

V?c C-377/07

Finanzamt Speyer-Germersheim

v.

STEKO Industriemontage GmbH

(žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná Bundesfinanzhof)

„Korpora?ní da? – P?echodná ustanovení – Odpo?et poklesu hodnoty podíl? v zahrani?ních spole?nostech“

Shrnutí rozsudku

Volný pohyb kapitálu – Omezení – Da?ové právní p?edpisy – Korpora?ní da?

(?lánek 56 ES)

Za okolností, kdy tuzemská kapitálová spole?nost vlastní v jiné kapitálové spole?nosti podíl menší než 10 % a sníží se jí zisk v d?sledku díl?ího odpisu jejího podílu v této posledn? uvedené kapitálové spole?nosti, musí být ?lánek 56 ES vykládán v tom smyslu, že brání tomu, aby zákaz odpo?tu snížení zisku souvisejícího s takovým podílem vstoupil v platnost d?íve pro podíl v zahrani?ní spole?nosti než pro podíl ve spole?nosti tuzemské.

Takové rozdílné zacházení v závislosti na míst? investování kapitálu totiž m?že akcioná?e odradit od investování svého kapitálu do spole?nosti usazené v jiném ?lenském stát? a rovn?ž mít omezující ú?inek s ohledem na spole?nosti usazené v jiných státech tím, že v??i nim vytvoří p?ekážku nabývání kapitálu v doty?ném ?lenském stát?. Mimoto skute?nost, že možnost snížit ?ástku zdanitelného zisku o díl?í odpisy zanikne d?íve pro podíl vlastn?ný v zahrani?ní spole?nosti než pro podíl v tuzemské spole?nosti, by mohla doty?nou spole?nost odradit od ponechání si podíl? v zahrani?ní spole?nosti a podnítit ji k tomu, aby se jich zbavila rychleji, než by tak u?inila v p?ípad? podíl? vlastn?ných v tuzemských spole?nostech. V tomto ohledu není významné, že rozdílné zacházení existovalo pouze po omezené ?asové období, nebo? tato okolnost sama o sob? nebrání tomu, aby rozdílné zacházení zp?sobilo závažné následky, a tudíž aby omezení volného pohybu kapitálu bylo skute?né.

Co se tý?e možnosti, aby tuzemská spole?nost ze svých zdanitelných p?íjm? ode?etla snížení zisku v d?sledku díl?ího odpisu jejích podíl?, podle toho, zda jsou tyto podíly vlastn?ny v tuzemské spole?nosti nebo ve spole?nosti zahrani?ní, nezakládá se rozdílné zacházení na objektivn? rozdílných situacích.

Takové rozdílné zacházení není od?vodn?no rozhodovacím prostorem, kterým disponují ?lenské státy pro zavedení p?echodného režimu s cílem nastolit slu?itelnost vnitrostátní úpravy korpora?ní dan? s právem Spole?enství a odstranit p?ípadné diskriminace. Rozhodovací prostor je totiž vždy omezen dodr?ováním základních svobod a zejména dodr?ováním svobody volného pohybu kapitálu. I když na takový p?echodný režim m?že být nahlíženo jako na legitimní snahu o zajišt?ní plynulého p?echodu d?ív?jšího režimu na režim nový, a a?koli existují argumenty, které umožňují vysv?tlit d?vod, pro? nová právní úprava byla zavedena pozd?ji pro spole?nosti vlastníci podíly v tuzemských spole?nostech, nemohou tyto argumenty od?vodnit uvedené rozdílné zacházení v

neprospěch společností vlastnických podílů v zahraničních společnostech.

Toto rozdílné zacházení není odvodněno ani nezbytností zajistit soudržnost daňového režimu, jelikož skutečnost, že by bylo později možné získat osvobození od daně pro kapitálové zisky dosažené v případě prodeje, bude-li dosaženo dostatečně vysokého zisku, nepředstavuje úvahu ohledně soudržnosti daňového systému, která by mohla odvést od odmítnutí možnosti okamžitého odpisu ztrát společností vlastnických podílů v zahraničních společnostech.

Co se týče nezbytnosti zajistit účinnost daňových kontrol, takový naléhavý důvod obecného zájmu je každopádně irelevantní, jestliže pokles hodnoty podílů vlastnických v zahraničních společnostech vyplývá ze snížení kurzů na burze.

(viz body 27–29, 35, 49–50, 54–56 a výrok)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

22. ledna 2009 (*)

„Korporační daň – Přechodná ustanovení – Odpověď poklesu hodnoty podílů v zahraničních společnostech“

Ve věci C-377/07,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Bundesfinanzhof (Německo) ze dne 4. dubna 2007, došlým Soudnímu dvoru dne 8. srpna 2007, v řízení

Finanzamt Speyer- Germersheim

proti

STEKO Industriemontage GmbH,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

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

generální advokát: D. Ruiz-Jarabo Colomer,

vedoucí soudní kanceláře: R. Grass,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

— za německou vládu M. Lummou a C. Blaschkem, jako zmocněnci,

– za Komisi Evropských společenství R. Lyalem a W. Möllsem, jako zmocněnci,

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

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 56 ES.

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Finanzamt Speyer-Germersheim (dále jen „Finanzamt“) a STEKO Industriemontage GmbH (dále jen „STEKO“) ve věci určení výměrovacího základu podnikatelské daně a korporátní daně STEKO za roky 2001 a 2002.

Vnitrostátní právní rámec

3 Podle § 8b odst. 2 první věty zákona z roku 1999 o korporátní dani (Körperschaftsteuergesetz 1999), ve znění ze dne 14. září 2000 (dále jen „převodní znění KStG“), nebyl tam uvedeným korporacím neomezeně podléhajícím dani, které vlastnily podíl v zahraniční společnosti, do výpočtu zdanitelných příjmů zahrnut zisk z prodeje tohoto podílu. Z uvedeného ustanovení, ve spojení s § 8b odst. 5 nebo § 26 odst. 2 a 3 téhož zákona, vyplývá, že podmínkou požadovanou za tímto účelem byl požadavek dosažení minimálního podílu ve výši 10 %.

4 Za těchto podmínek § 8b odst. 2 druhá věta převodního znění KStG stanovil zákaz odpisu ztrát z prodeje podílů. V tomto ohledu předkládající soud uvádí, že se tento zákaz netýkal snížení zisku na základě uvedení takových podílů ve snížené dílčí hodnotě (dílčí odpis).

5 V rozsahu, v němž tuzemská společnost vlastnila podíly v tuzemských společnostech – a to bez ohledu na výši těchto podílů – nebo podíly v zahraničních společnostech ve výši menší než 10 %, vyplývalo určení zisku z ustanovení § 8 odst. 2 převodního znění KStG ve spojení s § 4 odst. 1 zákona o dani z příjmů (Einkommensteuergesetz).

6 Z těchto ustanovení vyplynulo, že zisk z prodeje podílů tuzemskou kapitálovou společností podléhal zdanění a že ztráty z prodeje uvedených podílů, jakož i ztráty pocházející z dílčích odpisů z hodnoty těchto podílů mohly být daňově zohledněny.

7 V rámci přechodu dříve použitelného režimu započtení na režim snížení příjmů o 50 % za účelem zdanění společností byl zákon o korporátní dani změněn zákonem ze dne 23. října 2000 o snížení daňových sazeb a o reformě zdanění podniků pro roky 2001–2002 (Gesetz zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung 2001/2002, BGBl. 2000 I, s. 1433).

8 Podle § 8b odst. 2 první věty zákona o korporátní dani, ve znění ze dne 23. října 2000 (dále jen „nové znění KStG“), se zisky z prodeje podílů v právnických osobách a sdruženích napříště nezohledňují, nezávisle na skutečnosti, zda se jedná o podíly v tuzemské nebo zahraniční společnosti, a na tom, jaká je velikost tohoto podílu.

9 Ustanovení § 8b odst. 3 nového znění KStG stanoví, že snížení zisku vyplývající ze zohlednění snížené dílčí hodnoty těchto podílů (dílčího odpisu) nebo jejich prodeje nejsou brána v úvahu pro určení zdanitelného zisku.

10 Ustanovení § 34 odst. 4 první věta bod 2 nového znění KStG je přechodným ustanovením

pro použití § 8b odst. 2 a 3 téhož zákona.

11 Toto ustanovení uvádí, že existuje-li podíl na tuzemské společnosti, je zpravidla § 8b odst. 2 a 3 nového znění KStG použitelný teprve pro zdaňovací období 2002, zatímco jeho použití pro zdaňovací období 2001 přichází v úvahu pouze tehdy, pokud kapitálová společnost v předběhu roku 2001 upravila svůj hospodářský rok tak, aby se časově neshodoval s kalendářním rokem.

12 Naopak v případě podílu v zahraniční společnosti se podle předkládajícího soudu v případě, že se hospodářský rok kapitálové společnosti časově shoduje s kalendářním rokem, použije na zdaňovací období 2001 § 8b odst. 2 a 3 nového znění KStG.

Spor v převodním řízení a předběžná otázka

13 STEKO, společnost s ručením omezeným usazená v Německu, měla v roce 2001 ve svém investičním majetku akcie zahraničních společností. Jednalo se o podíly menší než 10 %. Předkládající soud uvádí, že neví, zda uvedené podíly byly vlastněny ve společnostech založených v jiných členských státech nebo ve třetích státech.

14 V rozvaze svého rozpočtového roku končícího ke dni 31. prosince 2001 STEKO hodnotu uvedených akcií již nestanovila v účetní hodnotě odpovídající částce 220 021,09 DEM, nýbrž z důvodu snížení kurzů ve snížené dílčí hodnotě ve výši 139 775,35 DEM. Z toho údajně vyplynulo snížení zdanitelného zisku o 80 245,74 DEM.

15 Finanzamt uvedení nižší dílčí hodnoty uznal, protože se v souvislosti s poklesem kurzovních hodnot akcií jednalo o trvalé snížení hodnoty. Podle Finanzamt však snížení zisku nemohlo být daňově zohledněno, protože § 8b odst. 3 nového znění KStG, a tudíž zákaz odpočtu snížené hodnoty zavedený tímto ustanovením se na podíly vlastněné v zahraničních společnostech použily již ve zdaňovacím období 2001.

16 Jelikož Finanzgericht Rheinland-Pfalz rozsudkem ze dne 29. září 2005 vyhověl žalobě podané společností STEKO proti daňovým výměrům vydaným na tomto základě ze strany Finanzamt, podal Finanzamt proti uvedenému rozsudku opravný prostředek „Revision“ u Bundesfinanzhof.

17 Předkládající soud uvádí, že pokud se jedná o rok 2001, STEKO podle § 8b odst. 3 nového znění KStG nemohla odečíst částku odpovídající snížení zisku týkajícího se jejích podílů v zahraničních společnostech. Naproti tomu, pokud jde o podíly v tuzemských společnostech, bylo uvedené ustanovení v zásadě použitelné nejdříve od roku 2002. Dílčí odpisy provedené STEKO by mohly být zohledněny za účelem snížení částky dlužných daní, pokud by se týkaly podílů v tuzemských společnostech, protože odpočet takových odpisů nebyl zakázán.

18 Podle Bundesfinanzhof byly podíly v zahraničních společnostech, u kterých se dá očekávat, že snížení hodnoty bude trvalé, v roce 2001 předmětem znevýhodňujícího zdanění v porovnání s podobnými podíly vlastněnými v tuzemských společnostech. S ohledem na zvláštní okolnosti projednávaného případu si však uvedený soud klade otázku, zda tento rozdíl zakládá porušení volného pohybu kapitálu.

19 Zprvce Bundesfinanzhof pochybuje, že by nerovné zacházení trvající relativně krátce mohlo bránit daňovým poplatníkům v investování v zahraničních společnostech nebo od tohoto investování odrazovat.

20 Zadruhé má předkládající soud za to, že by případné omezení volného pohybu kapitálu mohlo být přijatelné přechodně v rozsahu, v němž je přechod dříve použitelného režimu

započítávání na režim snížení příjmů o 50 % výhodný, pokud se jedná o podíly v zahraničních společnostech.

21 Zatěť si uvedený soud klade otázku, zda, pokud jde o podíly vlastněné ve společnostech usazených ve třetích zemích, takové omezení není odvodneno nezbytností zajistit daňovou kontrolu, přičemž uvádí, že by tento aspekt mohl být určující v případech, kdy je snížení daně zisku založeno pouze na snížení hodnoty podílů vlastních v dané společnosti, jelikož takové snížení v zásadě vyplývá z podmínek panujících ve společnosti, ve které jsou tyto podíly vlastněny, avšak pravděpodobně nehrají žádnou roli, pokud takové snížení hodnoty vyplývá z poklesu kurzovních hodnot akcií.

22 Za těchto okolností se Bundesfinanzhof rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Brání články 56 ES předpisu německého státu, podle kterého zákaz odpotů snížení zisku souvisejícího s podílem jedné kapitálové společnosti v jiné kapitálové společnosti vstupuje v platnost dříve pro zahraniční podíly než pro podíly v tuzemských společnostech?“

K předběžné otázce

23 Je třeba připomenout, že opatřeními zakázanými podle čl. 56 odst. 1 ES jako omezení pohybu kapitálu jsou také ta, která mohou odradit od investování v některém německém státě osoby, které nemají v tomto státě bydliště, nebo odradit osoby s bydlištěm v tomto německém státě od investování v jiných státech (viz rozsudky ze dne 23. února 2006, Van Hilten-van der Heijden, C-513/03, Sb. rozh. s. I-1957, bod 44; ze dne 25. ledna 2007, Festersen, C-370/05, Sb. rozh. s. I-1129, bod 24, a ze dne 18. prosince 2007, A, C-101/05, Sb. rozh. s. I-11531, bod 40).

24 Vnitrostátní opatření, která mohou být kvalifikována jako „omezení“ ve smyslu čl. 56 odst. 1 ES, zahrnují nejen opatření, která mohou zabránit nebo omezit nabytí akcií společností usazených v jiných státech (rozsudek ze dne 23. října 2007, Komise v. Německo, C-112/05, Sb. rozh. s. I-8995, bod 19 a uvedená judikatura), nýbrž rovněž opatření, která mohou odradit od ponechání si takových podílů ve společnostech usazených v jiných státech (viz obdobné rozsudky ze dne 12. prosince 2002, Lankhorst-Hohorst, C-324/00, Recueil, s. I-11779, bod 32, a ze dne 13. března 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Sb. rozh. s. I-2107, bod 61).

25 Co se týče věci v původním řízení, z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že v roce 2001 nemohla tuzemská společnost ze svých zdanitelných příjmů odečíst snížení zisku v důsledku dílčího odpisu podílů vlastních v zahraničních společnostech. Naproti tomu za tentýž rok a za jinak stejných podmínek mohla tuzemská společnost ze svých zdanitelných příjmů taková snížení zisku odečíst, pokud se týkala podílů vlastních v tuzemských společnostech.

26 Jak konstatoval předkládající soud, tuzemské společnosti, jejichž podíly v zahraničních společnostech utrpěly pokles hodnoty, se v roce 2001 nacházely v méně výhodné situaci než společnosti vlastníci takové podíly v tuzemských společnostech.

27 Takové rozdílné zacházení v závislosti na místě investování kapitálu, zavedené novým německým KStG před daňovým obdobím 2001, během něhož se tento zákon stal použitelným, přitom mohlo akcionáře odradit od investování svého kapitálu do společnosti usazené v jiném státě nežli Spolkové republice Německo a rovněž mít omezující účinek s ohledem na společnosti usazené v jiných státech tím, že v něm vytvořilo překážku nabývání kapitálu v Německu.

28 Mimoto, jak uvedla Komise Evropských společností, skutečnost, že možnost snížit částku

zdanitelného zisku o dílí odpisy zanikne dříve pro podíl vlastní v zahraniční společnosti než pro podíl v tuzemské společnosti, mohla dotyčnou společnost odradit od ponechání si podíl v zahraniční společnosti a podniknout ji k tomu, aby se jich zbavila rychleji, než by tak učinila ohledně v případě vlastních v tuzemských společnostech.

29 V tomto ohledu není významné, že rozdílné zacházení existovalo pouze po omezené časové období (rozsudek ze dne 18. prosince 2007, Grønfeldt, C-436/06, Sb. rozh. s. I-12357, bod 15). Tato okolnost sama o sobě totiž nebrání tomu, aby rozdílné zacházení způsobilo závažné následky, jak ostatně prokazují skutečnosti v původním řízení, a tudíž aby omezení volného pohybu kapitálu bylo skutečné.

30 Z judikatury vyplývá, že proto, aby vnitrostátní daňová právní úprava rozlišující mezi daňovými poplatníky na základě místa, kde byl jejich kapitál investován, mohla být považována za slučitelnou s ustanoveními Smlouvy o ES o volném pohybu kapitálu, je třeba, aby se rozdílné zacházení týkalo situací, které nejsou objektivně srovnatelné, nebo aby bylo odvodeno naléhavým důvodem obecného zájmu (viz rozsudek ze dne 20. května 2008, Orange European Smallcap Fund, C-194/06, Sb. rozh. s. I-3747, bod 59 a uvedená judikatura).

31 Německá vláda uvádí, že během daňového období 2001 nebyl v platnosti pouze jeden daňový režim, z něhož byly vyloučeny společnosti vlastníci podíly v zahraničních společnostech, nýbrž dva různé režimy daňových úlev. Společnosti vlastníci podíly v tuzemských společnostech totiž ještě podléhaly dřívějšímu systému daňových úlev, zatímco společnosti vlastníci podíly v zahraničních společnostech podléhaly novému režimu, totiž režimu snížení příjmu o 50 %.

32 V důsledku toho nemohou být podle uvedené vlády situace společnosti vlastníci podíly v tuzemské společnosti a situace společnosti vlastníci podíly v zahraniční společnosti objektivně srovnatelné.

33 Takovou argumentaci nelze přijmout. Uplatnění různých daňových režimů na tuzemskou společnost podle toho, zda vlastní podíly ve společnostech tuzemských nebo zahraničních, nemůže představovat platné kritérium pro posouzení objektivní srovnatelnosti situací, a tudíž pro prokázání objektivního rozdílu mezi nimi. Uplatnění různých daňových režimů je totiž právě základem rozdílného zacházení, ohledně něhož je třeba posoudit, zda je odvodné, či nikoli.

34 Krom toho je nezbytné připomenout, že Soudní dvůr již konstatoval, co se týče ztrát dosažených mateřskými společnostmi majícími sídlo v Německu na základě odpisů hodnoty jejich podílů v dceřiných společnostech, že tyto společnosti jsou ve srovnatelné situaci, ať se jedná o podíly držené v dceřiných společnostech usazených v Německu, nebo v jiných členských státech. Soudní dvůr uvedl, že v obou těchto případech jednak nejsou ztráty, jejichž odpočet je požadován, neneseny mateřskými společnostmi, a jednak nejsou zisky těchto dceřiných společností, ať pocházejí z dceřiných společností podléhajících dani v Německu, nebo z dceřiných společností podléhajících dani v jiných členských státech, zdaněny u mateřských společností (rozsudek ze dne 29. března 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Sb. rozh. s. I-2647, bod 34).

35 Přechod na režim snížení příjmu o 50 %, pokud jde o tuzemské společnosti vlastníci podíly v zahraničních společnostech tyto charakteristiky nezmenil. Je tudíž třeba mít za to, že co se týče možnosti, aby tuzemská společnost ze svých zdanitelných příjmů odečetla snížení zisku v důsledku dílního odpisu jejich podílů, podle toho, zda jsou tyto podíly vlastněny v tuzemské společnosti nebo ve společnosti zahraniční, nezakládá se rozdílné zacházení na objektivně rozdílných situacích.

36 Je tudíž třeba zkoumat, zda takové rozdílné zacházení, jako je rozdílné zacházení ve věci v

převodním řízení, je odvodněno z naléhavého důvodu obecného zájmu.

37 Zprv má německá vláda podobně jako předkládající soud za to, že uvedené rozdílné zacházení musí být přípustné, jelikož představuje prvek přechodného režimu, použitelný po omezenou dobu, přičemž časový posunutý vstup nového režimu v platnost souvisí s postupným nahrazením režimu odpovídající v plném rozsahu režimem snížení příjmů o 50 %, které bylo uskutečнено za účelem dosažení slučitelnosti režimu korporátní daně s právem Společenství.

38 Německá vláda vysvětluje, že podle režimu odpovídající v plném rozsahu byla kapitálová společnost v zásadě zdaněna sazbou ve výši 40 %. Zisk, který rozdělila svým akcionářům, byl zdaněn sazbou pouze ve výši 30 %. Akcionář byl povinen znovu zaplatit daň z příjmů z rozděleného zisku, která byla závislá na jeho osobní sazbě daně. Nicméně od svého osobního daňového dluhu mohl odejít veškerou korporátní daň, která již byla v Německu kapitálovou společností zaplacená. Tímto způsobem bylo zamezeno dvojímu zdanění zisku.

39 Naproti tomu, pokud jde o režim snížení příjmů o 50 %, jsou podle německé vlády již zisky kapitálové společnosti zdaněny jednotnou sazbou daně ve výši 25 % nezávisle na tom, zda rozdělí nebo nerozdělí dosažený zisk svým akcionářům. Dvojímu zdanění rozdělených dividend je zabráněno tím, že pouze polovina dividend je zahrnuta do základu daně z příjmů akcionáře, zatímco rozdělení zisku společnosti jiné společnosti v zásadě používají obecného osvobození od daně pro dividendy. Je tak zamezeno tomu, aby zisky společnosti, které již byly zdaněny jednotnou korporátní daní ve výši 25 %, znovu podléhaly korporátní dani v případě přerozdělení jiné společnosti.

40 Německá vláda uvádí, že jelikož prodej podílů z hospodářského hlediska odpovídá rozdělení v plném rozsahu, je s tímto prodejem nakládáno jako s rozdělením zisku. V důsledku toho, stejně jako v případě osvobození od daně pro dividendy stanoveného v § 8b odst. 1 nového znění KStG, má osvobození od daně pro kapitálové zisky z prodeje podílů na základě odstavce 2 téhož paragrafu rovněž za cíl zamezit dvojímu hospodářskému zdanění, pokud se jedná o navazující podíly. Naproti tomu ztráty týkající se prodeje podílů a snížení zisku vyplývající z poklesu hodnoty podílů již nemohou být podle odstavce 3 uvedeného paragrafu daňově zohledněny.

41 Německá vláda upřesňuje, že režim snížení příjmů o 50 % v zásadě pro společnosti rozdávající zisk vstoupil v platnost počátkem roku 2001.

42 Avšak pro zajištění toho, aby zisk zdaněný na úrovni kapitálové společnosti podle režimu odpovídající byl podle téhož režimu ještě zdaněn na úrovni vlastníka podílů, a pro umožnění toho, aby tento vlastník nakonec ze svého osobního daňového dluhu odešel daň zaplacenou touto společností, bylo rozhodnuto zachovat na úrovni vlastníka podílů takový režim pro rok 2001, pokud se dividendy zakládaly na žádném rozdělení zisku tuzemské společnosti za rok 2000.

43 Protože však režim odpovídající nebyl použitelný na dividendy rozdělené zahraničními kapitálovými společnostmi, mohl se nový režim snížení příjmů o 50 % na úrovni vlastníka podílů použít od roku 2001.

44 Německá vláda dodává, že má-li členský stát v úmyslu zavést režim zdanění slučitelný s právem Společenství, musí disponovat určitým rozhodovacím prostorem, což zahrnuje neexistenci povinnosti upravit přechodný režim jinak, než učinil, a zejména rozšířit, pro jeho poslední rok použitelnosti, režim používaný pro podíly v tuzemských společnostech na podíly vlastněné v zahraničních společnostech.

45 Z druhé má německá vláda za to, že ustanovení platná pro zdaňovací období 2001 jsou

odvodná daň vody vycházejícími ze soudržnosti daňového režimu jako celku. Podle německé vlády je vnitrostátní daňové právo upraveno tak, že kapitálovým společnostem, ať již vlastní podíly ve společnostech zahraničních nebo tuzemských, nabízí absolutně symetrické výhody a nevýhody.

46 Uvedená vláda se totiž domnívá, že jestliže kapitálová společnost prodala v průběhu zdaňovacího období 2001 podíl v zahraniční kapitálové společnosti a dosáhla tím zisku, mohla tohoto zisku nabýt podle § 8b odst. 2 nového znění KStG tak, že byl osvobozen od korporátní daně, avšak na druhé straně musela přijmout, že odpovídající ztráta – buď přímo při prodeji jejich podílů, nebo uvedením jejich snížené dílčí hodnoty – již není zohledněna pro účely této daně. Jestliže kapitálová společnost dosáhla zisku prodejem podílů v tuzemských společnostech, byl tento zisk podle téže logiky zdaněn, avšak toto zdanění bylo kompenzováno tím, že ztráta týkající se těchto podílů mohla být započítána za účelem snížení základu daně. Uvedený daňový režim je tak podle německé vlády upraven soudržně.

47 Zatěť má německá vláda za to, že pokud jsou podíly vlastněny ve společnostech usazených ve třetích státech, může být rozdílné zacházení odvodněno nezbytností zajistit účinnou daňovou kontrolu.

48 Odvodnění uplatněná německou vládou nelze přijmout.

49 Pokud jde o argument, že členský stát, jehož cílem je nastolit slušitelnost vnitrostátní úpravy korporátní daně s právem Společenství a odstranit případné diskriminace, musí pro zavedení přechodného režimu disponovat určitým rozhodovacím prostorem, stačí odpovědět, že Soudní dvůr již rozhodl, že tento rozhodovací prostor je vždy omezen dodržováním základních svobod a zejména dodržováním svobody volného pohybu kapitálu (viz výše uvedený rozsudek Grønfelt, bod 32).

50 I když na takový přechodný režim, jako je režim ve věci v převodním řízení, může být nahlíženo jako na legitimní snahu o zajištění plynulého přechodu dřívějšího režimu na režim nový a aťkoli argumenty německé vlády umožňují vysvětlit důvod, proč byl nový režim snížení příjmu o 50 % pro společnosti vlastníci podíly v tuzemských společnostech zaveden teprve od počátku roku 2002, nemohou tyto argumenty odvodnit takové rozdílné zacházení v neprospěch společností vlastníci podíly v zahraničních společnostech, jako je rozdílné zacházení ve věci v převodním řízení.

51 I když společnosti vlastníci podíly v zahraničních společnostech nepodléhaly, jak tvrdí německá vláda, režimu odpočtu v plném rozsahu, z vyjádření samotné této vlády přesto vyplývá, že až do daňového roku 2001 bylo s tuzemskou společností, jejíž podíly v zahraniční společnosti byly menší než 10 %, zacházeno tímž způsobem jako s tuzemskou společností vlastníci podíly v tuzemské společnosti, pokud jde o odečet jejich dílčí hodnoty, který mohl být daňově zohledněn.

52 Co se týče argumentu týkajícího se nezbytnosti zachovat soudržnost daňového režimu jako celku, je třeba připomenout, že Soudní dvůr rozhodl, že k tomu, aby takové odvodnění mohlo obstát, je třeba, aby byla prokázána existence přímé souvislosti mezi dotýkým daňovým zvýhodněním a vyrovnáním tohoto zvýhodnění určitým daňovým odvodem (viz rozsudek ze dne 28. února 2008, Deutsche Shell, C-293/06, Sb. rozh. s. I-1129, bod 38 a uvedená judikatura).

53 Mimoto přímá povaha takové souvislosti musí být prokázána, vzhledem k cíli sledovanému dotčenou daňovou právní úpravou, u daňových poplatníků dotčených přímou spojitostí mezi prvkem odpočitatelnosti a prvkem zdanění (výše uvedený rozsudek Deutsche Shell, bod 39).

54 Přitom, co se týče určení zdanitelného příjmu tuzemských společností vlastníci podíly v

zahraničních společnostech, Soudní dvůr již rozhodl, že skutečnost, že by bylo později možné získat osvobození od daní pro kapitálové zisky dosažené v případě prodeje, bude-li dosaženo dostatečně vysokého zisku, nepředstavuje úvahu ohledně soudržnosti daňového systému, která by mohla odvodovat odmítnutí možnosti okamžitého odpotu ztrát společností vlastnicích podílů v zahraničních společnostech (viz obdobně výše uvedený rozsudek Rewe Zentralfinanz, bod 67).

55 Konečně, co se týče argumentu týkajícího se nezbytnosti zajistit účinnost daňových kontrol, pokud tato účinnost představuje naléhavý důvod obecného zájmu, kterého se lze dovolávat pro odvodnění omezení volného pohybu kapitálu z těchto států nebo do těchto států, je třeba konstatovat, že takový naléhavý důvod obecného zájmu je každopádně irelevantní, jestliže pokles hodnoty podílů vlastních v zahraničních společnostech vyplývá, jak je tomu ve věci v původním řízení, ze snížení kurzů na burze.

56 Vzhledem ke všem výše uvedeným úvahám je na položenou otázku třeba odpovědět, že za takových okolností, jako jsou okolnosti v původním řízení, kdy tuzemská kapitálová společnost vlastní v jiné kapitálové společnosti podíl menší než 10 %, musí být článek 56 ES vykládán v tom smyslu, že brání tomu, aby zákaz odpotu snížení zisku souvisejícího s takovým podílem vstoupil v platnost dříve pro podíl v zahraniční společnosti než pro podíl ve společnosti tuzemské.

K nákladům řízení

57 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:

Za takových okolností, jako jsou okolnosti v původním řízení, kdy tuzemská kapitálová společnost vlastní v jiné kapitálové společnosti podíl menší než 10 %, musí být článek 56 ES vykládán v tom smyslu, že brání tomu, aby zákaz odpotu snížení zisku souvisejícího s takovým podílem vstoupil v platnost dříve pro podíl v zahraniční společnosti než pro podíl ve společnosti tuzemské.

Podpisy.

* Jednací jazyk: němčina.