

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

1. prosince 2011 *

Ve věci C-492/10,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz (Rakousko) ze dne 6. října 2010, došlým Soudnímu dvoru dne 14. října 2010, v řízení

Immobilien Linz GmbH & Co. KG

proti

Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení A. Tizzano, předseda senátu, M. Safjan, A. Borg Barthet (zpravodaj),
E. Levits a J.-J. Kasel, soudci,

generální advokát: P. Mengozzi,
vedoucí soudní kanceláře: A. Impellizzeri, rada,

* Jednací jazyk: němčina.

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 8. září 2011,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Immobilien Linz GmbH & Co. KG J. Mittererem, Rechtsanwalt,
- za Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr G. Wössem, jako zmocněncem,
- za rakouskou vládu C. Pesendorfer a F. Koppensteinerem, jako zmocněnci,
- za italskou vládu G. Palmieri, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s G. Aiellem, avvocato dello Stato,
- za Evropskou komisi L. Lozano Palacios a W. Möllsem, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 4 odst. 2 písm. b) směrnice Rady 69/335/EHS ze dne 17. července 1969 o nepřímých daních z kapitálových vkladů (Úř. věst. L249, s. 25, Zvl. vyd. 09/01, s. 11) ve znění směrnice Rady 85/303/EHS ze dne 10. června 1985 Úř. věst. L156, s. 23; Zvl. vyd. 09/01, s. 122, dále jen „směrnice 69/335“).

- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společnostmi Immobilien Linz GmbH & Co. KG (dále jen „Immobilien Linz“), dříve Immobilien Linz GmbH & Co. KEG (dále jen „Immobilien Linz KEG“), a Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (finanční úřad Freistadt Rohrbach Urfahr, dále jen „Finanzamt“) ve věci výběru daně z kapitálu z operace, kterou město Linec (Rakousko), jediný společník této společnosti, převzalo ztráty této společnosti za rok 2006.

Právní rámec

Unijní právní úprava

- 3 Článek 1 směrnice 69/335 stanoví:

„Členské státy ukládají na kapitálové vklady do kapitálových společností daň harmonizovanou v souladu s články 2 až 9 (dále jen ‚daň z kapitálu‘).“

- 4 Článek 3 uvedené směrnice definuje, čím se ve smyslu této směrnice rozumí kapitálová společnost. Odstavec 2 tohoto článku stanoví:

„Pro účely této směrnice se za kapitálovou společnost považuje každá další společnost, sdružení nebo právnická osoba založená za účelem zisku. Členské státy ji však pro účely ukládání daně z kapitálu nemusí za kapitálovou společnost považovat.“

- 5 Článek 4 odst. 2 téže směrnice stanoví:

„Pokud podléhaly k 1. července 1984 dani o sazbě 1 %, mohou být i nadále předmětem daně z kapitálu tyto operace:

[...]

- b) 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.

[...]"

Rakouská právní úprava

- 6 Ustanovení § 2 body 2 a 4 zákona o dani z kapitálových transakcí (Kapitalverkehrsteuergesetz) ve znění použitelném na spor v původním řízení (BGBl. I, č. 52/2009, dále jen „KVG“) stanoví:

„Předmětem daně z kapitálu jsou:

2. plnění poskytnutá společníky tuzemské kapitálové společnosti na základě závazku vyplývajícího ze vztahu ke společnosti (například: další vklady, doplatky). O plnění společníka se jedná i tehdy, jestliže společnost svými vlastními prostředky splní povinnost společníka;

[...]

4. níže uvedená dobrovolná plnění společníka tuzemské kapitálové společnosti, jestliže je plnění způsobilé zvýšit hodnotu podílu na společnosti:

a) příplatky,

[...]

7 Ustanovení § 4 KVG, nazvaného Kapitálová společnost, stanoví v odstavci 2 následující:

„Za kapitálové společnosti ve smyslu tohoto zákona se rovněž považují:

1. komanditní společnosti („Kommanditgesellschaften“, „KG“), jejichž komplementářem je kapitálová společnost,
2. komanditní společnosti provozující malé podniky („Kommandit-Erwerbsgesellschaften“, „KEG“), jejichž komplementářem je kapitálová společnost.

[...]

Spor v původním řízení a předběžná otázka

- 8 Městská rada města Lince se na zasedání dne 16. prosince 2004 rozhodla vyčlenit nemovitý majetek města a přenést úkoly průběžné správy majetku a jeho zhodnocení na společnosti Immobilien Linz GmbH a Immobilien Linz KEG, nyní Immobilien Linz. Na tomto zasedání bylo rovněž rozhodnuto, že město Linec poskytne těmto dvěma realitním společnostem od rozpočtového roku 2005 roční příspěvek společníka do výše částky určené za tímto účelem v příslušném předběžném rozpočtu.
- 9 Společenskou smlouvou ze dne 22. dubna 2005 byla založena společnost Immobilien Linz KEG. Jejím společníkem s neomezeným ručením je společnost Immobilien Linz GmbH, jejímž jediným společníkem je město Linec. Město Linec je rovněž jediným komanditistou společnosti Immobilien Linz.
- 10 Dozorčí rada společnosti Immobilien Linz schválila dne 21. prosince 2005 hospodářský plán pro rok 2006. Město Linec zastoupené svým primátorem se téhož dne zavázalo vyplatit této společnosti příspěvek společníka k pokrytí jejích ztrát v potřebné výši, avšak nejvýše ve výši 11 862 000,00 eur, jak bylo stanoveno v hospodářském plánu. Tento příspěvek byl přiznán na základě rozhodnutí městské rady ze dne 16. prosince 2004.
- 11 Za rok 2006 město Linec společnosti Immobilien Linz ve skutečnosti poskytlo příspěvek ve výši 11 645 290,17 eur.

- 12 Rozhodnutím ze dne 29. ledna 2008 vyměřil Finanzamt daň z kapitálu ve výši 116 452,90 eur, tj. 1 % ze skutečně poskytnutého příplatku. Toto rozhodnutí bylo odůvodněno následovně:

„Podle ustálené judikatury plnění společníků poskytovaná ve prospěch společnosti podléhají kapitálové dani. Pouze převzetí ztrát v rámci dlouhodobé smlouvy o převodu výnosů a ztrát nepodléhá dani z kapitálu. Pokud společník přislíbí financování v souladu s podrobným finančním plánem, pak uskutečněná plnění nejsou povinnými plněními ve smyslu § 2 bodu 2 KVG. Jedná se o dobrovolná plnění společníka ve smyslu § 2 bodu 4 písm. a) KVG, která podléhají dani z kapitálu.“

- 13 Společnost Immobilien Linz proti uvedeném rozhodnutí Finanzamt podala žalobu k předkládajícímu soudu s odůvodněním, že rozhodnutím městské rady ze dne 16. prosince 2004 a obecným rozhodnutím posledně uvedené, kterým bylo schváleno pokrytí ztrát souvisejících se správou nemovitého majetku města Linec, se toto město jakožto společník zavázalo vůči společnosti Immobilien Linz pokrýt ztráty vzniklé ze vztahu mezi společností a společníkem.
- 14 Předkládající soud si klade otázku, zda je pro zvýšení obchodního majetku společnosti ve smyslu čl. 4 bodu 2 písm. b) směrnice 69/335 rozhodné, v jaké právní formě se společník zavázal pokrýt budoucí ztráty společnosti. Rakouská finanční správa a vnitrostátní soudy totiž podle něj vycházejí ze zásady, že převzetí ztrát nevede ke zvýšení obchodního majetku společnosti pouze tehdy, uskutečňuje-li se na základě smlouvy o převodu výnosů a ztrát. Podle předkládajícího soudu dále Soudní dvůr v rozsudku ze dne 28. března 1990, Siegen (C-38/88, Recueil, s. I-1447) pro účely určení toho, zda došlo ke zvýšení obchodního majetku, či nikoli, použil jako jediné kritérium existenci předchozího závazku společníka pokrýt ztráty, což implikuje, že budoucí ztráty společnosti se neprojeví na výši jejího obchodního majetku.

- 15 Předkládající soud uvádí, že přijetí zvláštních závazků před začátkem každého rozpočtového roku pokrýt ztráty ve prospěch společnosti Immobilien Linz do výše částky určené pro tento účel v předběžném rozpočtu nebo hospodářském plánu této společnosti zakládá nárok v její prospěch, který může uplatňovat před soudy. Podle předkládajícího soudu je tomu tak v případě závazku primátora města Linec ze dne 21. prosince 2005.
- 16 Za těchto podmínek se Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz, rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Zvýší převzetí ztrát společnosti jejím jediným společníkem, veřejnoprávní korporací, jejíž zástupce byl příslušným orgánem pověřen, aby poskytl ročně příplatek společníka na pokrytí ztráty do výše částky určené za tímto účelem v předběžném rozpočtu, resp. v hospodářském plánu schváleném společností před začátkem hospodářského roku, obchodní majetek této společnosti ve smyslu čl. 4 odst. 2 písm. b) směrnice 69/335/EHS [...]?“

K předběžné otázce

- 17 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda je operací, která nezvyšuje obchodní majetek této společnosti ve smyslu čl. 4 odst. 2 písm. b) směrnice 69/335, pouze převzetí ztrát společnosti společníkem v rámci plnění smlouvy o převodu zisků a ztrát uzavřené před vznikem uvedených ztrát, nebo je tomu tak i v případě převzetí ztrát v rámci plnění předchozího závazku společníka, který má pouze zajistit pokrytí budoucích ztrát této společnosti.

- 18 Úvodem je třeba připomenout, že na základě čl. 4 odst. 2 písm. b) směrnice 69/335 mohou dani z kapitálu podléhat služby poskytnuté [plnění poskytnutá] společníkem, která nemají za následek zvýšení základního kapitálu společnosti, ale umožní zvýšení obchodního majetku kapitálové společnosti nebo zvýšení hodnoty podílů na společnosti.
- 19 Pokud jde o první podmínku týkající se zvýšení obchodního majetku, je třeba připomenout, že vzhledem k tomu, že je tento definován jako veškerý majetek, který společníci vložili do společného celku spolu s jeho přírůstky, zvýšení obchodního majetku zahrnuje v zásadě jakoukoliv formu zvýšení obchodního majetku kapitálové společnosti (rozsudek ze dne 30. března 2006, Aro Tubi Trafilerie, C-46/04, Sb. rozh. s. I-3009, bod 34 a citovaná judikatura). Soudní dvůr tak rozhodl, že převzetí ztrát společnosti jedním z jejích společníků je poskytnutím plnění, které zvyšuje obchodní majetek této společnosti, jelikož tento majetek zvyšuje na úroveň, které dosahoval před tím, než došlo ke ztrátám (výše uvedený rozsudek Siegen, bod 13).
- 20 Pokud jde o druhou podmínku týkající se zvýšení hodnoty obchodního podílu, je třeba uvést, že vzhledem k tomu, že převzetí ztrát společnosti jedním z jejích společníků zvyšuje obchodní majetek na úroveň, které dosahoval před tím, než k těmto ztrátám došlo, tato operace přispívá ke zvýšení hospodářského potenciálu této společnosti. Takové převzetí tudíž musí být považováno za převzetí, které je s to zvýšit hodnotu obchodního podílu ve smyslu čl. 4 odst. 2 písm. b) směrnice 69/335 (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 5. února 1991, Deltakabel, C-15/89, Recueil, s. I-241, bod 13, a Trave-Schiffhartsgesellschaft, C-249/89, Recueil, s. I-257, bod 13).
- 21 Z toho plyne, že převzetí ztrát společností jedním z jejích společníků zvyšuje její obchodní majetek ve smyslu čl. 4 odst. 2 písm. b) směrnice 69/335.

- 22 V bodech 13 a 14 výše uvedeného rozsudku Siegen však Soudní dvůr rozhodl, že i když je na převzetí ztrát společnosti společníkem třeba pohlížet jako na poskytnutí plnění zvyšujícího obchodní majetek této společnosti, není tomu tak v případě, že k tomuto převzetí dojde plněním ze smlouvy o převodu ztrát a zisků uzavřené před tím, než k uvedeným ztrátám došlo, jelikož tento závazek implikuje, že budoucí ztráty společnosti se neprojeví na výši jejího obchodního majetku.
- 23 Z výše uvedeného rozsudku Siegen vyplývá, že Soudní dvůr připustil výjimku, pokud společník převezme ztráty na základě závazku, který přijal před tím, než ke ztrátám došlo, přičemž tento závazek implikuje, že budoucí ztráty společnosti se neprojeví na výši jejího obchodního majetku. Tento výklad uvedeného rozsudku Siegen byl potvrzen rozsudkem ze dne 17. září 2002, Norddeutsche Gesellschaft Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken (C-392/00, Recueil, s. I-7397, bod 21).
- 24 Tato výjimka je odůvodněná tím, že na základě předem přijatého závazku společníka nemůže společnost, v jejíž prospěch je takový závazek učiněn, zaznamenat ztráty bez ohledu na výsledek její hospodářské činnosti, jelikož jsou tyto ztráty automaticky převáděny na jejího společníka. Ve zvláštním případě, jako je případ ve věci v původním řízení, kdy byl takový závazek převzat před zjištěním ztrát společnosti, je tudíž jasné, že výsledky hospodářské činnosti společnosti nezmění její hospodářský potenciál.
- 25 Za těchto podmínek není výběr daně z kapitálu z operace, kterou jsou ztráty této společnosti převzaty společníkem, odůvodněn, jelikož nedošlo ke zvýšení obchodního majetku.

- 26 Na položenou otázku je tudíž třeba odpovědět tak, že čl. 4 odst. 2 písm. b) směrnice 69/335 musí být vykládán v tom smyslu, že převzetí ztrát společnosti společníkem při plnění jeho závazku, který přijal před tím, než k těmto ztrátám došlo, a který má pouze zajistit pokrytí těchto ztrát, nezvyšuje obchodní majetek této společnosti.

K nákladům řízení

- 27 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 (první senát) rozhodl takto:

Článek 4 odst. 2 písm. b) 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 vykládán v tom smyslu, že převzetí ztrát společnosti společníkem při plnění jeho závazku, který přijal před tím, než k těmto ztrátám došlo, a který má pouze zajistit pokrytí těchto ztrát, nezvyšuje obchodní majetek této společnosti.

Podpisy.