



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

23. ledna 2014*

„Daně — Korporační daň — Převod podílů z osobní společnosti do kapitálové společnosti — Účetní hodnota — Odhadovaná hodnota — Smlouva o zamezení dvojího zdanění — Okamžité zdanění latentních kapitálových zisků — Rozdílné zacházení — Omezení volného pohybu kapitálu — Ochrana dělby daňové pravomoci mezi členskými státy — Přiměřenost“

Ve věci C-164/12,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Finanzgericht Hamburg (Německo) ze dne 26. ledna 2012, došlým Soudnímu dvoru dne 3. dubna 2012, v řízení

DMC Beteiligungsgesellschaft mbH

proti

Finanzamt Hamburg-Mitte,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení A. Tizzano, předseda senátu, A. Borg Barthet, E. Levits (zpravodaj), M. Berger a S. Rodin, soudci,

generální advokát: N. Wahl,

vedoucí soudní kanceláře: K. Malacek, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 19. září 2013,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za DMC Beteiligungsgesellschaft mbH O.-F. Graf Kerksenbrockem a H. Bleyem, Rechtsanwälte,
- za Finanzamt Hamburg-Mitte M. Grote, jako zmocněnkyní,
- za německou vládu T. Henzem, A. Wiedmann a J. Möllerem, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi W. Möllsem a W. Roelsem, jako zmocněnci,

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

* Jednací jazyk: němčina.

vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 49 SFEU.
- 2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi společnostmi DMC Beteiligungsgesellschaft mbH založenou podle rakouského práva, která má sídlo ve Vídni (Rakousko) a je právní nástupkyní společností Schillhuber Beteiligungsgesellschaft mbH (dále jen „S-GmbH“) a Klausnitzer Ges.mbH (dále jen „K-GmbH“), a Finanzamt Hamburg-Mitte (dále jen „Finanzamt“) ve věci určení zisku z převodu v rámci stanovení daně z příjmů německé komanditní společnosti za daňový rok 2000.

Právní rámec

Německé právní předpisy

- 3 Ustanovení § 6 odst. 1 bodu 1 třetí věty zákona o dani z příjmu (Einkommensteuergesetz) definuje pojem „odhadované hodnoty aktiva“ jako částku, kterou by přikládal kupující celého podniku tomuto jednotlivému aktivu v rámci celkové hodnoty uvedeného podniku. Odhadovaná hodnota se musí odlišovat od účetní hodnoty, kterou představuje taková hodnota aktiva, jež je uvedena v rozvaze podniku a je snížena zejména o daňové odpisy. Účetní hodnota není nikdy vyšší než odhadovaná hodnota.
- 4 Ustanovení § 20 zákona o dani při přeměnách kapitálových společností (Umwandlungssteuergesetz) ze dne 11. října 1995 (BGBl. 1995 I, s. 1250), ve znění použitelném na skutkový stav v původním řízení (dále jen „UmwStG 1995“), znělo následovně:

„1) Dochází-li ke vkladu podniku, části podniku nebo podílu ve společném podniku do kapitálové společnosti neomezeně podléhající korporální dani [§ 1 odst. 1 bod 1 zákona o korporální dani (Körperschaftsteuergesetz)] a pokud vkladatel získává výměnou za to nové obchodní podíly (nepeněžitý vklad), řídí se oceňování vloženého obchodního majetku a nových obchodních podílů ustanoveními následujících odstavců [...]:

2) Kapitálová společnost může ocenit vložená aktiva společnosti jejich účetní nebo vyšší hodnotou. [...]

3) Kapitálová společnost musí ocenit vložená aktiva společnosti v odhadované hodnotě, jestliže v okamžiku vložení nepeněžitého vkladu nemá Spolková republika Německo právo ukládat daň ze zisku plynoucího z převodu obchodních podílů poskytnutých vkladateli.

4) Hodnota, na kterou ocení kapitálová společnost vložená aktiva, je na straně vkladatele považována za cenu za převod a pořizovací náklady obchodních podílů.

[...]

6) V případech uvedených v odstavci 3 se ohledně odložení platby daně z příjmu nebo korporální daně obdobně použije § 21 odst. 2 třetí až šestá věta.“
- 5 Ustanovení § 21 odst. 2 třetí až šesté věty UmwStG 1995 znělo následovně:

„V případech uvedených v první větě, bodech 1, 2 a 4 může být platba daně z příjmu nebo korporální daně, jež má být zaplacena ze zisku z převodu, rozdělena do ročních splátek ve výši minimálně jedné pětiny, pokud je platba těchto splátek zajištěna zárukou. V případě odložení platby nejsou ukládány

úroky. Jakýkoli převod podílů během doby odkladu platby vede k jeho bezprostřednímu zániku. Pátá věta se použije obdobně, jestliže v průběhu odložení platby kapitálová společnost, jejíž obchodní podíly jsou drženy, zanikne a je předmětem likvidace nebo pokud je kapitál této společnosti snížen a vrácen držitelům podílů nebo pokud u dané společnosti dochází k přeměně ve smyslu druhé nebo čtvrté části zákona.“

Smlouva o zamezení dvojího zdanění

- 6 Článek 1 odst. 2 a 3 smlouvy uzavřené mezi Spolkovou republikou Německo a Rakouskou republikou o zamezení dvojího zdanění v oblasti daní z příjmů a majetku, jakož i v oblasti daní z průmyslových a obchodních podniků a daní z pozemků ze dne 4. října 1954 (BGBl, 1955 II, s. 750, dále jen „DBA 1954“) zněl následovně:

„2) Fyzická osoba má domicil ve smyslu této smlouvy ve smluvním státě, ve kterém obývá byt za podmínek, z nichž lze usuzovat, že si tento byt ponechá a bude jej užívat. V případě, že tato osoba nemá domicil v žádném ze smluvních států, považuje se za domicil místo jejího obvyklého pobytu.

3) V případě právnické osoby je domicilem ve smyslu této smlouvy místo jejího vedení. Jestliže se toto místo nenachází v žádném ze smluvních států, považuje se za domicil místo jejího sídla.“

- 7 Článek 4 DBA 1954 stanovil:

„1) Jestliže osobě, která má domicil v jednom ze smluvních států, plynou jakožto podnikateli nebo spolupodnikateli příjmy z obchodního nebo průmyslového podniku, jehož činnosti zasahují na území druhého státu, je tento druhý stát oprávněn zdanit tyto příjmy pouze v rozsahu, v němž jsou přičitatelné provozovně podniku umístěné na jeho území.

2) Za tímto účelem musí být provozovně přičteny ty příjmy, jichž by dosáhla jakožto samostatný podnik prostřednictvím stejné nebo obdobné činnosti za stejných nebo podobných podmínek a bez jakékoli závislosti na podniku, jehož je provozovnou.

3) Provozovnou ve smyslu této smlouvy je každé stálé zařízení obchodního nebo průmyslového podniku, v němž je zcela nebo zčásti vykonávána činnost tohoto podniku.

4) První odstavec se použije na příjmy získané přímou správou a užíváním průmyslového nebo obchodního podniku, jakož i jeho pronájmem, poskytnutím k dispozici nebo jakoukoli jinou formou užívání, jakož i na příjmy z prodeje podniku jako celku, podílu na tomto podniku, části podniku nebo předmětu používaného v tomto podniku.“

- 8 Článek 7 DBA 1954 stanovil:

„1) Dosáhne-li osoba s domicilem v jednom ze smluvních států příjmu z převodu podstatného podílu v kapitálové společnosti, která má místo vedení společnosti ve druhém státě, je oprávněn zdanit tyto příjmy stát sídla.

2) Druhý odstavec se nepoužije, pokud má osoba, která má domicil v jednom ze smluvních států, provozovnu v druhém státě a dosahuje příjmů jejím prostřednictvím. V tomto případě má právo zdanit tyto příjmy druhý stát (článek 4).“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

- 9 Do 28. srpna 2001 byla DMC Design for Media and Communication GmbH & Co. KG (dále jen „DMC KG“) komanditní společností se sídlem v Hamburku (Německo). Jelikož se jednalo o osobní společnost, byly jejími komanditisty společnosti K-GmbH a S-GmbH, dříve Hubert Schillhuber (dále jen „HS“). Jejím komplementářem byla DMC Design for Media and Communication GmbH (dále jen „DMC GmbH“), společnost založená podle německého práva. Podíly posledně uvedené kapitálové společnosti držely osobně až do 28. listopadu 2000 z poloviny společnost K-GmbH a z poloviny společnost HS, každá ve výši 50 000 německých marek (DEM).
- 10 Dne 28. listopadu 2000 vložila společnost HS podíly, které měla ve společnostech DMC GmbH a DMC KG, do společnosti S-GmbH.
- 11 Úkonem ve formě notářského zápisu ze dne 28. srpna 2001 byl základní kapitál společnosti DMC GmbH navýšen o 100 000 DEM, a činil tak 200 000 DEM.
- 12 K tomuto navýšení došlo prostřednictvím nepeněžitěho vkladu ve formě převodu podílů, které držely společnosti K-GmbH a S-GmbH ve společnosti DMC KG. Výměnou za převod těchto podílů získaly společnosti K-GmbH a S-GmbH obchodní podíly ve společnosti DMC GmbH jakožto nabývající společnosti. Účetní hodnota podílů každé z těchto převádějících společností byla vyčíslena na 50 000 DEM. K převodu podílů na společnost DMC GmbH došlo se zpětnou účinností k 1. lednu 2001, tedy k datu převodu pro daňové účely 31. prosinci 2000.
- 13 Převodem všech podílů společnosti DMC KG na společnost DMC GmbH komanditní společnost zanikla. Majetek vložený společnostmi K-GmbH a S-GmbH byl v rozvaze při převzetí společnosti DMC GmbH oceněn v jeho účetní hodnotě.
- 14 Během daňové kontroly stanovil Finanzamt základ daně společnosti DMC KG za finanční rok 2000.
- 15 Finanzamt konstatoval, že komanditisté společnosti DMC KG jakožto spolupodnikatelé, kteří jsou povinni odvést daň z příjmů, již nemají po zániku společnosti DMC KG provozovnu na německém území, a dospěl k závěru, že Spolková republika Německo již není na základě článku 7 DBA 1954 oprávněna uložit daň ze zisků plynoucích společností K-GmbH a S-GmbH z převodu obchodních podílů ve společnosti DMC GmbH, jež jim byly poskytnuty výměnou za vklad podílů, které tyto společnosti držely v DMC KG.
- 16 Finanzamt proto v souladu s § 20 odst. 3 UmwStG 1995 stanovil hodnotu podílů vložených společnostmi K-GmbH a S-GmbH do společnosti DMC GmbH podle jejich odhadované, a nikoli účetní hodnoty, což vedlo ke zdanění latentních kapitálových zisků plynoucích z podílů ve společnosti DMC KG.
- 17 Z toho vyplynul v případě vkladu společnosti K-GmbH zisk z převodu ve výši 194 172,70 DEM a u vkladu společnosti S-GmbH zisk 9 051,77 DEM. Z těchto zisků z převodu byla vyměřena daň z příjmů právnických osob za daňový rok 2000.
- 18 Žalobkyně v původním řízení jakožto právní nástupkyně společností K-GmbH a S-GmbH podala u předkládajícího soudu žalobu proti daňovému výměru, který obdržela za rok 2000, a dovolávala se v ní neslučitelnosti § 20 odst. 3 UmwStG 1995 s unijním právem.
- 19 Předkládající soud uvádí, že Finanzamt v projednávaném případě chybně použil vnitrostátní právo. Společnost DMC GmbH měla totiž povinnost stanovit hodnotu majetku vloženého společnostmi K-GmbH a S-GmbH podle jeho odhadované hodnoty. Podle tohoto soudu má na základě DBA 1954

právo zdanit zisk plynoucí z převodu obchodních podílů, které byly společností K-GmbH a S-GmbH poskytnuty výměnou za podíly držené ve společnosti DMC KG, skutečně Rakouská republika jakožto stát, ve kterém jsou usazeny společnosti uskutečňující vklad.

- 20 Tento soud však vyjadřuje pochybnosti ohledně toho, zda je s unijním právem slučitelný mechanismus upravený v § 20 odst. 3 UmwStG 1995, který vede k okamžitému zdanění latentních zisků vytvořených na německém území, pokud majitel aktiv již není v Německu osobou povinnou k dani ze zisků, kterých dosáhne z pozdějšího převodu těchto aktiv. Takové nerovné zacházení je podle názoru tohoto soudu takové povahy, že může odradit společnosti usazené v Rakousku od účasti ve společnostech usazených v Německu. Tento soud má dále za to, že takové omezení nelze odůvodnit cílem vyváženého rozdělení daňové pravomoci mezi dotčenými členskými státy, protože Spolková republika Německo neměla nikdy daňovou pravomoc ohledně obchodních podílů držených společnostmi K-GmbH a S-GmbH ve společnosti DMC GmbH.
- 21 Za těchto podmínek se Finanzgericht Hamburg rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:
- „1) Připouští článek 43 ES ([nyní] článek 49 SFEU), aby vnitrostátní právní úprava stanovila, že v případě vkladu podílů spolupodnikatele do kapitálové společnosti musí být vložený majetek podniku povinně oceněn v odhadované hodnotě (takže v důsledku odhalení skrytých rezerv vzniká vkladateli zisk z převodu), pokud v okamžiku nepeněžitého vkladu nemá Spolková republika Německo právo ukládat daň ze zisku z převodu nových obchodních podílů poskytnutých vkladateli za jeho vklad?
- 2) V případě záporné odpovědi na první otázku: připouští článek 43 ES [...], aby vnitrostátní právní úprava přiznávala vkladateli právo požadovat bezúročný odklad zaplacení daně vzniklé v důsledku odhalení skrytých rezerv v tom směru, že dlužná daň ze zisku z převodu může být rozložena do ročních splátek ve výši minimálně jedné pětiny, pokud je úhrada těchto splátek zajištěna zárukou?“

K předběžným otázkám

K přípustnosti otázek

- 22 Na úvod je třeba uvést, že Finanzamt namítl v písemném vyjádření nepřipustnost položených otázek.
- 23 V této souvislosti tvrdí, že podle německého procesního práva je žaloba podaná předkládajícímu soudu nepřipustná, takže položené otázky mají hypotetickou povahu.
- 24 V tomto ohledu je nutno připomenout, že podle ustálené judikatury se na otázky týkající se výkladu unijního práva položené vnitrostátním soudem v právním a skutkovém rámci, který tento soud vymezí v rámci své odpovědnosti a jehož správnost nepřísluší Soudnímu dvoru ověřovat, vztahuje domněnka relevance. Soudní dvůr může odmítnout rozhodnutí o předběžné otázce položené vnitrostátním soudem pouze tehdy, je-li zjevné, že žádaný výklad unijního práva nemá žádný vztah k realitě nebo předmětu sporu v původním řízení, jedná-li se o hypotetický problém nebo také nedisponuje-li Soudní dvůr skutkovými nebo právními poznatky nezbytnými pro užitečnou odpověď na otázky, které jsou mu položeny (rozsudek ze dne 8. září 2011, Paint Graphos a další, C-78/08 až C-80/08, Sb. rozh. s. I-7611, bod 31, jakož i citovaná judikatura).

- 25 V případě projednávané předběžné otázky se na rozdíl od toho, co tvrdí Finanzamt, nezdá, že problém předložený ve věci v původním řízení má hypotetickou povahu z důvodu domnělé nepřípustnosti žaloby v původním řízení. Finanzgericht Hamburg totiž ve svém předkládacím rozhodnutí výslovně zmínil, že pokud bude § 20 odst. 3 a 4 UmwStG 1995 neslučitelný s unijním právem, bude uvedená žaloba automaticky přípustná.
- 26 Z výše uvedeného vyplývá, že předběžné otázky jsou přípustné.

K první otázce

- 27 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda musí být článek 49 SFEU vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě členského státu, která ukládá povinnost ocenit aktiva vkládaná osobní společností do základního kapitálu kapitálové společnosti, která má sídlo na území tohoto členského státu, v jejich odhadované hodnotě, a ukládá daň z latentních kapitálových zisků plynoucích z těchto aktiv vzniklých na tomto území, a to před jejich skutečnou realizací, pokud uvedený členský stát nemá skutečnou možnost využít své daňové pravomoci ohledně těchto latentních zisků při jejich skutečné realizaci.

K určení svobody, o kterou se jedná ve věci v původním řízení

- 28 Zatímco všechny zúčastněné strany, které předložily vyjádření Soudnímu dvoru, tvrdí podobně jako předkládající soud, že se skutkový stav v původním řízení týká svobody usazování, Evropská komise má za to, že § 20 odst. 3 a 4 UmwStG 1995 spadá do oblasti volného pohybu kapitálu.
- 29 Pro účely určení toho, zda se na vnitrostátní právní předpisy vztahuje některá ze svobod pohybu, je třeba podle ustálené judikatury zohlednit předmět dotčených právních předpisů (rozsudky ze dne 24. května 2007, Holböck, C-157/05, Sb. rozh. s. I-4051, bod 22, a ze dne 17. září 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, Sb. rozh. s. I-8591, bod 36).
- 30 Z judikatury rovněž vyplývá, že Soudní dvůr posuzuje dané opatření v zásadě pouze z hlediska jedné z obou základních svobod, ukáže-li se za okolností věci v původním řízení, že jedna z nich je zcela podružná ve vztahu k druhé a může být do ní zahrnuta (rozsudek ze dne 3. října 2006, Fidium Finanz, C-452/04, Sb. rozh. s. I-9521, bod 34 a výše uvedený rozsudek Glaxo Wellcome, bod 37).
- 31 V tomto ohledu Soudní dvůr rozhodl, že na vnitrostátní právní předpisy, které se nepoužijí pouze na podíly umožňující vykonávat nepochybný vliv na rozhodování společnosti a určovat její činnosti, nýbrž se použijí nezávisle na velikosti podílu, který akcionář ve společnosti vlastní, se může vztahovat jak článek 49 SFEU, tak článek 63 SFEU (rozsudek ze dne 11. listopadu 2010, Komise v. Portugalsko, C-543/08, Sb. rozh. s. I-11241, bod 43 a citovaná judikatura).
- 32 Pokud jde o předmět ustanovení UmwStG 1995 dotčených ve věci v původním řízení, z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že jimi mají být chráněny daňové zájmy Spolkové republiky Německo v případě kapitálových zisků vytvořených na německém území, jestliže by mezinárodní rozdělení pravomocí k uložení daně mohlo tyto zájmy narušit.
- 33 Jedná se především o kapitálové zisky plynoucí z aktiv vložených investory, kteří již nejsou po převodu těchto aktiv z komanditní společnosti do kapitálové společnosti osobami povinnými k dani ze zisků na německém území.

- 34 Z toho zaprvé vyplývá, že použití právní úpravy dotčené ve věci v původním řízení na konkrétní případ není podmíněno velikostí podílu investora v komanditní společnosti, jejíž podíly jsou vloženy do kapitálové společnosti jako protiplnění za získání obchodního podílu. Na základě této právní úpravy není vyžadováno, aby měl investor podíl, který mu zaručuje výkon jistého vlivu na rozhodování komanditní společnosti, či dokonce na rozhodování kapitálové společnosti.
- 35 Omezení právní úpravy dotčené ve věci v původním řízení na případy, v nichž by byly převáděny podíly v komanditní společnosti drženy investorem, který vykonává jistý vliv na rozhodování této společnosti, by totiž postrádalo koherenci s cílem chránit daňové zájmy Spolkové republiky Německo.
- 36 Zadruhé je nutno konstatovat, že ve věci v původním řízení je povinnost kapitálové společnosti určit hodnotu podílů vložených jako protiplnění za získání obchodních podílů v jejich odhadované hodnotě odůvodněna skutečností, že společnost uskutečňující vklad již není na německém území v neomezeném rozsahu osobou povinnou k dani ze zisků, které jí z nich plynou, jelikož společnost, jejímž komanditistou byla, zanikla.
- 37 Právní úprava dotčená ve věci v původním řízení se netýká ani tak procesu usazování jako procesu převodu aktiv mezi komanditní a kapitálovou společností.
- 38 Z výše uvedených úvah proto vyplývá, že právní úprava dotčená ve věci v původním řízení musí být zkoumána pouze z hlediska volného pohybu kapitálu upraveného v článku 63 SFEU.

K existenci omezení volného pohybu kapitálu

- 39 Podle právní úpravy dotčené ve věci v původním řízení platí, že pokud z důvodu výměny obchodních podílů v komanditní společnosti držených společností, která nemá své daňové sídlo v Německu, za obchodní podíly v kapitálové společnosti, která má sídlo v Německu, nemohou být latentní kapitálové zisky pocházející z těchto podílů vzniklé na území tohoto členského státu již tímto státem zdaněny, musí být uvedené zisky odkryty a částka dlužné daně ze zisků v případě převodu vyměněných obchodních podílů je stanovena při vkladu obchodních podílů komanditní společnosti a vybrána podle úpravy v ustanovení § 20 odst. 6 a 21 odst. 2 třetí až šesté věty UmwStG 1995. Pokud si však společnost provádějící vklad zachovává na německém území daňovou povinnost, dochází k určení výše daně z latentních kapitálových zisků plynoucích z aktiv komanditní společnosti, které se nacházejí v poskytnutých obchodních podílech, jakož i k výběru této daně při skutečné realizaci těchto zisků, tedy zásadně v okamžiku převodu dotyčných obchodních podílů.
- 40 Okolnost, že latentní kapitálové zisky pocházejí z podílů držených investorem, který již nepodléhá dani na německém území, pokud jde o příjmy, které plynou z těchto aktiv, vede ve vztahu k němu k hotovostní nevýhodě ve srovnání s investory, kteří mají na tomto území i nadále daňovou povinnost, jelikož přeměna obchodních podílů komanditní společnosti na podíly v kapitálové společnosti vede v prvním případě k okamžitému zdanění kapitálových zisků z dotyčných podílů, kdežto ve druhém případě jsou tyto zisky zdaňovány až při jejich skutečné realizaci. Toto nerovné zacházení u zdanění latentních kapitálových zisků může odradit investory, kteří nemají daňové sídlo v Německu, od poskytování vkladů do kapitálu komanditní společnosti podle německého práva, jelikož přeměna podílů této společnosti na podíly v kapitálové společnosti povede k výše uvedenému daňovému znevýhodnění (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 29. listopadu 2011, National Grid Indus, C-371/10, Sb. rozh. s. I-12273, bod 37).
- 41 Právní úprava dotčená ve věci v původním řízení proto může odradit uvedené investory od držení podílů v komanditní společnosti podle německého práva, protože tito investoři budou muset v případě pozdější přeměny svých podílů na podíly v kapitálové společnosti uhradit ihned daň z příjmů plynoucích z latentních kapitálových zisků vzniklých na německém území, jelikož tito investoři již nebudou z důvodu přeměny jejich účasti podléhat v budoucnu na uvedeném území takové dani.

- 42 Zjištěné nerovné zacházení nelze na rozdíl od toho, co tvrdí Finanzamt Hamburg a německá vláda, vysvětlit rozdílnou objektivní situací. Z hlediska právních předpisů členského státu upravujících zdanění kapitálových zisků vzniklých na jeho území je totiž situace investora, který převádí své podíly v komanditní společnosti, jež má sídlo na tomto území, výměnou za podíly v kapitálové společnosti, která má také sídlo na uvedeném území, a který již tedy nepodléhá zdanění zisků, které pro něj mohou plynout z prodeje těchto podílů, je podobná situaci investora, který provádí stejnou operaci, avšak zůstává osobou povinnou k dani ze svých realizovaných zisků, pokud je o zdanění latentních kapitálových zisků z podílů v komanditní společnosti a vzniklých na území tohoto členského státu před jejich výměnou (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek National Grid Indus, bod 38).
- 43 Z toho vyplývá, že nerovné zacházení, jemuž jsou v rámci právní úpravy dotčené ve věci v původním řízení vystaveni investoři, jejichž podíly v komanditní společnosti jsou přeměněny na podíly v kapitálové společnosti, a kteří již nejsou z tohoto důvodu v Německu osobami povinnými k dani z příjmů dosažených v tomto členském státě, ve srovnání s investory, kteří jsou za stejných okolností nadále osobami povinnými k této dani, představuje zásadní omezení zakázané ustanoveními Smlouvy o FEU upravujícími volný pohyb kapitálu.

K odůvodnění omezení volného pohybu kapitálu

- 44 Z ustálené judikatury vyplývá, že omezení volného pohybu kapitálu lze připustit pouze tehdy, je-li odůvodněno naléhavými důvody obecného zájmu (rozsudky ze dne 13. prosince 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Sb. rozh. s. I-10837, bod 35; ze dne 12. září 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Sb. rozh. s. I-7995, bod 47; ze dne 13. března 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Sb. rozh. s. I-2107, bod 64, jakož i ze dne 18. června 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07, Sb. rozh. s. I-5145, bod 57).
- 45 Podle předkládajícího soudu je cílem právní úpravy dotčené ve věci v původním řízení zajistit vyvážené rozdělení daňové pravomoci mezi členskými státy podle zásady teritoriality. Spolková republika Německo tak podle předkládajícího soudu vykonává svou pravomoc zdaňovat kapitálové zisky vzniklé na jejím území, které by nemohly být z důvodu kombinovaného účinku přeměny aktiv s nimi souvisejících a použití dvoustranné smlouvy o zamezení dvojího zdanění tímto členským státem zdaněny při jejich skutečném dosažení.
- 46 V této souvislosti je třeba připomenout, že ochrana dělby daňové pravomoci mezi členskými státy je legitimním cílem uznaným Soudním dvorem (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Marks & Spencer, bod 45; ze dne 7. září 2006, N, C-470/04, Sb. rozh. s. I-7409, bod 42; ze dne 18. července 2007, Oy AA, C-231/05, Sb. rozh. s. I-6373, bod 51, jakož i ze dne 15. května 2008, Lidl Belgium, C-414/06, Sb. rozh. s. I-3601, bod 31).
- 47 Z ustálené judikatury dále vyplývá, že neexistují-li sjednocující nebo harmonizační opatření v rámci Unie, zachovávají si členské státy i nadále pravomoc vymezit prostřednictvím dohod nebo jednostranně kritéria dělby své daňové pravomoci zejména za účelem odstranění dvojího zdanění (rozsudek ze dne 19. listopadu 2009, Komise v. Itálie, C-540/07, Sb. rozh. s. I-10983, bod 29 a citovaná judikatura, jakož i výše uvedený rozsudek National Grid Indus, bod 45).
- 48 V této souvislosti nemůže přeměna podílů v komanditní společnosti na podíly v kapitálové společnosti znamenat, že by se členský stát, v němž se nachází sídlo těchto společností, musel vzdát svého práva na zdanění kapitálového zisku, který byl vytvořen na jeho území a který spadá do jeho daňové pravomoci před uvedenou přeměnou, z důvodu, že tohoto zisku nebylo skutečně dosaženo.
- 49 Soudní dvůr v souvislosti s přemístěním sídla skutečného vedení společnosti z jednoho členského státu do jiného členského státu rozhodl, že prvně uvedený stát je oprávněn v souladu se zásadou daňové teritoriality spojenou s časovým prvkem, a sice daňovým sídlem osoby povinné k dani na

vnitrostátním území v období, kdy se objevily latentní kapitálové zisky, zdanit uvedené kapitálové zisky v okamžiku jeho přemístění (viz výše citovaný rozsudek N, bod 46). Účelem takového opatření je totiž předcházet situacím, které mohou ohrozit právo členského státu původu uplatňovat svou daňovou pravomoc ve vztahu k činnostem vykonávaným na jeho území, a může tedy být odůvodněno důvody ochrany dělby daňové pravomoci mezi členskými státy (viz výše uvedený rozsudek Marks & Spencer, bod 46; Oy AA, bod 54; ze dne 21. ledna 2010, SGI, C-311/08, Sb. rozh. s. I-487, bod 60, jakož i výše uvedený rozsudek National Grid Indus, bod 46).

- 50 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že společnosti K-GmbH a S-GmbH již neměly po vkladu všech svých podílů ve společnostech DMC KG do společnosti DMC GmbH na německém území stálou provozovnu ve smyslu čl. 4 odst. 3 a čl. 7 odst. 2 DBA 1954. Vzhledem k tomu, že společnosti K-GmbH a S-GmbH již nepodléhaly na základě čl. 7 odst. 1 DBA 1954 v Německu daní ze zisků, které by jim plynuly z budoucího převodu podílů na základním kapitálu společnosti DMC GmbH, jež jim byly poskytnuty výměnou za jejich vklad, byly vložené podíly oceněny v souladu s § 20 odst. 3 a 4 UmwStG 1995 v odhadované hodnotě a kapitálové zisky s nimi související byly zdaněny. Za účelem ochrany daňové pravomoci Spolkové republiky Německo ohledně příjmů vzniklých na území tohoto členského státu proto ukládá právní úprava dotčená ve věci v původním řízení odkrytí latentních kapitálových zisků z podílů v komanditní společnosti v případě, že jsou tyto podíly přeměněny na podíly v kapitálové společnosti.
- 51 V této souvislosti je zaprvé nutno uvést, že okolnost, že právní úprava dotčená ve věci v původním řízení vede ke zdanění nedosažených kapitálových zisků, není sama o sobě způsobilá zpochybnit legitimitu cíle ochrany dělby daňové pravomoci mezi dotýčenými členskými státy.
- 52 Soudní dvůr totiž jednak rozhodl, že členský stát má právo zdanit hospodářskou hodnotu vytvořenou latentním kapitálovým ziskem na jeho území, přestože dotčený kapitálový zisk v něm ještě ve skutečnosti nebyl realizován (výše uvedený rozsudek National Grid Indus, bod 49).
- 53 Dále je třeba poznamenat, že vzhledem k tomu, že jsou členské státy oprávněny zdanit kapitálové zisky, které byly vytvořeny, když se dotčená aktiva nacházela na jejich území, mají za účelem zdanění těchto aktiv pravomoc upravit pro účely tohoto zdanění jinou skutečnost zakládající daňovou povinnost než skutečnou realizaci těchto kapitálových zisků (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. července 2013, Komise v. Dánsko, C-261/11, bod 37).
- 54 Zadruhé z hlediska ochrany dělby daňové pravomoci mezi členskými státy není rozhodující, aby se kapitálové zisky daněné na základě § 20 odst. 3 a 4 UmwStG 1995 vztahovaly po přeměně dotčených podílů k aktivům různé povahy, tedy nejprve k účasti v komanditní společnosti a poté k účasti v kapitálové společnosti. Kapitálové zisky z podílů v komanditní společnosti budou totiž nutné zahrnuté v podílech v kapitálové společnosti poskytnutých výměnou za vklad prvně uvedených podílů.
- 55 Pouhá okolnost, že přeměna podílů v komanditní společnosti na podíly v kapitálové společnosti má za následek, že příjem podléhá daňové pravomoci členského státu, na jehož území byl uvedený příjem vytvořen, postačuje proto k odůvodnění takového ustanovení, jako je ustanovení dotčené ve věci v původním řízení, v části, v níž upravuje stanovení výše daně z tohoto příjmu v okamžiku uvedené přeměny.
- 56 Cíl ochrany dělby daňové pravomoci mezi členskými státy však může odůvodnit takovou právní úpravu, jako je úprava dotčená ve věci v původním řízení, zejména pouze tehdy, když je členskému státu, na jehož území byly příjmy vytvořeny, skutečně bráněno ve výkonu daňové pravomoci ohledně uvedených příjmů.
- 57 V projednávaném případě přitom ze skutkového stavu v původním řízení nezpochybnitelně nevyplývá, že Spolková republika Německo ztrácí skutečně veškeré právo zdanit latentní kapitálové zisky z podílů v osobní společnosti, pokud jsou tyto podíly vyměněny za podíly v kapitálové společnosti. Podle všeho

totiž není vyloučeno, že by uvedené latentní kapitálové zisky plynoucí z podílů vložených do majetku kapitálové společnosti mohly být zohledněny při vyměrování korporační daně, kterou by v Německu byla povinna uhradit nabývající kapitálová společnost, tedy v daném případě společnost DMC GmbH, což musí zjistit vnitrostátní soud.

- 58 S ohledem na tyto skutečnosti je třeba na první otázku odpovědět tak, že článek 63 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že cíl spočívající v ochraně dělby daňové pravomoci mezi členskými státy může odůvodnit právní úpravu členského státu, která ukládá povinnost ocenit aktiva vkládaná z komanditní společnosti do základního kapitálu kapitálové společnosti, která má sídlo na území tohoto členského státu, v jejich odhadované hodnotě, a ukládá daň z latentních kapitálových zisků plynoucích z těchto aktiv vzniklých na tomto území, a to před jejich skutečnou realizací, pokud uvedený členský stát nemá skutečnou možnost vykonat svou daňovou pravomoc ohledně těchto latentních zisků při jejich skutečné realizaci, což musí určit vnitrostátní soud.

Ke druhé otázce

- 59 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda právní úprava dotčená ve věci v původním řízení a omezení, které zahrnuje, nepřekračují meze toho, co je nezbytné pro dosažení cíle chránit dělbu daňové pravomoci mezi členskými státy, a to především z hlediska těch podmínek výběru daně z příjmů, které jsou upraveny v § 20 odst. 6 a § 21 odst. 2 třetí až šesté větě UmwStG 1995.
- 60 Úvodem je třeba připomenout, že je přiměřené, když členský stát za účelem ochrany výkonu své daňové pravomoci vyměří daň z latentních kapitálových zisků, které byly dosaženy na jeho území, v okamžiku, kdy jeho daňová pravomoc týkající se dotčeného investora zaniká, v projednávané věci v okamžiku, kdy uvedený investor přemění podíly, které drží v komanditní společnosti, na podíly v kapitálové společnosti (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek National Grid Indus, bod 52).
- 61 V případě výběru daně z latentních kapitálových zisků Soudní dvůr judikoval, že je třeba ponechat osobě povinné k dani volbu mezi okamžitým zaplacením daně z latentních kapitálových zisků plynoucích z jejích aktiv a odkladem zaplacení uvedené daně spolu s případnými úroky podle použitelné vnitrostátní právní úpravy (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek National Grid Indus, bod 73 a ze dne 6. září 2012, Komise v. Portugalsko, C-38/10, body 31 a 32).
- 62 V této souvislosti je nutno uvést, že vzhledem ke skutečnosti, že riziko nevymahatelnosti daně roste s postupem času, představuje časové rozvržení daně před skutečnou realizací latentních kapitálových zisků do pěti ročních splátek vhodná a přiměřená opatření ke splnění cíle chránit dělbu daňové pravomoci mezi členskými státy.
- 63 V projednávaném případě umožňuje ustanovení § 20 odst. 6 spolu s § 21 odst. 2 třetí až šestou větou UmwStG 1995 daňovému poplatníkovi rozdělit platbu daně ze zisku z převodu obchodních podílů, které drží, do pěti ročních splátek bez povinnosti uhradit úroky.
- 64 Ponecháním volby daňovému poplatníkovi mezi okamžitým výběrem a výběrem rozvrženým do pěti ročních splátek proto právní úprava dotčená ve věci v původním řízení nepřekračuje meze toho, co je nezbytné k dosažení cíle chránit dělbu daňové pravomoci mezi členskými státy.
- 65 Pokud jde konečně o povinnost zřízení bankovních záruk, Soudní dvůr judikoval, že členský stát může zohlednit riziko nevymahatelnosti daně v rámci své vnitrostátní právní úpravy, která se použije v případě odkladu zaplacení daňových dluhů (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek National Grid Indus, bod 74).

- 66 Tyto záruky však mají samy o sobě omezující účinek vzhledem k tomu, že daňového poplatníka zbavují možnosti užívat majetek poskytnutý jako záruku (rozsudek ze dne 11. března 2004, de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, Sb. rozh. s. I-2409, bod 47, a výše uvedený rozsudek N, bod 36).
- 67 Takový požadavek proto nelze stanovit bez předchozího vyhodnocení rizika, že daň nebude vybrána.
- 68 Ve věci v původním řízení musí být toto riziko posouzeno zejména z hlediska skutečnosti, že se latentní kapitálové zisky, které jsou předmětem sporného zdanění, vztahují jen k jedné formě aktiv, tedy obchodním podílům, které jsou drženy pouze dvěma společnostmi, jež mají sídlo v Rakousku, a že tyto obchodní podíly jsou drženy v kapitálové společnosti, jejíž sídlo se nachází na německém území.
- 69 Na druhou otázku je třeba odpovědět v tom smyslu, že právní úprava členského státu, která upravuje okamžité zdanění latentních kapitálových zisků vzniklých na jeho území, nepřekračuje meze toho, co je nezbytné k dosažení cíle spočívajícího v ochraně dělby daňové pravomoci mezi členskými státy, za předpokladu, že zvolí-li si daňový poplatník odklad platby, bude povinnost zřízení bankovní záruky uložena v závislosti na skutečném riziku, že daň nebude vybrána.

K nákladům řízení

- 70 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:

- 1) **Článek 63 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že cíl spočívající v ochraně dělby daňové pravomoci mezi členskými státy může odůvodnit právní úpravu členského státu, která ukládá povinnost ocenit aktiva vkládaná z komanditní společnosti do základního kapitálu kapitálové společnosti, která má sídlo na území tohoto členského státu, v jejich odhadované hodnotě, a ukládá daň z latentních kapitálových zisků plynoucích z těchto aktiv vzniklých na tomto území, a to před jejich skutečnou realizací, pokud uvedený členský stát nemá skutečnou možnost vykonat svou daňovou pravomoc ohledně těchto latentních zisků při jejich skutečné realizaci, což musí určit vnitrostátní soud.**
- 2) **Právní úprava členského státu, která upravuje okamžité zdanění latentních kapitálových zisků vzniklých na jeho území, nepřekračuje meze toho, co je nezbytné pro dosažení cíle spočívajícího v ochraně dělby daňové pravomoci mezi členskými státy, za předpokladu, že rozhodne-li se daňový poplatník pro odklad platby, bude povinnost zřízení bankovní záruky uložena v závislosti na skutečném riziku, že daň nebude vybrána.**

Podpisy.