

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

18. prosince 2007*

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. Schiemann, P. Kūris a C. Toader, soudci,

* Jednací jazyk: němčina.

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 zmocněnci,
- za řeckou vládu K. Georgiadisem, jakož i O. Patsopoulou a I. Pouli, jako zmocněnci,
- za Komisi Evropských společenství R. Lyalem a G. Wilmsem, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc 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), řadil 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 daně 2001/2002 (Steuersenkungsgesetz 2001/2002) ze dne 23. října 2000 (BGBl. 2000 I, s. 1433, dále jen „EStG v novém znění“) patřil 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 převodů uskutečněných během roku 2001 proto podléhají zdanění pouze tehdy, měl-li převodce podíl ve výši nejméně 10%.

Spor v původním řízení a předběžná otázka

- 6 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že P. Grønfeldt se jako akcionář podílel na základním kapitálu dvou společností podle dánského práva, a sice 2,1% podílem na společnosti Navision Software A/S a 2,5% podílem na společnosti WISEhouse Denmark A/S.

- 7 V roce 2001 velkou část těchto podílů prodal. Přitom dosáhl zisku z převodu podílů na společnosti Navision Software A/S a mírnou ztrátu z podílů na společnosti WISEhouse Denmark A/S.
- 8 Ve výměru daně z příjmů ze dne 10. dubna 2003 Finanzamt po vzájemném započtení zisku a ztráty vyplývající z uvedených převodů konstatoval podle § 17 nového znění EStG zisk z prodeje ve výši 2 021 287 DM. Správní odvolání následně podané manžely Grønfeldtovými proti tomuto zdanění bylo zamítnuto.
- 9 Manželé Grønfeldtovi tedy napadli uvedené zdanění u předkládajícího soudu.
- 10 Podle nich zdanění zisku dosaženého při převodu podílu na zahraniční kapitálové společnosti, jestliže podíl na základním kapitálu této společnosti dosáhne nejméně 1%, a zdanění zisku dosaženého při převodu podílu na německé kapitálové společnosti, jestliže podíl na základním kapitálu dosáhne 10%, představuje rozdílné zacházení, které je v rozporu zejména se zásadou volného pohybu kapitálu zakotvenou v článku 56 ES.
- 11 Předkládající soud sdílí pochybnosti vyjádřené Bundesfinanzhof v usnesení VIII B 107/04 ze dne 14. února 2006 ohledně slučitelnosti § 17 EStG v novém znění se zásadou volného pohybu kapitálu.

- 12 Vzhledem k tomu, že měl Finanzgericht Hamburg za to, že rozhodnutí sporu, který mu byl předložen, vyžaduje výklad práva Společenství, rozhodl se přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Je s článkem 56 ES týkajícím se volného pohybu kapitálu slučitelná skutečnost, že zisk z převodu podílů na zahraniční kapitálové společnosti v roce 2001 podléhal zdanění již tehdy, pokud podíl převodce na kapitálu společnosti činil v průběhu předchozích pěti let přímo nebo nepřímo nejméně 1%, zatímco zisk z převodu podílů na (německé) kapitálové společnosti podléhající neomezené povinnosti k dani z příjmů právnických osob, dosažený za stejných podmínek v roce 2001, podléhal zdanění teprve při podstatné účasti ve výši nejméně 10%?“

K předběžné otázce

- 13 Jak vyplývá z předkládacího rozhodnutí, v roce 2001 podléhaly zisky z převodu podílů na zahraničních kapitálových společnostech dani tehdy, jestliže podíl na kapitálu společnosti dosáhl výše 1%. Naopak ve stejném roce a za jinak stejných podmínek podléhaly zisky z převodu podílů na kapitálových společnostech dani podle vnitrostátního práva pouze tehdy, jestliže tento podíl dosáhl výše 10%.
- 14 Takovéto rozdílné zacházení podle místa investování kapitálu má přitom ten účinek, že odrazuje akcionáře od investování jeho kapitálu do společnosti usazené v jiném státě, a má rovněž omezující účinek vzhledem ke společnostem usazeným v jiných

státech v rozsahu, v němž vytváří pro tyto společnosti překážku pro získávání kapitálu v Německu (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 daně 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 daně z příjmů německých právnických osob nahrazena metoda odpočtu v plném rozsahu metodou snížení příjmů o 50%.

- 18 Pokud jde o metodu odpočtu 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 daně. 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 zisků.
- 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 daně 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 daně 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 zisků kapitálové společnosti možné – na rozdíl od případu metody odpočtu v plném rozsahu, ve kterém k úplnému zdanění došlo již na úrovni společnosti – pouze kombinací zdanění zisků 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 účasti 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 daně, 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 odpočtu v plném rozsahu nadále použitelná, pokud příjmy z dividend pocházely z řádného rozdělení zisku společnosti-rezidenta za rok 2000. Naopak pro příjemce zahraničních dividend začala být metoda snížení příjmů o 50% používána bez přechodného období, protože tito příjemci nemohli podle dříve platného práva využívat metody odpočtu v plném rozsahu.
- 23 Pokud jde o otázku, zda se takové rozdílné zacházení, o jaké se jedná v původním 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 akcionáři obou kategorií společností, pokud jde o uplatnění práhu pro zdanění v takovém kontextu, o jaký se jedná ve věci v původním řízení, nacházejí v objektivně srovnatelné situaci.

- 25 Je tedy třeba zkoumat, zda takové rozdílné zacházení, o jaké se jedná ve věci v původním řízení, je odůvodněno naléhavým důvodem obecného zájmu.
- 26 Pokud jde zaprvé 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 původním řízení, patrně není odůvodněno 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 Krom 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 odpočtu 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 podíl 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 okolností, 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 nevyplývá, že rozhodnutí použít v roce 2001 jako kritérium pro stanovení prahu zdanění zisků dosažených akcionářem 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 původním řízení, není možné nahlížet tak, že je odůvodněno nutností zajistit soudržnost daňového režimu.
- 32 Pokud jde zadruhé o argument, že členský stát, jehož cílem je v dlouhodobé perspektivě nastolit slučitelnost úpravy daně 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 původním řízení, zejména svobodou volného pohybu kapitálu.

33 Ikdyž přechodný režim jako ten, který je dotčen v původním 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 odůvodnit takové rozdílné zacházení, o jaké se jedná ve věci v původním 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 původním řízení, není odůvodněno 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 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 průběhu 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 účasti ve výši nejméně 10%.

K nákladům řízení

- 36 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 (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 průběhu 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 účasti ve výši nejméně 10%.

Podpisy.