvislosti s dvojí fúzí, kterými se společnost Aro Tubi sloučila se dvěma společnostmi, a to jednak její dceřinou společností Aro Tubi Estrusi e Profilati SpA (dále jen „Aro Tubi Estrusi“ jako „zanikající společnost“) a jednak její mateřskou společností Fratelli Gaggini SpA (dále jen „Fratelli Gaggini“ jako „zanikající společnost“).

Právní rámec

Právní úprava Společenství

- 3 Jak vyplývá z jejího prvního a druhého bodu odůvodnění, cílem směrnice 69/335 je podpora volného pohybu kapitálu, jenž je základní svobodou, která je považována za podstatnou pro vytvoření vnitřního trhu. V tomto ohledu je jejím cílem odstranit daňové překážky v oblasti kapitálových vkladů, zejména vkladů do společností.
- 4 Za tímto účelem upravují články 1 až 9 směrnice 69/335 uložení harmonizované daně z vkladů do kapitálových společností (dále jen „daň z kapitálu“).

- 5 Článek 4 směrnice 69/335 stanoví seznam operací, u nichž členské státy mohou nebo musí uložit daň z kapitálu (dále jen „vklady do společnosti“).
- 6 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“.
- 7 Podle čl. 4 odst. 2 písm. b) téže směrnice mohou členské státy uložit daň z kapitálu ze „zvýšení obchodního majetku kapitálové společnosti prostřednictvím služeb poskytnutých některým společníkem, které nemají za následek zvýšení základního kapitálu společnosti, avšak jejich protihodnotou je změna v právech společníků nebo mohou zvýšit hodnotu podílů na [ve] společnosti“.
- 8 Článek 7 směrnice 69/335 stanoví sazby daně z kapitálu.
- 9 Co se týče fúzí, čl. 7 odst. 1 směrnice 69/335 ve své původní verzi stanovil za určitých podmínek sníženou sazbu:

„Do vstupu v platnost předpisů, které přijme Rada na základě odstavce 2:

[...]

- b) bude tato sazba snížena o nejméně 50%, jestliže jedna nebo více kapitálových společností vloží všechny svůj obchodní majetek nebo jednu nebo více oblastí své činnosti do jedné nebo více kapitálových společností, které jsou zakládány nebo již existují.

Toto snížení se provede jen tehdy, jestliže:

- je protihodnotou vkladu výlučně předání podílů na [ve] společnosti, [...],
- společnosti, jež se účastní operace, mají svá sídla skutečného vedení nebo svá statutární sídla na území některého členského státu;

[...]“.

10 Takto stanovená sazba byla dvakrát změněna.

11 Nejprve článek 2 směrnice 73/80 stanovil, že „snížené sazby uvedené v čl. 7 odst. 1 písm. b) [...] směrnice [69/335] jsou s účinností od 1. ledna 1976 stanoveny od 0% do 0,50%“.

12 Poté čl. 1 odst. 2 směrnice 85/303 použitelný od 1. ledna 1986 stanovil, že čl. 7 odst. 1 směrnice 69/335 se nahrazuje tímto:

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

Na osvobození se vztahují podmínky, které k tomuto dni platily pro osvobození od daně nebo pro zdanění sazbou nejvýše 0,50%.

[...]“

- ¹³ Článek 7 odst. 1 směrnice 69/335 tudíž nyní po změnách stanoví osvobození od daně z kapitálu, jestliže jsou splněny tři podmínky, a sice (i) vklad celého obchodního majetku kapitálové společnosti nebo jedné nebo více oblastí její činnosti do jedné nebo více kapitálových společností, které jsou zakládány nebo již existují, (ii) protihodnotou vkladu je výlučně předání podílů ve společnosti a (iii) společnosti, jež se účastní operace, mají svá sídla skutečného vedení nebo svá statutární sídla na území některého členského státu. Pro takové fúze tak byla sazba daně z kapitálu v průběhu let snížena na nulu.

- ¹⁴ Mimoto článek 10 směrnice 69/335 ve světle jejího posledního bodu odůvodnění stanoví zrušení daní se stejnými vlastnostmi jako daň z kapitálu (dále jen „daně podobné dani z kapitálu“).

Vnitrostátní právní úprava

- ¹⁵ Podle článku 1 nařízení prezidenta republiky č. 131/1986 ze dne 26. dubna 1986 (běžný doplněk ke GURI č. 99 ze dne 30. dubna 1986), ve znění použitelném v rozhodné době „se daň z registrace použije [...] jak na úkony, které podléhají povinné registraci, tak i na úkony, které mohou být registrovány dobrovolně“.

- 16 Na základě čl. 2 písm. a) nařízení č. 131/1986 podléhají registraci v souladu s následujícími články úkony uvedené v připojeném sazebníku, jestliže byly písemně vyhotoveny na území státu.
- 17 V tomto ohledu čl. 4 první pododstavec písm. b) první část uvedeného sazebníku stanoví, že fúze společností podléhají proporcionální dani z registrace ve výši 1%.

Spor v původním řízení a předběžná otázka

- 18 Aro Tubi je akciovou společností italského práva, jejíž všechny akcie držela jiná akciová společnost italského práva Fratelli Gaggini. Aro Tubi držela všechny akcie ve třetí akciové společnosti italského práva Aro Tubi Estrusi.
- 19 Aktem ze dne 19. prosince 1995 se společnost Aro Tubi prostřednictvím fúze sloučila se svou dceřinou společností Aro Tubi Estrusi (takzvaná „nepravá“ fúze).
- 20 Tímtož aktem se Aro Tubi mimoto sloučila se svou mateřskou společností Fratelli Gaggini (takzvaná „obrácená“ fúze). Aro Tubi tak nabyla obchodní majetek Fratelli Gaggini, který obsahuje zejména nemovitosti, patenty a ochranné známky. Protihodnotou byly na akcionáře Fratelli Gaggini převedeny všechny akcie Aro Tubi.

- 21 V souvislosti s těmito dvěma fúzemi musela Aro Tubi zaplatit ke dni 2. ledna 1996 daň z registrace rovnající se 1% obchodního majetku obou zanikajících společností, Aro Tubi Estrusi a Fratelli Gaggini, a to v celkové výši 54 761 000 ITL.
- 22 Podáním ze dne 29. července 1996 Aro Tubi požádala Ufficio Atti Pubblici di Milano o vrácení zaplacené daně z registrace. V odpověď na implicitní zamítnutí její žádosti daňovými orgány podala Aro Tubi žalobu, v níž popřela opodstatněnost tohoto daňového výměru. Této žalobě bylo nejprve vyhověno Commissione Tributaria Provinciale di Milano, avšak poté byla na základě odvolání Amministrazione Finanziaria dello Stato (státní finanční správa) zamítnuta Commissione Tributaria Regionale della Lombardia. Aro Tubi tak podala proti odvolacímu rozhodnutí kasační stížnost.
- 23 Corte Suprema di Cassazione, máje pochybnosti o slučitelnosti italské právní úpravy, která stanoví uložení daně z registrace v souvislosti s takzvanou „obrácenou fúzí“, to znamená fúzí sloučením, kdy jsou všechny podíly v nástupnické společnosti drženy zanikající společností, s právem Společenství, se rozhodl přerušit řízení ve věci před ním projednávané a položit Soudnímu dvoru otázku, zda směrnice 69/335 brání takové právní úpravě.

K předběžné otázce

- 24 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda za takových okolností, jako jsou okolnosti věci v původním řízení brání směrnice 69/335 uložení proporcionální daně z registrace ve výši 1% z hodnoty takové operace v souvislosti s takzvanou „obrácenou“ fúzí, to znamená fúzí sloučením, kdy jsou všechny podíly v nástupnické společnosti drženy zanikající společností.

- 25 Za tímto účelem je třeba úvodem přezkoumat, zda daň z registrace dotčená v původním řízení má vlastnosti „daně z kapitálu“ ve smyslu článků 1 až 9 směrnice 69/335 nebo zda je třeba ji považovat za „daň podobnou dani z kapitálu“ ve smyslu článku 10 uvedené směrnice.
- 26 V tomto ohledu z ustálené judikatury vyplývá, že kvalifikace daně, cla nebo poplatku musí být s ohledem na právo Společenství určena Soudním dvorem v závislosti na objektivních vlastnostech zdanění nezávisle na jeho kvalifikaci podle vnitrostátního práva (viz rozsudek ze dne 13. února 1996, *Bautiaa a Société française maritime*, C-197/94 a C-252/94, Recueil, s. I-505, bod 39).
- 27 Pokud jde v projednávaném případě o proporcionální daň z registrace ve výši 1% z hodnoty vkladů do společnosti, je namístě mít za to, že skutečností, která vedla k takové dani, je samotný vklad, a nikoliv žádná jiná operace nebo předběžná formalita, takže tato daň musí být zásadně považována za „daň z kapitálu“, a nikoliv za „daň podobnou dani z kapitálu“ pro účely směrnice 69/335 (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek *Bautiaa a Société française maritime*, bod 40).
- 28 Zdá se tudíž, že legalita daně dotčené ve věci v původním řízení musí být přezkoumána s ohledem na články 1 až 9 směrnice 69/335.
- 29 Je nejprve třeba připomenout, že operace, které členské státy podřídí nebo které mohou podřídít dani z kapitálu, jsou definovány v článku 4 směrnice 69/335 (viz v tomto smyslu zejména rozsudky ze dne 18. března 1993, *Viessmann*, C-280/91, Recueil, s. I-971, bod 12; výše uvedený rozsudek *Bautiaa a Société française maritime*, body 31 a 32, a ze dne 27. října 1998, *Agas*, C-152/97, Recueil, s. I-6553, body 19 a 20).

- 30 Operací dotčenou ve věci v původním řízení je fúze sloučením. Taková fúze může být v zásadě analyzována buď ve smyslu 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) směrnice 69/335 tak stanoví uložení daně z kapitálu v souvislosti se zvýšením 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, které nemají za následek zvýšení základního kapitálu společnosti, avšak jejich protihodnotou je změna v právech společníků nebo mohou zvýšit hodnotu podílů na společnosti.
- 33 Při srovnání těchto dvou ustanovení je přitom třeba konstatovat, že „zvýšení základního kapitálu“ ve smyslu čl. 4 odst. 1 písm. c) směrnice 69/335 znamená formální zvýšení základního kapitálu buď vydáním nových podílů ve společnosti nebo zvýšením nominální hodnoty stávajících podílů ve společnosti (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 15. července 1982, Felicitas Rickmers-Linie, C-270/81, Recueil, s. 2771, bod 15, a ze dne 12. ledna 2006, Senior Engineering Investments, C-494/03, Sb. rozh. s. I-525, bod 33).
- 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 (výše uvedený rozsudek Senior Engineering Investments, bod 34). 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), prominutí pohledávky (viz rozsudek ze dne 5. února 1991, Deltakabel, C-15/89, Recueil, s. I-241, bod 12).

35 Ve věci v původním řízení není zpochybňováno, že dotčená fúze nevedla ke „zvýšení základního kapitálu“ nástupnické společnosti (Aro Tubi). Na tuto fúzi se nemůže tudíž vztahovat čl. 4 odst. 1 písm. c) směrnice 69/335.

36 Spadá nicméně do oblasti působnosti čl. 4 odst. 2 písm. b) uvedené směrnice.

37 Zprvč z aktu o fúzi plyne, že zanikající společnost (Fratelli Gaggini) jednak nebyla předlužená a jednak držela nejen akcie v nástupnické společnosti (Aro Tubi), ale také jiná aktiva, jako jsou zejména nemovitosti, patenty a ochranné známky. Při této fúzi byl tento majetek převeden na nástupnickou společnost (Aro Tubi). Tato fúze tudíž měla za následek „zvýšení obchodního majetku“ posledně jmenované společnosti.

38 Zadruhé, s ohledem na toto zvýšení obchodního majetku mohla fúze dotčená ve věci v původním řízení „zvýšit hodnotu podílů ve společnosti“ v nástupnické společnosti (Aro Tubi). V důsledku této fúze mají akcie v této společnosti *de facto* vyšší hodnotu.

- 39 Zatřetí dotčená fúze se jeví jako „služb[a] poskytnut[á] některým společníkem“ ve smyslu čl. 4 odst. 2 písm. b) směrnice 69/335.
- 40 Z toho vyplývá, že fúze dotčená ve věci v původním řízení představuje vklad do společnosti uvedený v čl. 4 odst. 2 písm. b) směrnice 69/335, který v zásadě může podléhat dani z kapitálu.
- 41 Je namístě nicméně připomenout, že čl. 7 odst. 1 směrnice 69/335 osvobozuje od daně z kapitálu určité operace, které byly zdaňovány k 1. červenci 1984 sazbou rovnající se 0,50% nebo nižší.
- 42 Z dřívějších verzí tohoto ustanovení (popsaných v bodech 9 a 11 tohoto rozsudku) přitom vyplývá, že k tomuto posledně uvedenému datu, a sice k 1. červenci 1984, byly fúze zdaňovány sazbou od 0% do 0,50%, jestliže splňovala tři podmínky, a to (i) vklad celého obchodního majetku kapitálové společnosti nebo jedné nebo více oblastí její činnosti do jedné nebo více kapitálových společností, které jsou zakládány nebo již existují, (ii) protihodnotou vkladu je výlučně předání podílů ve společnosti a (iii) společnosti, jež se účastní operace, mají svá sídla skutečného vedení nebo svá statutární sídla na území některého členského státu.
- 43 Co se týče fúze dotčené v původním řízení, je třeba zaprvé konstatovat, že kapitálová společnost, Fratelli Gaggini, vložila celý svůj obchodní majetek do jiné již existující kapitálové společnosti, Aro Tubi.

- 44 Zadruhé protihodnotou tohoto vkladu bylo výlučně předání akcií nástupnické společnosti (Aro Tubi). Vlastní akcie, které Aro Tubi nabyly spolu s majetkem Fratelli Gaggini, byly totiž poté znovu přiděleny společníkům Fratelli Gaggini.
- 45 Zatřetí obě předmětné společnosti, Aro Tubi a Fratelli Gaggini, mají své sídlo v Itálii.
- 46 V důsledku toho fúze dotčená ve věci v původním řízení spadá pod čl. 7 odst. 1 směrnice 69/335. Je tudíž osvobozena od daně a nemůže být zdaněna daní z kapitálu.
- 47 S ohledem na výše uvedené je třeba na položenou otázku odpovědět tak, že za takových okolností, jako jsou okolnosti věci v původním řízení, brání směrnice 69/335 uložení proporcionální registrační daně ve výši 1% z hodnoty takové operace v souvislosti s takzvanou „obrácenou“ fúzí, to znamená fúzí sloučením, kdy jsou všechny podíly v nástupnické společnosti drženy zanikající společností.

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 (první senát) rozhodl takto:

Za takových okolností, jako jsou okolnosti věci v původním řízení, brání směrnice Rady 69/335/EHS ze dne 17. července 1969 o nepřímých daních z kapitálových vkladů, ve znění směrnic Rady 73/80/EHS ze dne 9. dubna 1973, kterou se stanoví společné sazby daně z kapitálu, a 85/303/EHS ze dne 10. června 1985, uložení proporcionální registrační daně ve výši 1% z hodnoty takové operace v souvislosti s takzvanou „obrácenou“ fúzí, to znamená fúzí sloučením, kdy jsou všechny podíly v nástupnické společnosti drženy zanikající společností.

Podpisy.