

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

25. října 2007*

Ve věci C-240/06,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Korkein hallinto-oikeus (Finsko) ze dne 26. května 2006, došlým Soudnímu dvoru dne 29. května 2006, v řízení zahájeném

Fortum Project Finance SA

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení P. Jann, předseda senátu, A. Tizzano, A. Borg Barthet, M. Ilešič (zpravodaj) a E. Levits, soudci,

generální advokát: Y. Bot,
vedoucí soudní kanceláře: C. Strömholm, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 19. dubna 2007,

* Jednací jazyk: finština.

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Fortum Project Finance SA M. Tunturim a T. Kanervem, asiamiehet,
- za finskou vládu E. Bygglin a J. Heliskoskim, jako zmocněnci,
- za vládu Spojeného království V. Jackson, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s R. Hillem, barrister,
- za Komisi Evropských společenství R. Lyalem a S. Aaltem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 5. července 2007,

vydává tento

Rozsudek

- ¹ Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 56 odst. 1 ES a čl. 12 odst. 1 písm. c) 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. 09/11, s. 122, dále jen „směrnice 69/335“).

- 2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi Fortum Project Finance SA (dále jen „Fortum Project Finance“), společností podle lucemburského práva, a Uudenmaan verovirasto (daňový úřad v Uusimaa, Finsko) ohledně uložení finské daně z převodu majetku (varainsiirtovero, dále jen „daň z převodu majetku“) na celou účast Fortum Oyj (dále jen „Fortum“), společnosti podle finského práva, na základním kapitálu Fortum Heat and Gas Oy (dále jen „Fortum Heat and Gas“), další společnosti podle finského práva, kterou Fortum převede jako vklad do společnosti Fortum Project Finance, která jako protihodnotu za tento převod vydá vlastní nové akcie.

Právní rámec Společenství

Právní úprava Společenství

- 3 Článek 56 odst. 1 ES stanoví:

„V rámci této kapitoly jsou zakázána všechna omezení pohybu kapitálu mezi členskými státy a mezi členskými státy [...].“

- 4 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, tedy vkladů uskutečněných společníky nebo akcionáři ve prospěch jejich kapitálových společností.

- 5 Za tímto účelem upravují články 1 až 9 směrnice 69/335 uložení harmonizované daně z vkladů do kapitálových společností (dále jen „daň z kapitálu“).
- 6 Článek 4 odst. 1 této směrnice stanoví seznam operací, které podléhají dani z kapitálu, mezi nimiž je pod písm. c) uvedeno „zvýšení základního kapitálu kapitálové společnosti vkladem majetku jakéhokoli druhu“.
- 7 Podle článku 7 uvedené směrnice může taková operace vkladu majetku podléhat jednotné sazbě nepřesahující 1 %.
- 8 Článek 10 směrnice 69/335 stanoví, že vedle daně z kapitálu členské státy neukládají společnostem, sdružením nebo právníckým osobám založeným za účelem zisku žádné jiné daně nebo poplatky, zejména z operací uvedených v článku 4 této směrnice.
- 9 Podle článku 11 směrnice 69/335:

„Členské státy neuloží žádnou daň jakékoli formy na:

- a) vytvoření, vydání, přijetí akcií na burzu nebo uvedení do oběhu akcií, podílů na společnosti jiných obdobných cenných papírů anebo osvědčení nahrazujících tyto cenné papíry, jakož i obchodování s nimi, bez ohledu na osobu emitenta;

- b) půjčky, včetně úroků, uskutečněné formou vydání dluhopisů nebo jiných obchodovatelných cenných papírů, bez ohledu na osobu emitenta, a na formality s tím spojené, jakož i na vytvoření, vydání, přijetí na burzu nebo do oběhu těchto dluhopisů nebo obchodovatelných cenných papírů anebo obchodování s nimi.“

10 Článek 12 odst. 1 směrnice 69/335 nicméně upřesňuje, že odchýlně od článků 10 a 11 této směrnice mohou členské státy zejména ukládat:

„a) daně z převodů cenných papírů, paušální či nikoli;

b) daně z převodu nemovitostí a podniků, které se nacházejí na jejich území, při jejich vkladu do společnosti, sdružení nebo právnické osoby založené za účelem zisku;

c) daně z převodu jakéhokoli majetku při jeho vkladu do společnosti, sdružení nebo právnické osoby založené za účelem zisku, jsou-li protihodnotou tohoto vkladu jiné hodnoty než podíly na společnosti,

[...]“

Vnitrostátní právní úprava

- 11 Podle článku 15 finského zákona o dani z převodu majetku [varainsiirtoverolaki (931/1996)] je při převodu vlastnictví k cenným papírům nabyvatel povinen odvést daň státu.

- 12 V souladu s čl. 20 odst. 1 uvedeného zákona činí při převodu cenných papírů daň 1,6 % kupní ceny nebo hodnoty jiné úplaty.

- 13 Podle čl. 9 odst. 1 bodu 1 finského zákona o dani z příjmu [tuloverolaki (1535/1992)] ze dne 30. prosince 1992 podléhá dani z příjmů docílených ve Finsku nebo v zahraničí obecně každá fyzická nebo právnická osoba nebo účelové sdružení, které mají v daném finančním roce bydliště ve Finsku nebo jsou zde usazeny, nebo pozůstalost, která se zde nachází.

- 14 Finský stát nevybírá daň z kapitálu ve smyslu směrnice 69/335.

Spor v původním řízení a předběžná otázka

- 15 Fortum má převést celou svou účast na základním kapitálu Fortum Heat and Gas na společnost Fortum Project Finance. Tato společnost poté, co zvýší svůj základní kapitál o částku rovnající se hodnotě přijatých akcií, vydá ve prospěch Fortum nové akcie.

- 16 Na základě této operace by Fortum Project Finance musela zaplatit v Lucembursku z kapitálu nabytého prostřednictvím výměny akcií daň z kapitálu ve výši 1 %.
- 17 Jelikož si Fortum Project Finance nebyla jista, zda toto nabytí podléhá rovněž dani z převodu majetku, obrátila se s touto otázkou na Uudenmaan verovirasto, který přijal předběžné rozhodnutí (dále jen „předběžné rozhodnutí“), v němž potvrdil, že by tato společnost musela zaplatit uvedenou daň ve výši 1,6 % hodnoty akcií Fortum Heat and Gas získaných jako vklad.
- 18 Fortum Project Finance se domáhala zrušení uvedeného rozhodnutí u Helsingin hallinto-oikeus (správní soud v Helsinkách). Uplatňovala zejména, že účinkem uložení daně z převodu majetku by bylo to, že by nabytí kapitálu podléhalo dvojímu zdanění, což je v rozporu s čl. 56 odst. 1 ES, jakož i se směrnicí 69/335.
- 19 Na žádost Helsingin hallinto-oikeus vydalo finské ministerstvo financí stanovisko, v němž mělo za to jednak, že směrnice 69/335 nebrání členským státům v tom, aby při převodu vlastnického práva k cenným papírům vybíraly daň, a jednak, že výměna akcií znamená převod, který takové dani podléhá. Stanovisko dodává, že rozsah působnosti čl. 12 odst. 1 písm. c) této směrnice je podle rozsudků ze dne 11. prosince 1997, Immobiliare SIF (C-42/96, Recueil, s. I-7089), a ze dne 17. prosince 1998, Codan (C-236/97, Recueil, s. I-8679), striktně vymezen.
- 20 Fortum Project Finance v replice tvrdila, že výše uvedený rozsudek Codan se netýkal ani rozsahu působnosti čl. 12 odst. 1 písm. c) směrnice 69/335, ani otázky vkladů. Co se týče výše uvedeného rozsudku Immobiliare SIF, Fortum Project Finance uplatňovala, že skutečnost, že daň je vyjádřena jako procentní podíl, nepředstavuje sama o sobě absolutní důkaz její fiskální povahy.

- 21 Helsingin hallinto-oikeus zamítł žalobu Fortum Project Finance a rozhodl, že daň z převodu majetku, která se nepoužije na nabytí akcií společností Fortum v rámci emise provedené společností Fortum Project Finance ani na zvýšení základního kapitálu, ale na převod akcií Fortum Heat and Gas, nelze v důsledku toho považovat za odporující čl. 12 odst. 1 písm. c) směrnice 69/335.
- 22 Tento soud měl za to, že jelikož se zdanění převodů majetku vztahuje na převody akcií, a nikoli na převod kapitálu z jednoho členského státu do druhého, nelze tuto daň považovat za odporující čl. 56 odst. 1 ES, a že tedy není důvod měnit předběžné rozhodnutí.
- 23 Ve svém kasačním opravném prostředku Fortum Project Finance navrhla předkládajícímu soudu, aby zrušil rozsudek Helsingin hallinto-oikeus a rozhodl, že se daň z převodu majetku nevztahuje na akcie, které obdrží jako úhradu emisní ceny vydaných akcií.
- 24 Předkládající soud má za to, že rozhodnutí, které vydá ve věci v původním řízení, vyžaduje výklad čl. 56 odst. 1 ES a čl. 12 odst. 1 písm. c) směrnice 69/335.
- 25 Za těchto podmínek se Korkein hallinto oikeus (nejvyšší správní soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Mají být článek 56 ES a čl. 12 odst. 1 písm. c) směrnice 69/335/EHS [...] vykládány v tom smyslu, že brání ukládání finské daně z převodu majetku [...] v případě, že jsou

cenné papíry převedeny výše uvedeným způsobem jako věcný vklad na akciovou společnost, která za to jako protiplnění předá své nově vydané akcie?“

K předběžné otázce

- 26 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 56 odst. 1 ES a čl. 12 odst. 1 písm. c) směrnice 69/335 brání vybírání takové daně, jako je daň z převodu majetku, pokud jsou cenné papíry převedeny jako věcný vklad na akciovou společnost, která za to jako protiplnění předá své nově vydané akcie.
- 27 Nejprve je třeba poukázat na to, že v daném případě není namístě provést výklad čl. 56 odst. 1 ES, neboť zákon o dani z převodu majetku stanoví totožná zdaňovací pravidla pro převody cenných papírů uskutečněné ve vnitrostátním rámci i pro převody přeshraniční, takže tento předpis nemá, jak lze dovodit ze spisu předloženého Soudnímu dvoru, přímé ani nepřímé diskriminační účinky.
- 28 Co se dále týče použití směrnice 69/335 v projednávané věci, vláda Spojeného království na úvod tvrdí, že taková operace, jako je operace ve sporu v původním řízení, nespadá do působnosti této směrnice, jelikož tato směrnice se vztahuje pouze na kapitálové vklady posilující hospodářský potenciál účastníků. V projednávaném případě by přitom dotčená výměna akcií nevedla k takovému posílení skupiny Fortum nahlížené jako celek

- 29 Tuto argumentaci však nelze přijmout. Na dotčenou operaci, spočívající ve zvýšení základního kapitálu navazujícím na věcný vklad akcií, se totiž jednoznačně vztahuje čl. 4 odst. 1 písm. c) směrnice 69/335, jež činí předmětem harmonizované daně z kapitálu zvýšení základního kapitálu společnosti vkladem majetku jakéhokoli druhu, aniž by jakkoli odkazoval na hospodářské účinky takové operace pro její účastníky.
- 30 Soudní dvůr měl ve svém rozsudku ze dne 30. března 2006, Aro Tubi Trafilerie (C-46/04, Sb. rozh. s. I 3009), příležitost definovat „zvýšení základního kapitálu“ ve smyslu čl. 4 odst. 1 písm. c) směrnice 69/335 jako formální zvýšení základního kapitálu buď vydáním nových podílů ve společnosti, nebo zvýšením nominální hodnoty stávajících podílů ve společnosti (bod 33 a citovaná judikatura).
- 31 Jelikož se směrnice 69/335 použije na takovou operaci, jako je operace dotčená ve sporu v původním řízení, a tato operace byla v Lucemburském velkovévodství předmětem úhrady daně z kapitálu, je tedy třeba ověřit, zda finské daňové orgány mohou rovněž vybrat daň z převodu majetku, nebo zda je naopak uložení této daně zakázáno na základě čl. 12 odst. 1 písm. c) této směrnice, jak zdůrazňují Fortum Project Finance a Komise Evropských společností.
- 32 V tomto ohledu finská vláda a vláda Spojeného království tvrdí, že zdanění dotčené ve věci v původním řízení je přípustné podle písmene a) uvedeného čl. 12 odst. 1, které se použije na daň z převodu takových cenných papírů, jako jsou akcie. Podle těchto vlád je třeba čl. 12 odst. 1 písm. c) směrnice 69/335 chápat tak, že se použije na daň z převodu majetku jiného, než je majetek uvedený v čl. 12 odst. 1 písm. a) nebo b) uvedené směrnice, tedy z majetku, který nepředstavuje ani cenné papíry, ani

nemovitosti či podniky. Na podporu této argumentace se uvedené vlády odvolávají na výše uvedené rozsudky Immobiliare SIF a Codan, v nichž Soudní dvůr za okolností podobných okolnostem sporu v původním řízení nepodal výklad čl. 12 odst. 1 písm. c) směrnice 69/335, ale písmen a) a b) tohoto ustanovení.

- 33 Komise, podporovaná v tomto bodě společností Fortum Project Finance, uplatňuje naproti tomu, že čl. 12 odst. 1 písm. a) směrnice 69/335 představuje základní pravidlo ohledně zdanění převodů cenných papírů, zatímco čl. 12 odst. 1 písm. c) téže směrnice stanoví podrobnější pravidlo týkající se zdanění převodů cenných papírů a dalších aktiv uskutečněných ve prospěch společnosti jakožto vklad. Výše uvedené rozsudky Immobiliare SIF a Codan nemohou toto posouzení zpochybnit, jelikož Soudní dvůr v nich nepodal výklad písmene c) čl. 12 odst. 1 směrnice 69/335.
- 34 Argumentaci Komise a Fortum Project Finance nicméně nelze přijmout.
- 35 Jak poukázal generální advokát v bodě 51 svého stanoviska, zásadním bodem v rámci projednávané žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce je určení, zda čl. 12 odst. 1 písm. a) směrnice 69/335 dovoluje členským státům zdaňovat převody cenných papírů včetně případů, kdy společnost, na kterou mají být tyto cenné papíry převedeny, vydá jako protiplnění vlastní akcie, aniž by to bylo v rozporu s čl. 12 odst. 1 písm. c) této směrnice. Jinými slovy jde o to, aby bylo určeno, zda písm. a) čl. 12 odst. 1 směrnice 69/335 musí být považováno za speciální ustanovení ve vztahu k písmenu c) téhož čl. 12 odst. 1, takže dříve uvedené ustanovení má v situacích, které specificky upravuje, přednost před ustanovením druhým.

- 36 V tomto ohledu je třeba nejprve připomenout, že podle ustálené judikatury Soudního dvora, pokud lze ustanovení práva Společenství vykládat několika způsoby, je třeba upřednostnit takový výklad, který zajistí jeho užitečný účinek (rozsudek ze dne 24. února 2000, Komise v. Francie, C-434/97, Recueil, s. I-1129, bod 21 a citovaná judikatura).
- 37 Je přitom namístě konstatovat, že zatímco se písm. a) a b) čl. 12 odst. 1 směrnice 69/335 týkají konkrétních kategorií majetku, a sice jednak cenných papírů, a jednak nemovitostí a podniků, písmeno c) téhož odstavce téhož čl. 12 odst. 1 se vztahuje na majetek obecně, a sice na „majetek jakéhokoli druhu“, a krom toho uložení daně z převodu podrobuje podmínce, že „protihodnotou“ tohoto převodu jsou „jiné hodnoty než podíly na společnost“.
- 38 Za těchto podmínek se podle zásady užitečného účinku připomenuté v bodě 36 tohoto rozsudku pojem „majetek jakéhokoli druhu“, který je uveden v čl. 12 odst. 1 písm. c) směrnice 69/335, může vztahovat pouze na majetek jiného druhu, než je majetek uvedený v tomto čl. 12 odst. 1 písm. a) a b), tedy „cenné papíry“ a „nemovitosti nebo podniky“.
- 39 Jak totiž uvedl generální advokát v bodě 63 svého stanoviska, byl-li by čl. 12 odst. 1 písm. c) směrnice 69/335 vykládán tak, že odkazuje na „majetek jakéhokoli druhu“ včetně majetku uvedeného pod písmeny a) a b) téhož čl. 12 odst. 1, pokrýval by zcela obsah písmen a) a b) téhož článku, takže existence těchto dvou písmen by neměla ani smysl, ani by nebyla nijak užitečná.

- 40 Je tedy nutno určit, že v takové situaci, jako je situace dotčená ve sporu v původním řízení, kde jde jednak o převod cenných papírů, a jednak o protiplnění za ně v podobě podílů na společnosti, čl. 12 odst. 1 písm. c) směrnice 69/335 nebrání vybrání takové daně, jako je daň z převodu majetku.
- 41 Operace dotčená ve sporu v původním řízení naproti tomu spadá do rozsahu působnosti čl. 12 odst. 1 písm. a) směrnice 69/335, takže na uložení daně z převodu majetku v projednávané věci se vztahuje toto ustanovení.
- 42 Z důvodů vylíčených generálním advokátem v bodech 67 až 70 jeho stanoviska je tento výklad krom toho v souladu s výše uvedeným rozsudkem Codan, v němž Soudní dvůr rozhodl, že za okolností totožných s okolnostmi sporu v původním řízení umožňuje čl. 12 odst. 1 písm. a) směrnice 69/335 vybrat v případě převodu akcií další daň vedle daně z kapitálu uplatněné na základě zvýšení základního kapitálu.
- 43 Vzhledem ke všemu výše uvedenému je třeba na položenou otázku odpovědět tak, že směrnice 69/335 musí být vykládána v tom smyslu, že se její čl. 12 odst. 1 písm. c) nepoužije na uložení takové daně, jako je daň z převodu majetku, jsou-li cenné papíry převedeny jako věčný vklad na kapitálovou společnost, která za to jako protiplnění předá své nově vydané akcie. Uložení takové daně je povoleno na základě čl. 12 odst. 1 písm. a) uvedené směrnice.

K nákladům řízení

- 44 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:

Směrnice Rady 69/335/EHS ze dne 17. července 1969 o nepřímých daních z kapitálových vkladů, ve znění směrnice Rady 85/303/EHS ze dne 10. června 1985, musí být vykládána v tom smyslu, že se její čl. 12 odst. 1 písm. c) nepoužije na uložení takové daně, jako je finská daň z převodu majetku (varainsiirtovero), jsou-li cenné papíry převedeny jako věcný vklad na kapitálovou společnost, která za to jako protiplnění předá své nově vydané akcie. Uložení takové daně je povoleno na základě čl. 12 odst. 1 písm. a) uvedené směrnice.

Podpisy.