

V?c C-436/06

Per Grønfeldt a Tatiana Grønfeldt

v.

Finanzamt Hamburg – Am Tierpark

(žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná Finanzgericht Hamburg)

„Volný pohyb kapitálu – Dan? – Dan? z p?íjmu – Vnitrostátní právní úprava zdan?ní zisk? dosažených p?i p?evodu podíl? (akcií) na kapitálových spole?nostech“

Rozsudek Soudního dvora (druhého senátu) ze dne 18. prosince 2007

Shrnutí rozsudku

Volný pohyb kapitálu – Omezení – Da?ové právní p?edpisy – Dan? z p?íjmu

(?lánek 56 ES)

?lánek 56 ES je nutno vykládat v tom smyslu, že brání právní úprav? ?lenského státu, podle níž zisk dosažený v ur?itém roce p?i p?evodu podíl? na kapitálové spole?nosti usazené v jiném ?lenském stát? podléhá zdan?ní již tehdy, pokud m?l p?evodce v pr?b?hu p?edchozích p?ti let p?ímo nebo nep?ímo podíl na kapitálu spole?nosti ve výši nejmén? 1 %, zatímco zisk z p?evodu podíl? na kapitálové spole?nosti usazené v prvním ?lenském stát? podléhající neomezené povinnosti k dani z p?íjmu právnických osob, dosažený za stejných podmínek v tomto ur?itém roce, podléhal zdan?ní teprve v p?ípad? podstatné ú?asti ve výši nejmén? 10 %.

Takovéto rozdílné zacházení podle místa investování kapitálu má totiž ten ú?inek, že odrazuje akcioná?e od investování jeho kapitálu do spole?nosti usazené v jiném stát?, a má rovn?ž omezující ú?inek vzhledem ke spole?nostem usazeným v jiných státech v rozsahu, v n?mž vytvá?í pro tyto spole?nosti p?ekážku pro získávání kapitálu v doty?ném ?lenském stát?. V tomto ohledu není d?ležité, že rozdílné zacházení existovalo pouze po omezenou dobu, nebo? tato skute?nost sama o sob? nebrání tomu, aby rozdílné zacházení vyvolalo závažné ú?inky, a aby se tudíž jednalo o skute?nou p?ekážku volného pohybu kapitálu.

Takovéto rozdílné zacházení nemůže být odvodeno z nutnosti zajistit úplné zdanění, která je podobná nutnosti udržet soudržnost daňového režimu, protože pro akcionáře neexistuje přímá souvislost mezi daným daňovým zvýhodněním a kompenzací tohoto zvýhodnění určitým daňovým odvodem. Krom toho uvedená rozdílná zacházení není odvodeno ani tím, že členské státy při zavádění přechodného režimu disponují určitým rozhodovacím prostorem, aby v dlouhodobé perspektivě nastolily slučitelnost úpravy daní z příjmů vnitrostátních právnických osob s právem Společenství a odstranily případné diskriminace. Tento rozhodovací prostor je totiž vždy omezen dodržováním základních svobod a zejména svobodou volného pohybu kapitálu. I když přechodný režim může být, pokud jde o zdanění zisků dosažených při převodu podílů na společnostech-rezidentech, chápán jako legitimní snaha zajistit hladký přechod od starého systému na systém nový, tato skutečnost sama o sobě nedovoluje odvodit uvedená rozdílná zacházení v neprospěch zdanění zisků dosažených při převodu podílů na společnostech-nerezidentech.

(viz body 14–15, 26–27, 32–33, 35 a výrok)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

18. prosince 2007(*)

„Volný pohyb kapitálu – Daně – Daně z příjmu – Vnitrostátní právní úprava zdanění zisků dosažených při převodu podílů (akcií) na kapitálových společnostech“

Ve věci C-436/06,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Finanzgericht Hamburg (Německo) ze dne 20. září 2006, došlým Soudnímu dvoru dne 23. října 2006, v řízení

Per Grønfeldt,

Tatiana Grønfeldt

proti

Finanzamt Hamburg – Am Tierpark,

SOUDNÍ DVŮR (druhý senát),

ve složení C. W. A. Timmermans (zpravodaj), předseda senátu, L. Bay Larsen, K. Schieman, P. Kriš a C. Toader, soudci,

generální advokát: D. Ruiz-Jarabo Colomer,

vedoucí soudní kanceláře: M. Ferreira, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 27. září 2007,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za P. Grønfelda a T. Grønfeldt A. Mutscherem, daňovým poradcem,
- za Finanzamt Hamburg – Am Tierpark B. Fiedlerem, poradcem,
- za německou vládu M. Lummou a C. Blaschkem, jako zmocnenci,
- za řeckou vládu K. Georgiadisem, jakož i O. Patsopoulou a I. Pouli, jako zmocnenci,
- za Komisi Evropských společenství R. Lyalem a G. Wilmsem, jako zmocnenci,

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

vydává tento

Rozsudek

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

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi P. Grønfeldtem a T. Grønfeldt na straně jedné a Finanzamt Hamburg – Am Tierpark (dále jen „Finanzamt“) na straně druhé ohledně zdanění zisku dosaženého při převodu podílů na dvou kapitálových společnostech dánského práva v Německu.

Vnitrostátní právní rámec

3 Jak vyplývá z předkládacího rozhodnutí, § 17 zákona o dani z příjmů (Einkommensteuergesetz), ve znění zákona ze dne 24. března 1999 (BGBl. 1999 I., s. 402), aplikovaného mezi příjmy z výdělečné činnosti zejména zisk z převodu podílů na kapitálových společnostech, pokud přímá nebo nepřímá účast převodce na kapitálu společnosti byla v průběhu posledních pěti let podstatná, tj. činila nejméně 10 % kapitálu společnosti.

4 Podle § 17 zákona o dani z příjmů, ve znění zákona o snížení daní 2001/2002 (Steuersenkungsgesetz 2001/2002) ze dne 23. října 2000 (BGBl. 2000 I, s. 1433, dále jen „EStG v novém znění“) platí k příjmům z výdělečné činnosti rovněž zisk z převodu podílů na kapitálové společnosti, pokud přímý nebo nepřímý podíl převodce na kapitálu společnosti činil v průběhu posledních pěti let nejméně 1 %.

5 Z prováděcích ustanovení k § 17 nového znění EStG, konkrétně z § 52 odst. 1 nového znění EStG a z § 52 odst. 34a zákona o dani z příjmů, ve znění zákona o zaokrouhlování daňových částek denominovaných v EUR (Steuer-Euroglättungsgesetz) ze dne 19. prosince 2000 (BGBl. 2000 I, s. 1790) vyplývá, že při převodu podílů na společnostech, které nepodléhají neomezené povinnosti k dani z příjmů právnických osob, a tedy zejména při převodu podílů na zahraničních kapitálových společnostech byl od zdaňovacího období 2001 nezávisle na všech ostatních podmínkách použitelný § 17 nového znění EStG. Pokud jde o převod podílů na společnostech, které podléhají neomezené povinnosti k dani z příjmů právnických osob, což je pravidlem pro společnosti německého práva, § 17 nového znění EStG se použije až od zdaňovacího období 2002, a zisky z převodu uskutečněných během roku 2001 proto podléhají zdanění pouze tehdy, pokud-li převodce podíl ve výši nejméně 10 %.

Spor v p?vodním ?ízení a p?edb?žná otázka

6 Z p?edkládacího rozhodnutí vyplývá, že P. Grønfeldt se jako akcioná? podílel na základním kapitálu dvou spole?ností podle dánského práva, a sice 2,1 % podílem na spole?nosti Navision Software A/S a 2,5 % podílem na spole?nosti WISEhouse Denmark A/S.

7 V roce 2001 velkou ?ást t?chto podíl? prodal. P?itom dosáhl zisku z p?evodu podíl? na spole?nosti Navision Software A/S a mírnou ztrátu z podíl? na spole?nosti WISEhouse Denmark A/S.

8 Ve vým?ru dan? z p?íjm? ze dne 10. dubna 2003 Finanzamt po vzájemném zapo?tení zisku a ztráty vyplývající z uvedených p?evod? konstatoval podle § 17 nového zn?ní EStG zisk z prodeje ve výši 2 021 287 DM. Správní odvolání následn? podané manžely Grønfeldtovými proti tomuto zdan?ní bylo zamítnuto.

9 Manželé Grønfeldtovi tedy napadli uvedené zdan?ní u p?edkládajícího soudu.

10 Podle nich zdan?ní zisku dosaženého p?i p?evodu podílu na zahrani?ní kapitálové spole?nosti, jestliže podíl na základním kapitálu této spole?nosti dosáhne nejmén? 1 %, a zdan?ní zisku dosaženého p?i p?evodu podílu na n?mecké kapitálové spole?nosti, jestliže podíl na základním kapitálu dosáhne 10 %, p?edstavuje rozdílné zacházení, které je v rozporu zejména se zásadou volného pohybu kapitálu zakotvenou v ?lánku 56 ES.

11 P?edkládající soud sdílí pochybnosti vyjád?ené Bundesfinanzhof v usnesení VIII B 107/04 ze dne 14. února 2006 ohledn? slu?itelnosti § 17 EStG v novém zn?ní se zásadou volného pohybu kapitálu.

12 Vzhledem k tomu, že m?l Finanzgericht Hamburg za to, že rozhodnutí sporu, který mu byl p?edložen, vyžaduje výklad práva Spole?enství, rozhodl se p?erušit ?ízení a položit Soudnímu dvoru následující p?edb?žnou otázku:

„Je s ?lánkem 56 ES týkajícím se volného pohybu kapitálu slu?itelná skute?nost, že zisk z p?evodu podíl? na zahrani?ní kapitálové spole?nosti v roce 2001 podléhal zdan?ní již tehdy, pokud podíl p?evodce na kapitálu spole?nosti ?inil v pr?b?hu p?edchozích p?ti let p?ímo nebo nep?ímo nejmén? 1 %, zatímco zisk z p?evodu podíl? na (n?mecké) kapitálové spole?nosti podléhající neomezené povinnosti k dani z p?íjm? právnických osob, dosažený za stejných podmínek v roce 2001, podléhal zdan?ní teprve p?i podstatné ú?asti ve výši nejmén? 10 %?“

K p?edb?žné otázce

13 Jak vyplývá z p?edkládacího rozhodnutí, v roce 2001 podléhaly zisky z p?evodu podíl? na zahrani?ních kapitálových spole?nostech dani tehdy, jestliže podíl na kapitálu spole?nosti dosáhl výše 1 %. Naopak ve stejném roce a za jinak stejných podmínek podléhaly zisky z p?evodu podíl? na kapitálových spole?nostech dani podle vnitrostátního práva pouze tehdy, jestliže tento podíl dosáhl výše 10 %.

14 Takovéto rozdílné zacházení podle místa investování kapitálu má p?itom ten ú?inek, že odrazuje akcioná?e od investování jeho kapitálu do spole?nosti usazené v jiném stát?, a má rovn?ž omezující ú?inek vzhledem ke spole?nostem usazeným v jiných státech v rozsahu, v n?mž vytvá?í pro tyto spole?nosti p?ekážku pro získávání kapitálu v N?mecku (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 12. prosince 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C?446/04, Sb. rozh. s. I?11753, bod 166).

15 V tomto ohledu není důležité, že rozdílné zacházení existovalo pouze po omezenou dobu. Tato skutečnost sama o sobě totiž nebrání tomu, aby rozdílné zacházení vyvolalo závažné účinky, jak ostatně dokládá skutkový stav v původním řízení, a aby se tudíž jednalo o skutečnou překážku volného pohybu kapitálu.

16 Aby takové rozdílné zacházení bylo slučitelné s ustanoveními Smlouvy o ES týkajícími se volného pohybu kapitálu, je třeba, aby se týkalo situací, které nejsou objektivně srovnatelné, nebo aby bylo odůvodněno naléhavým důvodem obecného zájmu (výše uvedený rozsudek *Test Claimants in the FII Group Litigation*, bod 167).

17 Podle Finanzamt a německé vlády je rozdílné zacházení, o které se jedná v původním řízení, součástí přechodného režimu, jehož cílem je v dlouhodobé perspektivě nastolit slučitelnost úpravy daní z příjmů německých právnických osob s právem Společenství a odstranit případné diskriminace a pro jehož zavedení by členskému státu měl být dán určitý rozhodovací prostor. Konkrétněji za účelem toho, aby investice realizované v Německu a investice realizované v zahraničí byly zatíženy stejnou daňovou zátěží, byla v úpravě daní z příjmů německých právnických osob nahrazena metoda odpůtu v plném rozsahu metodou snížení příjmů o 50 %.

18 Pokud jde o metodu odpůtu v plném rozsahu, byla kapitálová společnost podle německé vlády v zásadě zdaňována sazbou ve výši 40 %. Zisk, který rozdělila svým akcionářům, byl zdaněn sazbou jen ve výši 30 %. Akcionář byl povinen znovu zaplatit daň z příjmů z rozdělených zisků, která byla závislá na jeho osobní sazbě daní. Nicméně od svého osobního daňového dluhu mohl odečíst veškerou daň z příjmů právnických osob, která již byla v Německu kapitálovou společností zaplacená. Tímto způsobem bylo zamezeno dvojímu zdanění zisku.

19 Naopak pokud jde o metodu snížení příjmů o 50 %, podle německé vlády jsou již zisky kapitálové společnosti od zdaňovacího období začínajícího po 31. prosinci 2000 zdaněny jednotnou sazbou daní ve výši 25 % nezávisle na tom, zda rozděljuje nebo nerozděljuje dosažený zisk svým akcionářům. Akcionář, který dostal dividendu, již nadále nemůže odečíst daň z příjmu právnických osob. Nicméně již musí přiznat pouze polovinu dividend jako kapitálové příjmy, druhá polovina je od daní osvobozena. Tento režim platí souběžně pro zdanění dividend a pro zdanění zisku z převodu podílů.

20 Německá vláda dále uvádí, že v rámci metody snížení příjmů o 50 % je úplné zdanění zisku kapitálové společnosti možné – na rozdíl od případu metody odpůtu v plném rozsahu, ve kterém k úplnému zdanění došlo již na úrovni společnosti – pouze kombinací zdanění zisku na úrovni společnosti a zdanění poloviny dividend na úrovni akcionáře.

21 Tato kombinace, která podle německé vlády zaručuje úplné zdanění, by byla narušena, pokud by procentuální vyjádření výše úasti na kapitálu společnosti, která zakládá vznik daňové povinnosti v případě prodeje podílů, zůstalo beze změny stanoveno ve výši 10 %. V tomto případě by totiž akcionář držící podíl ve výši nejméně 10 % mohl převést tento podíl jako osvobozený od daní, případně po té, co společnost během několika let nakumulovala nerozdělené zisky.

22 Finanzamt a německá vláda dále upřesňují, že nový režim spojený se snížením příjmů o 50 % vstoupil na úrovni společnosti, která rozděluje zisk, v platnost v zásadě od roku 2001. Avšak na úrovni akcionáře byla v roce 2001 metoda odpisu v plném rozsahu nadále použitelná, pokud příjmy z dividend pocházely z žádného rozdělení zisku společnosti-rezidenta za rok 2000. Naopak pro příjemce zahraničních dividend měla být metoda snížení příjmů o 50 % používána bez přechodného období, protože tito příjemci nemohli podle dříve platného práva využívat metody odpisu v plném rozsahu.

23 Pokud jde o otázku, zda se takové rozdílné zacházení, o jaké se jedná v převodním řízení, týká situací, které jsou objektivně srovnatelné, je v tomto ohledu nutno porovnat situaci, ve které se v roce 2001 nacházel akcionář mající podíly na společnosti-nerezidentovi, se situací, ve které se nacházel ve stejném roce akcionář mající podíly na společnosti-rezidentovi. Na rozdíl od toho, co tvrdí německá vláda, tedy není relevantní srovnání mezi situací, ve které se nacházel akcionář mající podíly na společnosti-nerezidentovi před rokem 2001, a údajně výhodnější situací, ve které se nacházel od stejného roku.

24 Vzhledem k tomu, že metoda snížení příjmů o 50 % byla podle vyjádření samotné německé vlády zavedena právě proto, aby odstranila případné diskriminace mezi investicemi do společností-rezidentů a investicemi do společností-nerezidentů, jeví se jako nezpochybnitelné, že se akcionář obou kategorií společností, pokud jde o uplatnění prahu pro zdanění v takovém kontextu, o jaký se jedná ve věci v převodním řízení, nacházejí v objektivně srovnatelné situaci.

25 Je tedy třeba zkoumat, zda takové rozdílné zacházení, o jaké se jedná ve věci v převodním řízení, je odvodněno naléhavým důvodem obecného zájmu.

26 Pokud jde zprvu o argument týkající se nutnosti zaručit úplné zdanění, je nutno konstatovat, že tento argument je podobný argumentu založenému na soudržnosti daňového režimu.

27 Jak rovněž uvedl Bundesfinanzhof ve svém výše uvedeném usnesení VIII B 107/04, na které odkazuje předkládající soud, takové rozdílné zacházení, o jaké se jedná ve věci v převodním řízení, patrně není odvodněno nutností zajistit soudržnost daňového režimu, protože pro akcionáře, jako je M. Grønfeldt, neexistuje přímá souvislost mezi dotčeným daňovým zvýhodněním a kompenzací tohoto zvýhodnění určitým daňovým odvodem (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 7. září 2004, Manninen, C-319/02, Sb. rozh. s. I-7477, bod 42, a ze dne 6. března 2007, Meilicke a další, C-292/04, Sb. rozh. s. I-1835, bod 26).

28 Kromě toho argument úplného zdanění sice umožňuje pochopit důvod, proč byl nový režim spojený s metodou snížení příjmů o 50 % zaveden pro akcionáře mající podíly na společnosti-rezidentovi teprve v roce 2002. Tento typ společností totiž v roce 2000 ještě podléhal zdanění zisků v rámci staré metody odpisu v plném rozsahu, proto k „úplnému zdanění“, o které usilovala německá vláda, došlo, pokud jde o rozdělované dividendy, v roce 2001. Nicméně týž argument nemůže být považován za relevantní pro vysvětlení způsobu, jakým bylo v roce 2001 zacházeno s akcionářem majícím podíly na společnosti-rezidentovi. V takovémto případě nemůže být „úplného zdanění“, o které usiluje německá vláda, v žádném případě dosaženo, protože zisky společnosti-nerezidenta se zdaňují v jiném členském státě.

29 Tento výklad není nijak dotčen okolnostmi, na kterou poukazuje německá vláda, že dotyčný akcionář by mohl svůj podíl převést poté, co společnost během několika let nakumulovala nerozdělené zisky. V případě akcionáře, jako P. Grønfeldta, totiž není možné, bez ohledu na to, zda jsou zisky kumulovány, či nikoli, dosáhnout „úplného zdanění“, o které usiluje německá vláda.

30 Ze spisu předloženého Soudnímu dvoru tedy nevyplyvá, že rozhodnutí použít v roce 2001 jako kritérium pro stanovení prahu zdanění zisků dosažených akcionáři podíl ve výši 1 % základního kapitálu společnosti-nerezidenta, a nikoli týž podíl ve výši 10 %, bylo nezbytné pro zaručení tohoto „úplného zdanění“.

31 Z výše uvedeného vyplývá, že na takové rozdílné zacházení, o jaké se jedná ve věci v převodním řízení, není možné nahlížet tak, že je odvodná no nutností zajistit soudržnost daňového režimu.

32 Pokud jde zadruhé o argument, že řecký stát, jehož cílem je v dlouhodobé perspektivě nastolit slušitelnost úpravy daní z příjmů vnitrostátních právnických osob s právem Společenství a odstranit případné diskriminace, musí při zavádění přechodného režimu disponovat určitým rozhodovacím prostorem, je třeba připomenout, že tento rozhodovací prostor je vždy omezen dodržováním základních svobod, a pokud jde o věc v převodním řízení, zejména svobodou volného pohybu kapitálu.

33 I když přechodný režim jako ten, který je dotčen v převodním řízení, může být, pokud jde o zdanění zisků dosažených při převodu podílů na společnostech-rezidentech, chápán jako legitimní snaha zajistit hladký přechod od starého systému na systém nový, tato skutečnost sama o sobě nedovoluje odvodnit takové rozdílné zacházení, o jaké se jedná ve věci v převodním řízení, v neprospěch zdanění zisků dosažených při převodu podílů na společnostech-nerezidentech.

34 Ze spisu předloženého Soudnímu dvoru tedy vyplývá, že takové rozdílné zacházení, o jaké se jedná ve věci v převodním řízení, není odvodná no naléhavým důvodem obecného zájmu.

35 V důsledku toho je třeba odpovědět na předloženou otázku tak, že článek 56 ES je nutno vykládat v tom smyslu, že brání takové právní úpravě řeckého státu, jako je právní úprava dotčená v převodním řízení, podle níž zisk dosažený v roce 2001 při převodu podílů na kapitálové společnosti usazené v jiném řeckém státě podléhá zdanění již tehdy, pokud měl převodce v době předchozích pěti let přímo nebo nepřímo podíl na kapitálu společnosti ve výši nejméně 1 %, zatímco zisk z převodu podílů na kapitálové společnosti usazené v prvním řeckém státě podléhající neomezené povinnosti k dani z příjmu právnických osob, dosažený za stejných podmínek v roce 2001, podléhal zdanění teprve v případě podstatné úasti ve výši nejméně 10 %.

K nákladům řízení

36 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky převodního 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 (druhý senát) rozhodl takto:

Článek 56 ES je nutno vykládat v tom smyslu, že brání takové právní úpravě členského státu, jako je právní úprava dotčená v původním řízení, podle níž zisk dosažený v roce 2001 při převodu podílů na kapitálové společnosti usazené v jiném členském státě podléhá zdanění již tehdy, pokud měl převodce v době předchozích pěti let přímo nebo nepřímo podíl na kapitálu společnosti ve výši nejméně 1 %, zatímco zisk z převodu podílů na kapitálové společnosti usazené v prvním členském státě podléhající neomezené povinnosti k dani z příjmu právnických osob, dosažený za stejných podmínek v roce 2001, podléhal zdanění teprve v případě podstatné ústí ve výši nejméně 10 %.

Podpisy.

* Jednací jazyk: němčina.