

Věc C-433/21

**Shrnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle čl. 98 odst. 1
jednacího řádu Soudního dvora****Datum doručení:**

16. července 2021

Předkládající soud:

Corte suprema di cassazione (Itálie)

Datum předkládacího rozhodnutí:

8. července 2021

Navrhovatelka:

Agenzia delle entrate

**Odpůrkyně a účastnice řízení podávající vedlejší kasační opravný
prostředek:**

Contship Italia SpA

Předmět původního řízení

Kasační opravný prostředek podaný k Corte di Cassazione (Kasační soud) proti rozsudku Commissione tributaria regionale della Liguria (regionální daňový soud pro Ligurii) týkajícímu se použitelnosti právní úpravy fiktivních společností uvedené v článku 30 zákona č. 724 z roku 1994, ve znění platném v referenčním zdaňovacím období (rok 2005).

Předmět a právní základ žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

Slučitelnost italské právní úpravy fiktivních společností, ve znění použitelném na referenční zdaňovací období, s články 18 a 49 SFEU.

Předběžná otázka

Brání článek 18 (dříve článek 12 SES) a článek 49 (dříve článek 43 SES) SFEU takové vnitrostátní právní úpravě, jako je čl. 30 odst. 1 bod 5 zákona č. 724 ze dne

23. prosince 1994, ve znění použitelném *ratione temporis*, před změnami zavedenými zákonem č. 296 ze dne 27. prosince 2006, která z daňového režimu neaktivních společností potírajícího vyhýbání se daňovým povinností – založeného na stanovení minimálních standardů příjmů a výnosů vázaných na hodnotu určitých aktiv společnosti, jejichž nedosažení je znakem jejich neaktivní povahy a vede k určení zdanitelného příjmu na základě domněnky – vylučuje pouze společnosti a subjekty, jejichž cenné papíry jsou obchodovány na italských regulovaných trzích, a nikoli také společnosti a subjekty, jejichž cenné papíry jsou obchodovány na zahraničních regulovaných trzích, jakož i společnosti, které ovládají nebo jsou ovládány, byť nepřímo, těmito kótovanými společnostmi a subjekty?

Uplatňovaná ustanovení unijního práva

Články 18 a 49 SFEU a příslušná judikatura Soudního dvora.

Článek 18 SFEU zakotvuje zásadu zákazu diskriminace, která v daňové oblasti zahrnuje povinnost členských států respektovat „národní zacházení“ pokud jde o osoby, které využily základních svobod zaručených Smlouvou (rozsudek Soudního dvora ze dne 12. prosince 2002, *De Groot*, C-385/00 EU:C:2002:750, bod 94). Pravidla rovného zacházení zakazují nejen zjevnou diskriminaci založenou na sídle společnosti, ale také všechny formy skryté diskriminace založené na různých kritériích (rozsudky Soudního dvora ze dne 5. února 2014, *Hervis Sport*, C-385/12, EU:C:2014:47, bod 30; ze dne 14. února 1995, *Schumacker*, C-279/93, EU:C:1995:31, bod 26).

Článek 49 SFEU zakotvuje zásadu svobody usazování. Ustanovení SFEU týkající se svobody usazování zakazují členskému státu původu bránit nebo ztěžovat usazování vlastního státního příslušníka nebo společnosti založené podle jeho vlastních právních předpisů (rozsudky Soudního dvora ze dne 16. dubna 2015, *Komise v. Německo*, C-591/13, EU:C:2015:230; bod 56; ze dne 26. května 2011, *Komise v. Dánsko*, C-261/11, EU:C:2013:480, body 26 a 27). Subjekty využívající svobody usazování mohou vykonávat činnosti uvedené v článku 43 SFEU zcela v jiném státě, než je stát původu (hlavní usazení), nebo mohou vykonávat svou činnost jak ve státě původu, kde si ponechaly své hlavní sídlo, tak v hostitelském státě prostřednictvím stálé provozovny (vedlejší usazení): viz rozsudek Soudního dvora ze dne 27. září 1988, *Daily Mail*, věc C-81/87, EU:C:1988:456, body 16 a 17). Svobodu usazování (vedlejší usazení) lze rovněž vykonávat prostřednictvím držení obchodních podílů (rozsudky ze dne 6. října 2015, C-66/14, *Finanzamt Linz*, EU:C:2015:661, bod 26; ze dne 12. června 2014, *SCA Group Holding BV*, C-39/13, C-41/13, EU:C:2014:1758, body 20 a 45; ze dne 25. února 2010, *X Holding*, C-337/08, EU:C:2010:89, bod 17), jakož i prostřednictvím dceřiné společnosti, pobočky nebo zastoupení (ze dne 12. září 2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas*, EU:C:2006:278, body 41 a 42).

Uplatňovaná ustanovení vnitrostátního práva

Zákon č. 724 ze dne 22. prosince 1994 o opatřeních racionalizace veřejných financí, který stanoví pravidla proti vyhýbání se daňovým povinnostem pro neaktivní společnosti. Zejména:

Článek 30 odst. 1 uvedeného zákona, ve znění použitelném na projednávanou věc, stanovil, že: „[a]kciové společnosti, komanditní společnosti na akcie, společnosti s ručením omezeným, veřejné obchodní společnosti a komanditní společnosti, jakož i společnosti a subjekty všeho druhu se stálou provozovnou na území státu jsou považovány, není-li prokázán opak, za neaktivní, pokud celková částka výnosů, přírůstků zůstatku a příjmů, s výjimkou mimořádných příjmů, vykázaná ve výkazu zisku a ztráty, je-li stanoven, je nižší než [určité prahové hodnoty]“.

Předkládající soud vysvětluje, že výše uvedený článek 30 upravuje „fiktivní společnosti“, známé také jako „neaktivní společnosti“: jedná se o společnosti, které nevykonávají žádnou skutečnou podnikatelskou činnost, neboť byly založeny za účelem vyhnutí se daňovým povinnostem. Pravidlo stanoví „test aktivity“ pro identifikaci fiktivních společností, který je založen na určitých parametrech minimálního příjmu: pokud společnost nedosahuje minimální prahové hodnoty výše uvedených parametrů, je považována za „neaktivní“, a tudíž se předpokládá, že její zdanitelný příjem odpovídá částce vypočtené induktivně, tedy na základě předpokladů, bez ohledu na účetní záznamy. „Test aktivity“ se zakládá na konstatování, že společnosti, které vykonávají skutečnou podnikatelskou činnost, trvale dosahují minimální prahové hodnoty příjmů. Článek 30 odst. 1 rovněž umožňuje daňovému poplatníkovi předložit důkaz, že společnost nemá za účel vyhýbat se daňovým povinnostem.

Toto pravidlo odráží tendenci italského právního řádu omezit používání podnikových struktur na výkon skutečných podnikatelských činností.

Ustanovení čl. 30 odst. 1 však stanoví, že některé kategorie daňových poplatníků jsou z výše uvedené právní úpravy vyloučeny.

Zejména znění článku 1 použitelné na dané zdaňovací období (rok 2005, před vstupem zákona č. 296/2006 v platnost) stanovilo vyloučení několika kategorií daňových poplatníků, včetně „společností a subjektů, jejichž cenné papíry jsou obchodovány na italských regulovaných trzích“.

Ve znění čl. 30 odst. 1, které je v současné době v platnosti, byla v důsledku změn zavedených článkem 1 odst. 109 písm. d) zákona č. 296 ze dne 27. prosince 2006 o ustanoveních pro sestavení ročního a víceletého státního rozpočtu (finanční zákon z roku 2007) výše uvedená kategorie kótovaných společností rozšířena o „společnosti a subjekty, které ovládají společnosti a subjekty, jejichž cenné papíry jsou obchodovány na regulovaných italských a zahraničních trzích, jakož i samotné kótované společnosti a subjekty a jimi ovládané společnosti, a to i nepřímou“.

Předkládající soud vysvětluje, že v obou výše uvedených zněních čl. 30 odst. 1 je vyloučení kótovaných společností (pouze na italských regulovaných trzích nebo na italských a zahraničních regulovaných trzích) z režimu fiktivních společností odůvodněno skutečností, že tyto společnosti podléhají kontrole veřejných orgánů určených k ochraně investorů a zajištění efektivity trhu.

Stručný popis skutkového stavu a řízení

- 1 Ve zdaňovacím období 2005 byla společnost Borgo Supermercati s.r.l., kterou ovládá společnost kótovaná na německé burze, jediným vlastníkem celého kapitálu společnosti Mika s.r.l. Agenzia delle Entrate (daňová správa) vystavila společnosti Borgo Supermercati s.r.l. akt (platební výměr), kterým stanovila minimální zdanitelný příjem této společnosti pro účely zaplacení IRES (daň z příjmů právnických osob) vyšší, než je částka, kterou společnost Borgo Supermercati s.r.l. sama vykázala.
- 2 Společnost Borgo Supermercati s.r.l. podala žalobu k Commissione tributaria provinciale di Genova (provinční daňový soud v Janově) proti aktu přijatému daňovou správou. Žaloba byla zamítnuta v plném rozsahu.
- 3 Společnost Borgo Supermercati s.r.l. napadla rozhodnutí soudu prvního stupně u Commissione tributaria regionale della Liguria (regionální daňový soud pro Ligurii). Odvolání společnosti Borgo Supermercati s.r.l. bylo částečně vyhověno. Podle rozsudku soudu druhého stupně se na dané zdaňovací období vztahovalo znění článku 30 před změnami zavedenými zákonem č. 296/2006, které z právní úpravy fiktivních společností vylučovalo pouze společnosti kótované na italských trzích. Soud druhého stupně nicméně rozhodl, že z důvodu zásady přiměřenosti by společnost Borgo Supermercati s.r.l. měla být rovněž vyloučena z uplatňování režimu fiktivních společností, neboť se jedná o dceřinou společnost společnosti kótované na německé burze. Stále na základě zásady přiměřenosti byla výše zdanitelných příjmů společnosti-navrhovatelky snížena oproti příjmům stanoveným v platebním výměru: při uplatnění kritéria „participation exemption“ (režim 95% osvobození od daně), stanoveného v článku 89 nařízení prezidenta republiky č. 917 ze dne 22. prosince 1986, byla ze zdanitelných příjmů společnosti Borgo Supermercati s.r.l. vyloučena procentní část dividend plynoucích z akcií držených touto společností.
- 4 Daňová správa napadla rozsudek Commissione tributaria regionale della Liguria (regionální daňový soud pro Ligurii). Společnost Contship Italia s.p.a., která mezitím nabyla společnost Borgo Supermercati s.r.l., podala vyjádření ke kasačnímu opravnému prostředku a vzájemný kasační opravný prostředek.

Hlavní argumenty účastníků původního řízení

- 5 Daňová správa, navrhovatelka, zpochybňuje pouze snížení částky zdanitelných příjmů společnosti Borgo Supermercati s.r.l..

- 6 Předkládající soud se však domnívá, že by měl přednostně zkoumat důvody vznesené ve vzájemném kasačním opravném prostředku společnosti Contship Italia s.p.a., neboť před posouzením hlavního kasačního opravného prostředku je třeba ověřit otázku použitelnosti pravidel týkajících se fiktivních společností na situaci společnosti Borgo Supermercati s.r.l.
- 7 Na podporu svého vyjádření ke kasačnímu opravnému prostředku společnost Contship Italia s.p.a. uvádí osm důvodů, z nichž pouze první čtyři se přímo týkají předběžné otázky.
- 8 První důvod se týká porušení článku 30 zákona č. 724 z roku 1994, jehož znění vyplývající ze změn zavedených zákonem č. 296 z roku 2006 je třeba použít ve „vztahu kontinuity“ s předchozím zněním tohoto článku. Podle odpůrkyně se vyloučení z režimu fiktivních společností musí vztahovat na společnosti kótované na regulovaných trzích v Evropské unii již před zavedením změn článku 30 zákonem č. 296/2006, protože jinak by došlo k diskriminaci ohledně svobody usazování, hospodářské svobody a svobody podnikání v rámci samotné Unie.
- 9 Druhý důvod se také týká porušení článku 30 zákona č. 724 z roku 1994. Společnost Contship Italia s.p.a. namítá, že napadený rozsudek provedl induktivní nové stanovení zdanitelných příjmů, což je v rozporu s jeho vlastním odůvodněním, podle něhož zdanitelné příjmy společnosti Borgo Supermercati s.r.l. podléhaly režimu „participation exemption“.
- 10 S odkazem na tyto první dva důvody odpůrkyně tvrdí, že je nezbytný „výklad v souladu s normativním rámcem“ článku 30, podle něhož by společnosti kótované na německé burze, jako je společnost, která v roce 2005 vykonávala úplnou kontrolu nad společností Borgo Supermercati s.r.l., měly být považovány za rovnocenné společnostem kótovaným na italských finančních trzích i podle znění článku 30 před změnami zavedenými zákonem č. 296/2006. V tomto ohledu společnost Contship Italia s.p.a. tvrdí, že zákon č. 296 z roku 2006, při rozšiřování kategorie vyloučených subjektů o „společnosti a subjekty, které ovládají společnosti a subjekty, jejichž cenné papíry jsou obchodovány na regulovaných italských a zahraničních trzích, jakož i samotné kotované společnosti a subjekty a jimi ovládané společnosti, a to i nepřímo“, pouze přijal zásadu, která již byla obsažena v unijním právním řádu. Jiný výklad znění článku 30 před změnami zavedenými zákonem č. 296/2006 by byl v rozporu se zásadami unijního právního řádu, neboť by došlo k diskriminaci na základě státní příslušnosti mateřské společnosti a porušení svobody usazování a svobody podnikání. Na základě výše uvedených úvah odpůrkyně podnětně navrhuje, aby byla předložena otázka Soudnímu dvoru Evropské unie.
- 11 Třetí důvod se týká porušení článku 30 zákona č. 724 z roku 1994 ve spojení s články 85 a 87 nařízení prezidenta republiky č. 917 ze dne 22. prosince 1986, kterým se schvaluje konsolidované znění zákona o dani z příjmů. Tento důvod se týká zejména otázky, zda se na „holding pure“ společnosti, tedy společnosti, které stejně jako Borgo Supermercati s.r.l. nevykonávají hospodářskou činnost v oblasti

výroby nebo obchodu, ale jsou určeny výhradně ke koordinaci a řízení společností ovládaných stejnými holdingovými společnostmi, uplatní právní úprava vyhýbání se daňovým povinnostem stanovená v článku 30.

- 12 Čtvrtý důvod odkazuje na ustanovení čl. 30 odst. 1, které umožňuje daňovému poplatníkovi předložit důkaz, že společnost nemá za účel vyhýbat se daňovým povinnostem. V tomto ohledu odpůrkyně namítá, že nebyla zkoumána skutečnost, která má pro řízení rozhodující význam, neboť nebyl zohledněn opačný důkaz předložený odpůrkyní, týkající se objektivní situace mimořádné povahy, která znemožnila dosažení příjmů, a vyloučila tudíž použitelnost režimu fiktivních společností.

Stručné odůvodnění žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

- 13 Předkládající soud má pochybnosti o slučitelnosti čl. 30 odst. 1 ve znění použitelném na dotčené zdaňovací období (tedy znění před změnami zavedenými zákonem č. 296 z roku 2006) se zákazem diskriminace zakotveným v článku 18 SFEU a zásadou svobody usazování stanovenou v článku 49 SFEU. Tyto pochybnosti nelze rozptýlit výkladem vnitrostátního pravidla v souladu s unijním právem, a to ze tří důvodů. Zaprvé, předmětné ustanovení obsahuje rigidní formulaci, která výslovně vylučuje z režimu fiktivních společností společnosti kótované na italských trzích, tudíž chybí podmínky uvedené v judikatuře Soudního dvora k provedení konformního výkladu (rozsudky Soudního dvora ze dne 9. března 1978, Simmenthal, C-106/77, EU:C:1978:49; ze dne 19. června 1990, Factortame, C-213/89, EU:C:1990:257).
- 14 Zadruhé, konformní výklad není možný, protože neexistuje jednoznačné řešení problému slučitelnosti čl. 30 odst. 1 ve znění použitelném na dotčené zdaňovací období s články 18 a 49 SFEU, tudíž jsou splněny podmínky stanovené judikaturou Soudního dvora pro podání žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce (rozsudky Soudního dvora ze dne 6. října 1982, Cilfit, C-283/81, EU:C:1982:335, bod 16; ze dne 16. července 1992, Meilicke, C-83/91, EU:C:1992:332, body 23 až 25; ze dne 27. března 1980, Denkavit, C-61/79, EU:C:1980:100, body 15 a 16; ze dne 12. února 2008, Kempter, C-2/06, EU:C:2008:78, bod 42; ze dne 21. července 2011, Kelly, C-104/10, EU:C:2011:506, body 60 až 64).
- 15 Zatřetí, pouze znění článku 30 pozměněné zákonem č. 296 z roku 2006 zahrnuje mezi společnosti vyloučené z režimu fiktivních společností také mateřské společnosti kótovaných společností a dceřiné společnosti kótovaných společností. I v tomto případě rigidní formulace předchozího znění článku 30, která výslovně vylučuje z režimu fiktivních společností pouze společnosti kótované na italských trzích, brání předkládajícímu soudu rozšířit toto vyloučení na mateřské společnosti kótovaných společností nebo na dceřiné společnosti těchto kótovaných společností, neboť podle italského právního řádu si společnosti zachovávají svou samostatnou právní subjektivitu, i když jsou propojeny vztahem kontroly.

- 16 Podle předkládajícího soudu se znění článku 30 před změnami zavedenými zákonem č. 296 z roku 2006 zdá být neslučitelné se svobodou usazování, protože nezahrnuje mezi subjekty vyloučené z režimu fiktivních společností ani společnosti kótované na jiných než italských regulovaných trzích, ani společnosti ovládající kótované společnosti a ani společnosti ovládané kótovanými společnostmi. Toto ustanovení by mohlo odradit společnosti, které nejsou zahrnuty ve výše uvedeném znění článku 30, od výkonu své svobody usazování v Itálii prostřednictvím ovládání zde sídlících společností. Zásada svobody usazování zakazuje členskému státu původu bránit, činit méně atraktivním nebo jinak ztěžovat usazování vlastního státního příslušníka nebo společnosti založené podle jeho vlastních právních předpisů (rozsudky Soudního dvora ze dne 16. července 1998, Imperial Chemical Industries plc (ICI), C-264/96, EU:C:1998:370, body 20 a 21; ze dne 15. května 1997, Futura, C-250/95, EU:C:1997:239, bod 19; ze dne 12. září 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, bod 42).
- 17 Předkládající soud rovněž zdůrazňuje přímý účinek článku 49 SFEU, který přiznává a zaručuje svobodu usazování (rozsudek Soudního dvora ze dne 21. června 1974, Reyners, C-2/74, bod 15/17).