

Vec C-182/08

Glaxo Wellcome GmbH & Co. KG

proti

Finanzamt München II

(návrh na začatie prejudiciálneho konania
podaný Bundesfinanzhof)

„Sloboda usadiť sa a voľný pohyb kapitálu — Daň z príjmov právnických osôb —
Nadobudnutie obchodných podielov kapitálovej spoločnosti — Podmienky
prihliadnutia na znehodnotenie obchodných podielov z dôvodu rozdelenia dividend
pri určení vymeriavacieho základu nadobúdateľa“

Návrhy prednesené 9. júla 2009 — generálny advokát Y. Bot I - 8596

Rozsudok Súdneho dvora (prvá komora) zo 17. septembra 2009 I - 8632

Abstrakt rozsudku

1. *Voľný pohyb kapitálu — Ustanovenia Zmluvy — Pôsobnosť*

[Zmluva ES, články 52 a 73b (teraz články 43 ES a 56 ES)]

2. *Voľný pohyb kapitálu — Obmedzenia — Daňová právna úprava — Daň z príjmov
právnických osôb*

[Zmluva ES, článok 73b (teraz článok 56 ES)]

1. Právna úprava členského štátu, podľa ktorej zníženie hodnoty obchodných podielov z dôvodu rozdelenia dividend nemá vplyv na daňový základ zdaniteľnej osoby rezidenta, ak táto osoba nadobudla podiely v kapitálovej spoločnosti rezidentovi od vlastníka podielov nerezidenta, zatiaľ čo v prípade nadobudnutia týchto podielov od vlastníka podielov rezidenta takéto znehodnotenie znižuje vymeriavací základ nadobúdateľa, musí byť preskúmaná výlučne z hľadiska voľného pohybu kapitálu. Vzhľadom na to, že predmetom právnej úpravy dotknutej veci je zabrániť vlastníkom podielov nerezidentom využiť neoprávnené daňové zvýhodnenie vytvorené priamo prevodmi podielov, ktoré najmä môžu byť vykonané iba s cieľom, ktorým je využitie daňového zvýhodnenia, a nie s cieľom výkonu slobody pohybu alebo v dôsledku výkonu tejto slobody, treba uviesť, že aspekt tejto právnej úpravy týkajúci sa voľného pohybu kapitálu prevažuje nad tým, ktorý je spojený so slobodou usadiť sa. V dôsledku toho za predpokladu, že táto právna úprava má obmedzujúce účinky na slobodu usadiť sa, tieto účinky by boli nevyhnutne dôsledkom prípadnej prekážky voľného pohybu kapitálu, a preto neodôvodňujú skúmanie uvedenej právnej úpravy vzhľadom na článok 52 Zmluvy ES.

(pozri body 50 — 52)

2. Článok 73b Zmluvy ES (teraz článok 56 ES) má byť vykladaný v tom zmysle, že nebráni

právnej úprave členského štátu, podľa ktorej znehodnotenie obchodných podielov z dôvodu rozdelenia dividend nemá vplyv na základ dane zdaniteľnej osoby rezidenta, ak táto osoba nadobudla svoje podiely v kapitálovej spoločnosti rezidentovi od vlastníka podielov nerezidenta, zatiaľ čo v prípade nadobudnutia podielov od vlastníka podielov rezidenta takéto znehodnotenie znižuje vymeriavací základ nadobúdateľa. Toto zistenie sa uplatňuje v prípadoch, keď takéto právna úprava neprekračuje to, čo je nevyhnutné na zachovanie vyrovnaného rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi, ako aj na predchádzanie čisto fiktívnym operáciám bez hospodárskej reality a vytvoreným iba s cieľom neoprávneného využitia daňového zvýhodnenia. Je úlohou vnútroštátneho súdu preskúmať, či sa táto právna úprava obmedzuje na to, čo je nevyhnutné na dosiahnutie týchto cieľov.

Skutočnosť, že zdaniteľnej osobe rezidentovi je priznaná možnosť odpočítať zo svojich zdaniteľných príjmov straty vzťahujúce sa na vyššie uvedený čiastočný odpis výlučne v prípade nadobudnutia podielov od vlastníka podielov rezidenta, má totiž určite za následok, že podiely držané nerezidentmi sú menej príťažlivé, a v dôsledku toho môže odradiť túto zdaniteľnú osobu rezidenta od ich nadobudnutia. Takýto rozdiel v zaobchádzaní môže tiež odradiť investorov nerezidentov od nadobudnutia podielov v spoločnosti rezidentovi a vytvoriť tak tejto

spoločnosti prekážku zhromažďovania kapitálu z iných členských štátov, a preto táto právna úprava predstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu vo všeobecnosti zakázané článkom 73b Zmluvy.

Uvedený rozdiel v zaobchádzaní neodráža objektívny rozdiel situácií vlastníkov podielov rezidentov, pretože pokiaľ ide o straty, ktoré vyplývajú z čiastočného odpisu obchodných podielov vlastnených v spoločnosti rezidentovi, títo vlastníci podielov sa nachádzajú v porovnateľnej situácii, či už ide o podiely nadobudnuté od rezidenta, alebo o podiely nadobudnuté od nerezidenta. Rozdelenie ziskov totiž znižuje hodnotu obchodného podielu bez ohľadu na to, či bol tento podiel predtým nadobudnutý od rezidenta, alebo od nerezidenta, a v oboch prípadoch toto zníženie hodnoty znáša vlastník podielov rezident.

Okrem toho, pokiaľ neexistuje priamy vzťah medzi dotknutou daňovou výhodou a kompenzáciou tejto výhody vo forme stanoveného daňového odvodu, právna úprava v tejto veci nemôže byť odôvodnená nevyhnutnosťou zachovať súdržnosť daňového systému celkového započítania. V tomto ohľade nevýhody vyplývajúce z uvedenej právnej úpravy priamo znáša vlastníci podielov rezident, ktorý nadobudol tieto podiely od nerezidenta. Pre tohto vlastníka podielov rezidenta nemožnosť odpočítať zo svojich zdaniteľných ziskov straty vzťahujúce sa na čiastočný odpis podielov držaných v spoločnosti rezidentovi, ak zníženie

hodnoty podielov vyplýva z rozdelenia zisku, nie je kompenzované nijakým daňovým zvýhodnením.

Táto právna úprava však môže byť odôvodnená nevyhnutnosťou zachovať vyrovnané rozdelenie daňovej právomoci medzi členskými štátmi, pretože iné operácie ako rozdeľovanie dividend umožňujúce vlastníkovi podielov nerezidentovi využiť rovnaký výsledok z hospodárskeho hľadiska, ako keby sa mu priznala výhoda daňového úveru na daň z príjmov právnických osôb zaplatenú spoločnosťou, ktorej podiely vlastní, môžu takisto ohroziť možnosť štátu sídla uvedenej spoločnosti vykonávať jeho právo zdaniť príjem vytvorený hospodárskou činnosťou uskutočňovanou na jeho území. Obmedzením práva nového vlastníka podielov odpočítať zo svojich zdaniteľných ziskov spôsobené znehodnotením dotknutých obchodných podielov v rozsahu, v akom tieto neprekračujú blokovanú sumu zodpovedajúcu rozdielu medzi kúpnu cenou zaplatenou vlastníkom podielov rezidentom a nominálnou hodnotou podielov, táto vnútroštátna právna úprava môže predchádzať činnostiam, ktoré majú za cieľ iba umožniť vlastníkovi podielov nerezidentovi využiť daňový úver na základe dane z príjmov právnických osôb zaplatenej spoločnosťou rezidentom. Okrem toho zvýšenie zdaniteľného základu nového vlastníka podielov rezidenta vyplývajúce z tohto obmedzenia má za cieľ vyhnúť sa tomu, aby príjmy normálne zdaniteľné v danom členskom štáte boli prevedené ako časť príjmu dosiahnutého pôvodným vlastníkom podielov nerezidentom zodpovedajúca neoprávnenému daňovému úveru bez zdanenia v tomto členskom štáte. Takáto právna úprava je

v dôsledku toho spôsobilá zasiahnuť cieľ zachovania vyrovnaného rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi a predchádzania čisto fiktívnym operáciám bez hospodárskej reality, ktorých jediným cieľom je získanie daňového zvýhodnenia.

Treba však preskúmať, či táto právna úprava nejde nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie takto sledovaných cieľov. V tomto ohľade je úlohou vnútroštátneho súdu preskúmať, či v rozsahu, v akom sa výpočet blokovanej sumy zakladá na nákladoch nadobudnutia dotknutých podielov, dôsledky uvedenej právnej úpravy neprekračujú tie, ktoré sú nevyhnutné na zabezpečenie toho, aby suma rovnajúca sa daňovému úveru nebola neoprávnene priznaná vlastníkovi podielov nerezidentovi. Nemožno totiž vylúčiť, že obchodné podiely budú prevedené vo vyššej hodnote, ako je ich nominálna hodnota, z iných dôvodov ako ten, že ide o dosiahnutie toho, aby vlastníci podielov mohli využiť daňový úver na základe dane z príjmov právnických osôb zaplatenej spoločnosťou rezidentom, alebo v každom prípade, že nerozdelené zisky, ako aj možnosť využiť daňový úver vzťahujúci sa na tieto podiely predstavujú iba časť ich kúpnej ceny. Okrem toho, prihladenie na blokovanú sumu a zvýšenie zdaniteľného základu vlastníka podielov rezidenta vytvárajú následky, aj pokiaľ ide o ďalšie zdanenia, ktorým tento vlastníci podielov môže podliehať, a najmä pokiaľ ide o výpočet podnikateľskej dane,

ktorú má zaplatiť, pričom tieto následky prekračujú to, čo je nevyhnutné na dosiahnutie cieľov sledovaných právnou úpravou.

Je tiež úlohou vnútroštátneho súdu preskúmať, či uplatnenie obmedzenia prihladenia na znehodnotenie obchodných podielov z dôvodu rozdelenia dividend od roku nadobudnutia týchto obchodných podielov a v priebehu deviatich nasledujúcich rokov, ktoré stanovuje táto právna úprava, neprekračuje to, čo je nevyhnutné na dosiahnutie cieľov sledovaných touto právnou úpravou. Napokon na to, aby opatrenie sledujúce cieľ predchádzania čisto fiktívnym operáciám bez hospodárskej reality a vytvoreným iba s cieľom neoprávneného využitia daňového zvýhodnenia bolo v súlade so zásadou proporcionality, malo by umožniť vnútroštátnemu súdu, aby zneužívajúce alebo podvodné konanie dotknutých osôb preskúmal v každom konkrétnom prípade, s prihladením na osobitosti každej veci a na základe objektívnych skutočností.

Vzhľadom na to, že právna úprava neumožňuje obmedziť jej uplatnenie na čisto fiktívne operácie určené na základe

objektívnych skutočností, ale vzťahuje sa na všetky prípady, v ktorých zdaniteľná osoba rezident nadobudla podiely v spoločnosti rezidentovi od vlastníka podielov nerezidenta za cenu, ktorá bez ohľadu na akýkoľvek dôvod prekračuje nominálnu hodnotu týchto podielov, účinky takejto právnej úpravy prekračujú to, čo je nevyhnutné na dosiahnutie cieľa predchádzať čisto fiktívnym operáciám bez hospodárskej reality a vytvoreným iba s cieľom

neoprávneného využitia daňového zvýhodnenia.

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