

Věc C-182/08

Glaxo Wellcome GmbH & Co. KG

v.

Finanzamt München II

(žádost o rozhodnutí o předběžné otázce
podaná Bundesfinanzhof)

„Svoboda usazování a volný pohyb kapitálu – Korporační daň – Nabytí podílů
v kapitálové společnosti – Podmínky, za nichž je možné při určování daňového základu
nabyvatele přihlížet k poklesu hodnoty podílů z důvodu rozdělení dividend“

Stanovisko generálního advokáta Y. Bota přednesené dne 9. července 2009 . . . I - 8596

Rozsudek Soudního dvora (prvního senátu) ze dne 17. září 2009 I - 8632

Shrnutí rozsudku

1. *Volný pohyb kapitálu – Ustanovení Smlouvy – Rozsah působnosti*
[Smlouva o ES, články 52 a 73b (nyní články 43 ES a 56 ES)]
2. *Volný pohyb kapitálu – Omezení – Daňové právní předpisy – Korporační daň*
[Smlouva o ES, článek 73b (nyní článek 56 ES)]

1. Právní úprava členského státu, podle které pokles hodnoty podílů z důvodu rozdělení dividend nemá vliv na vyměřovací základ daňového poplatníka, který je rezidentem, pokud tento poplatník nabyl podíly v kapitálové společnosti, která je rezidentem, od vlastníka podílů, který rezidentem není, zatímco v případě nabytí těchto podílů od vlastníka podílů, který je rezidentem, takový pokles hodnoty snižuje daňový základ nabyvatele, musí být přezkoumána výlučně z hlediska volného pohybu kapitálu. Protože předmětem právní úpravy, o kterou jde v původním řízení, bylo zamezit tomu, aby vlastníkům podílů, kteří nebyli rezidenty, svědčila neoprávněná daňová výhoda přímo vyplývající z převodů podílů, k nimž může docházet i pouze za účelem toho, aby byl zajištěn nárok na dotčenou výhodu, a nikoli za účelem výkonu svobody usazování nebo v důsledku výkonu této svobody, je totiž třeba mít za to, že ten aspekt této právní úpravy, který souvisí s volným pohybem kapitálu, převažuje nad tím, který souvisí se svobodou usazování. Tudíž i za předpokladu, že by dotčená právní úprava měla omezující účinky na svobodu usazování, jsou takové účinky nevyhnutelným důsledkem případné překážky volného pohybu kapitálu, a neodůvodňují proto samostatný přezkum téže právní úpravy s ohledem na článek 52 Smlouvy o ES.

(viz body 50–52)

2. Článek 73b Smlouvy o ES (nyní článek 56 ES) musí být vykládán v tom smyslu, že

nebrání právní úpravě členského státu, podle které pokles hodnoty podílů z důvodu rozdělení dividend nemá vliv na vyměřovací základ daně daňového poplatníka, který je rezidentem, pokud tento poplatník nabyl podíly v kapitálové společnosti, která je rezidentem, od vlastníka podílů, který není rezidentem, zatímco v případě nabytí podílů od vlastníka podílů, který je rezidentem, takový pokles hodnoty snižuje zdanitelný základ nabyvatele. Toto konstatování se vztahuje na případy, kdy taková právní úprava nepřesahuje to, co je nezbytné k ochraně vyváženého rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členskými státy, jakož i k předcházení čistě vykonstruovaným operacím, postrádajícím hospodářskou podstatu a vytvořeným výlučně s cílem mít neoprávněný prospěch z daňové výhody. Je na vnitrostátním soudu, aby přezkoumal, zda se tato právní úprava omezuje na to, co je nezbytné k dosažení těchto cílů.

Skutečnost, že je daňovému poplatníkovi přiznána možnost odečíst od svých zdanitelných zisků ztráty související se shora uvedeným částečným odpisem výlučně v případě nabytí podílů od vlastníka podílů, který je rezidentem, totiž činí podíly držené nerezidenty méně přitažlivými, a je tudíž s to odrazovat dotčeného daňového poplatníka, který je rezidentem, od jejich nabývání. Takový rozdíl v zacházení je rovněž s to odrazovat investory, kteří nejsou rezidenty, od toho, aby nabývali podíly ve společnosti, která je rezidentem, a vytvářet tak pro dotčenou

společnost překážku při opatrování si kapitálu pocházejícího z jiných členských států s následkem, že taková právní úprava představuje omezení volného pohybu kapitálu, které je v zásadě zakázáno článkem 73b Smlouvy.

Takový rozdíl v zacházení tedy neodráží objektivní rozdíl v situaci dotčených vlastníků podílů, kteří jsou rezidenty, protože pokud jde o ztráty, které vyplývají z částečného odpisu podílů držených ve společnosti, která je rezidentem, tito vlastníci podílů se nacházejí ve srovnatelné situaci, ať jde o podíly nabyté od rezidenta nebo o podíly nabyté od nerezidenta. Rozdělení zisků totiž snižuje hodnotu podílu, ať byl tento podíl předtím nabyt od rezidenta nebo od nerezidenta, přičemž v obou případech tento pokles hodnoty nese vlastníci podílů, který je rezidentem.

Pokud navíc neexistuje bezprostřední souvislost mezi dotčenou daňovou výhodou a kompenzací této výhody určitou daňovou zátěží, právní úpravu, o kterou jde v původním řízení, nelze odůvodnit nezbytností chránit soudržnost daňového režimu plného zápočtu. V tomto ohledu nese nevýhody vyplývající z této právní úpravy přímo vlastníci podílů, který je rezidentem, jenž nabyt dotčené podíly od nerezidenta. Pro tohoto vlastníka podílů, který je rezidentem, není nemožnost odečíst od svých zdanitelných zisků ztráty související s částečným odpisem podílů vlastněných ve společnostech, které jsou

rezidenty, pokud pokles hodnoty podílů vyplývá z rozdělení zisku, kompenzována žádnou daňovou výhodou.

Taková právní úprava však může být odůvodněna nezbytností chránit vyvážené rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členskými státy, poněvadž jiné operace, než je rozdělení dividend, umožňující vlastníku podílů, který není rezidentem, aby dosáhl z hospodářského hlediska stejného výsledku, jako kdyby mu byla přiznána sleva na dani odpovídající korporální dani uhrazené společností, jejíž podíly vlastní, by mohly stejně tak ohrožovat možnost členského státu, v němž je dotčená společnost rezidentem, aby vykonával své právo na zdanění příjmu vytvořeného hospodářskou činností vykonávanou na jeho území. Tím, že omezuje právo nového vlastníka podílů, který je rezidentem, odečítat od svých zdanitelných zisků výši ztrát způsobených poklesem hodnoty dotčených podílů v tom rozsahu, v jakém tyto ztráty nepřesahují zablokovanou částku, která odpovídá rozdílu mezi kupní cenou uhrazenou vlastníkem podílů, který je rezidentem, a nominální hodnotou podílů, může tato právní úprava předcházet praktikám, které by neměly jiný cíl než dosáhnout toho, aby měl vlastníci podílů, který není rezidentem, nárok na slevu na dani z titulu korporální daně uhrazené společností, která je rezidentem. Kromě toho zvýšení zdanitelného základu nového vlastníka podílů, který je rezidentem, vyplývající z dotčeného omezení, má zamezit tomu, aby příjmy obvykle daněné v dotčeném členském státě byly převáděny jakožto část kapitálového zisku realizovaného původním vlastníkem podílů-nerezidentem, která odpovídá neoprávněné slevě na dani, aniž by došlo k jejich zdanění v tomto členském státě. Taková právní

úprava je tudíž způsobila dosáhnout cílů ochrany vyváženého rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členskými státy a předcházení čistě vykonstruovaným operacím, postrádajícím hospodářskou podstatu, jejichž jediným účelem je získat daňovou výhodu.

zdaněním, jimž může dotčený vlastník podílů podléhat, a to zejména ve vztahu k výpočtu podnikatelské daně, kterou je povinován, tj. důsledky které přesahují to, co je nezbytné k dosažení cílů sledovaných právní úpravou.

Je nicméně třeba ověřit, zda taková právní úprava nepřekračuje meze toho, co je k dosažení takto sledovaných cílů nezbytné. V tomto ohledu je na předkládajícím soudu, aby ověřil, že v rozsahu, v němž se výpočet zablokované částky opírá o náklady na nabytí dotčených podílů, nepřesahují důsledky uvedené právní úpravy meze toho, co je nezbytné k zajištění, že částka odpovídající slevě na dani nebude neoprávněně přiznána vlastníkovu podílů, který není rezidentem. Nelze totiž vyloučit, že podíly jsou převáděny za hodnotu vyšší, než je jejich nominální hodnota, z jiných důvodů, než aby bylo dosaženo toho, že vlastník podílů bude mít nárok na slevu na dani z titulu korporační daně uhrazené společností, která je rezidentem, nebo každopádně že nerozdělené zisky, jakož i možnost mít nárok na slevu na dani související s dotčenými podíly představují pouze jednu ze složek prodejní ceny těchto podílů. Kromě toho započtení zablokované částky a zvýšení zdanitelného základu vlastníka podílů, který je rezidentem, má důsledky i ve vztahu k dalším

Je rovněž na vnitrostátním soudu, aby ověřil, že uplatňování omezení započtení poklesu hodnoty podílů z důvodu rozdělení dividend od roku nabytí dotčených podílů a během následujících devíti let, tak jak je stanoveno v této právní úpravě, nepřesahuje to, co je nezbytné k dosažení jejich cílů. Konečně, aby opatření sledující cíl předcházení čistě vykonstruovaným operacím, postrádajícím hospodářskou podstatu a vytvořeným výlučně s cílem mít neoprávněný prospěch z daňové výhody, bylo v souladu se zásadou proporcionality, mělo by umožnit vnitrostátnímu soudu, aby zneužívající nebo podvodné jednání dotčených osob přezkoumal v každém konkrétním případě, s přihlédnutím ke zvláštnostem každé věci a na základě objektivních skutečností.

V rozsahu, v němž právní úprava neumožňuje, aby její působnost byla omezena na čistě vykonstruované operace, postrádající hospodářskou podstatu, vymezené na

základě objektivních prvků, nýbrž dopadá na všechny případy, v nichž daňový poplatník, který je rezidentem, nabyl podílů ve společnosti, která je rezidentem, od vlastníka podílů, který rezidentem není, za cenu, která ať už z jakéhokoli důvodu převyšuje nominální hodnotu těchto podílů, přesahují důsledky takové právní úpravy to, co je nezbytné k dosažení cíle předcházení čistě vykonstruovaným operacím, postrádajícím hospodářskou

podstatu a vytvořeným výlučně s cílem mít neoprávněný prospěch z daňové výhody.

(viz body 56–59, 73–74, 78, 80–81, 84, 88, 91–94, 96–102 a výrok)