



Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

z 23. januára 2014*

„Dane — Daň z príjmov právnických osôb — Prevod podielov z osobnej spoločnosti do kapitálovej spoločnosti — Účtovná hodnota — Odhadovaná hodnota — Dohoda o zamedzení dvojitého zdanenia — Okamžité zdanenie latentných kapitálových ziskov — Rozdielne zaobchádzanie — Obmedzenie voľného pohybu kapitálu — Zachovanie rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi — Proporcionalita“

Vo veci C-164/12,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Finanzgericht Hamburg (Nemecko) z 26. januára 2012 a doručený Súdnemu dvoru 3. apríla 2012, ktorý súvisí s konaním:

DMC Beteiligungsgesellschaft mbH

proti

Finanzamt Hamburg-Mitte,

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predseda prvej komory A. Tizzano, sudcovia A. Borg Barthet, E. Levits (spravodajca), M. Berger a S. Rodin,

generálny advokát: N. Wahl,

tajomník: K. Malacek, referent,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 19. septembra 2013,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- DMC Beteiligungsgesellschaft mbH, v zastúpení: O.-F. Graf Kerssenbrock a H. Bley, Rechtsanwälte,
- Finanzamt Hamburg-Mitte, v zastúpení: M. Grote, splnomocnená zástupkyňa,
- nemecká vláda, v zastúpení: T. Henze, A. Wiedmann a J. Möller, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: W. Mölls a W. Roels, splnomocnení zástupcovia,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

* Jazyk konania: nemčina.

vyhlásil tento

Rozsudok

- 1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 49 ZFEÚ.
- 2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou zriadenou podľa rakúskeho práva DMC Beteiligungsgesellschaft mbH so sídlom vo Viedni (Rakúsko), jej právnou nástupkyňou spoločnosťou Schillhuber Beteiligungsgesellschaft mbH (ďalej len „S-GmbH“) a spoločnosťou Klausnitzer Ges.mbH (ďalej len „K-GmbH“) na jednej strane a Finanzamt Hamburg-Mitte (Daňový úrad Hamburg-Mitte, ďalej len „Finanzamt“) na druhej strane, ktorého predmetom je určenie zisku dosiahnutého prevodom v rámci stanovenia výšky dane zo zisku nemeckej komanditnej spoločnosti za daňový rok 2000.

Právny rámec

Nemecké právo

- 3 § 6 ods. 1 bod 1 tretia veta zákona o dani z príjmov (Einkommensteuergesetz) definuje pojem odhadovaná hodnota majetku ako sumu, ktorú by za tento majetok zaplatil nadobúdateľ celého podniku v rámci celkovej hodnoty uvedeného podniku. Odhadovaná hodnota sa musí líšiť od účtovnej hodnoty, ktorá vyjadruje hodnotu majetku, tak ako je uvedená v účtovnej súvahe podniku, zníženú najmä o amortizácie. Účtovná hodnota nie je nikdy vyššia ako odhadovaná hodnota.
 - 4 § 20 zákona o daniach v prípade reštrukturalizácií podnikov (Umwandlungssteuergesetz) z 11. októbra 1995 (BGBl. 1995 I, s. 1250) v znení uplatniteľnom na skutkové okolnosti vo veci samej (ďalej len „UmwStG 1995“) znel takto:
 - „1. Ak sa uskutočňuje vklad podniku, časti podniku alebo podielu spoločného podniku do kapitálovej spoločnosti, ktorá bez obmedzení podlieha dani z príjmov právnických osôb [§ 1 ods. 1 bod 1 zákona o dani z príjmov právnických osôb (Körperschaftsteuergesetz)], a ak vkladateľ za to výmenou získava nové obchodné podiely v spoločnosti (nepeňažný vklad), vložený majetok spoločnosti a nové obchodné podiely sa oceňujú v súlade s nasledujúcimi odsekmi...
 2. Kapitálová spoločnosť môže oceniť vložený majetok spoločnosti jeho účtovnou hodnotou alebo vyššou hodnotou...
 3. Kapitálová spoločnosť musí oceniť vložený majetok spoločnosti jeho odhadovanou hodnotou, ak v okamihu nepeňažného vkladu nemá Spolková republika Nemecko právo zdaní zisk vyplývajúci z prevodu obchodných podielov spoločnosti, ktoré boli prevedené na vkladateľa.
 4. Hodnota, ktorou ocení kapitálová spoločnosť vložený majetok, sa vo vzťahu k vkladateľovi považuje za cenu prevodu a náklady súvisiace s prevodom podielov spoločnosti.
- ...
6. V prípadoch uvedených v odseku 3 sa na odklad platby splatnej dane zo zisku alebo dane z príjmov právnických osôb analogicky použije § 21 ods. 2 tretia až šiesta veta.“

5 § 21 ods. 2 tretia až šiesta veta UmwStG 1995 stanovoval:

„V prípadoch uvedených v prvej vete bodoch 1, 2 a 4 môže byť platba dane zo zisku alebo dane z príjmov právnických osôb, splatnej v súvislosti so ziskom z prevodu, rozložená na splátky počas niekoľkých rokov vo výške najmenej jednej pätiny ročne, pokiaľ je zabezpečená úhrada týchto splátok. V prípade odkladu platby nie sú vyberané žiadne úroky. Akýkoľvek prevod podielov počas obdobia odkladu platby vedie k okamžitému ukončeniu odkladu. Piata veta sa uplatní analogicky, ak sa počas obdobia odkladu kapitálová spoločnosť, ktorej podiely sú vlastnené, zruší a zlikviduje, alebo ak kapitál tejto spoločnosti sa zníži a je vrátený vlastníkom, alebo ak je spoločnosť predmetom transformácie v zmysle druhej až štvrtej časti zákona.“

Dohoda o zamedzení dvojitého zdanenia

6 Článok 1 ods. 2 a 3 Dohody medzi Spolkovou republikou Nemecko a Rakúskou republikou o zamedzení dvojitého zdanenia v oblasti daní z príjmov a z majetku, ako aj v oblasti živnostenskej dane a dane z pozemkov zo 4. októbra 1954 (BGBl. 1955 II, s. 750, ďalej len „DBA 1954“), znel takto:

„2. Fyzická osoba má domicil v zmysle tejto dohody v tom zmluvnom štáte, v ktorom obýva bytovú jednotku za podmienok, na základe ktorých možno usudzovať, že si túto jednotku ponechá a bude ju užívať. Pokiaľ nemá domicil v žiadnom zo zmluvných členských štátov, potom sa za domicil považuje miesto jej zvyčajného pobytu.“

3. V prípade právnickej osoby sa za domicil na účely tejto dohody považuje miesto, kde sú riadené jej činnosti. Ak sa toto miesto nenachádza v žiadnom zo zmluvných členských štátov, potom je ním miesto, kde sa nachádza jej sídlo.“

7 Článok 4 DBA 1954 stanovoval:

„1. Ak osoba, ktorá má domicil v jednom zo zmluvných štátov, dosahuje ako podnikateľ alebo spolupodnikateľ v podniku priemyselnej alebo obchodnej povahy príjmy z podnikateľskej činnosti siahajúcej na územie druhého zmluvného štátu, tento druhý štát má právo zdaňovať tieto príjmy len v rozsahu, v akom sú pripísateľné prevádzkarni podniku nachádzajúcej sa na jeho území.“

2. Prevádzkarni musia byť na tieto účely pripisované príjmy, ktoré by dosiahla ako samostatný podnik rovnakou alebo podobnou činnosťou za rovnakých alebo podobných podmienok, pričom by konala úplne nezávisle od podniku, ktorého je stálou prevádzkarňou.“

3. V rámci tejto dohody prevádzkareň predstavuje akúkoľvek stálu zložku obchodného alebo priemyselného podniku, ktorá úplne alebo sčasti vykonáva činnosť tohto podniku.“

4. Prvý odsek sa uplatní na príjmy získané priamym riadením a prevádzkovaním obchodného alebo priemyselného podniku, na príjmy získané prenajímaním, sprístupnením alebo akoukoľvek inou formou užívania tohto podniku a na príjmy podchádzajúce z predaja celého podniku, podielu na tomto podniku, časti podniku alebo v ňom používaného predmetu.“

8 Článok 7 DBA 1954 stanovoval:

„1. Ak osoba, ktorá má domicil v jednom zo zmluvných štátov, dosahuje príjmy z prevodu významného podielu v kapitálovej spoločnosti, ktorej miesto vedenia sa nachádza v druhom štáte, tento štát sídla má právomoc zdaňovať uvedené príjmy.“

2. Prvý odsek sa neuplatní, ak osoba, ktorá má domicil v jednom zo zmluvných štátov, má prevádzkareň v druhom členskom štáte, prostredníctvom ktorej dosahuje príjmy. V takomto prípade má druhý štát právomoc zdaníť uvedené príjmy (článok 4).“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

- 9 Spoločnosť DMC Design for Media and Communication GmbH & Co. KG (ďalej len „DMC KG“) bola do 28. augusta 2001 komanditnou spoločnosťou so sídlom v Hamburgu (Nemecko). Komanditistami tejto osobnej spoločnosti boli v tom čase spoločnosti K-GmbH a S-GmbH, predtým Hubert Schillhuber (ďalej len „HS“). Jej komplementárom bola spoločnosť zriadená podľa nemeckého práva DMC Design for Media and Communication GmbH (ďalej len „DMC GmbH“). Podiely tejto kapitálovej spoločnosti vlastnili až do 28. novembra 2000 spoločnosti K-GmbH a HS, a to každá po polovici vo výške 50 000 nemeckých mariek (DEM).
- 10 Dňa 28. novembra 2000 HS vložila obchodné podiely, ktoré vlastnila v spoločnostiach DMC GmbH a DMC KG, do spoločnosti S-GmbH.
- 11 Notárskou zápisnicou z 28. augusta 2001 bolo základné imanie spoločnosti DMC GmbH zvýšené o 100 000 DEM, čím dosiahlo hodnotu 200 000 DEM.
- 12 K tomuto zvýšeniu došlo prostredníctvom nepeňažného vkladu obchodných podielov, ktoré vlastnili K-GmbH a S-GmbH v spoločnosti DMC KG. Ako protihodnotu za prevod týchto podielov K-GmbH a S-GmbH získali obchodné podiely v nadobúdajúcej spoločnosti DMC GmbH. Účtovná hodnota podielov každej z týchto vkladajúcich spoločností bola stanovená na 50 000 DEM. Prevod obchodných podielov na DMC GmbH sa uskutočnil so spätnou účinnosťou k 1. januáru 2001, teda po 31. decembri 2000, dátume prevodu z hľadiska daňových účinkov.
- 13 Po prevode všetkých obchodných podielov v komanditnej spoločnosti DMC KG na spoločnosť DMC GmbH bola komanditná spoločnosť zrušená. Majetok vložený spoločnosťami K-GmbH a S-GmbH bol v súvahe preberajúcej spoločnosti DMC GmbH ocenený účtovnou hodnotou.
- 14 Finanzamt v rámci daňovej kontroly stanovil zdaniteľný základ DMC KG v daňovom roku 2000.
- 15 Finanzamt po zistení, že komanditisti spoločnosti DMC KG, ktorí ako spoločníci podliehajú dani zo zisku, už nemajú po zrušení DMC KG sídlo na nemeckom území, dospel k záveru, že podľa článku 7 DBA 1954 Spolková republika Nemecko už nemala právomoc zdaníť zisk, ktorý K-GmbH a S-GmbH dosiahli pri prevode obchodných podielov v DMC GmbH poskytnutých výmenou za vklad obchodných podielov, ktoré tieto spoločnosti vlastnili v DMC KG.
- 16 Finanzamt teda v súlade s § 20 ods. 3 UmwStG 1995 stanovil hodnotu podielov vložených spoločnosťami K-GmbH a S-GmbH do DMC GmbH na základe ich odhadovanej hodnoty a nie na základe ich účtovnej hodnoty, čím zdanil latentné kapitálové zisky súvisiace s obchodnými podielmi v DMC KG.
- 17 Z toho vyplynul zisk z prevodu vo výške 194 172,70 DEM, pokiaľ ide o vklad K-GmbH, a vo výške 9 051,77 DEM, pokiaľ ide o vklad S-GmbH. Tieto zisky z prevodu boli zdanené daňou z príjmov právnických osôb za rok 2000.
- 18 Žalobkyňa vo veci samej ako právna nástupníčka spoločností K-GmbH a S-GmbH podala proti doručenému daňovému výmeru za rok 2000 žalobu na vnútroštátny súd, v ktorej sa odvolávala na nezlučiteľnosť ustanovenia § 20 ods. 3 UmwStG 1995 s právom Únie.

- 19 Vnútroštátny súd uvádza, že Finanzamt v prejednávanej veci správne uplatnil vnútroštátne právo. DMC GmbH bola teda povinná stanoviť hodnotu majetku vloženého spoločnosťami K-GmbH a S-GmbH na základe jeho odhadovanej hodnoty. V súlade s DBA 1954 práve Rakúska republika ako štát, v ktorom majú sídlo spoločnosti uskutočňujúce vklad, disponuje právomocou zdaníť zisk z prevodu obchodných podielov prevedených na K-GmbH a S-GmbH výmenou za podiely vlastnené v DMC KG.
- 20 Ten istý súd však vyjadruje svoje pochybnosti v tom smere, či je s právom Únie zlučiteľný mechanizmus upravený v § 20 ods. 3 UmwStG 1995, ktorý vedie k okamžitému zdaneniu latentných kapitálových ziskov dosiahnutých na území Nemecka, ak vlastník majetku už v Nemecku nepodlieha dani zo zisku, ktorý by dosiahol z neskoršieho prevodu tohto majetku. Takéto nerovnaké zaobchádzanie na jednej strane môže odrádzať spoločnosti usadené v Rakúsku od účasti v spoločnostiach usadených v Nemecku. Na druhej strane takéto obmedzenie nemožno odôvodniť cieľom vyváženého rozdelenia daňovej právomoci medzi dotknutými členskými štátmi, keďže Spolková republika Nemecko nikdy nemala daňovú právomoc vo vzťahu k obchodným podielom vlastneným v DMC GmbH spoločnosťami K-GmbH a S-GmbH.
- 21 Za týchto podmienok Finanzgericht Hamburg rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru nasledujúce prejudiciálne otázky:
- „1. Je s článkom 43 ES ([teraz] článkom 49 ZFEÚ) zlučiteľná vnútroštátna právna úprava, ktorá v prípade prevodu podielov spoločníka do kapitálovej spoločnosti stanovuje, že vložené majetkové aktíva sa musia povinne uviesť s čiastočnou hodnotou (v dôsledku čoho odhalením skrytých rezerv vznikne prevádzajúcemu kapitálový zisk), ak je v súvislosti s kapitálovým ziskom z prevodu nových podielov v spoločnosti, ktoré boli poskytnuté prevádzajúcemu na účely prevodu, v čase vecného vkladu vylúčená daňová právomoc Spolkovej republiky Nemecko?
2. V prípade zápornej odpovede na prvú otázku: je vnútroštátna právna úprava zlučiteľná s článkom 43 ES..., ak sa prevádzajúcemu poskytne právo požiadať o bezúročný odklad platby dane, ktorá vznikla v dôsledku odhalenia skrytých rezerv, v tom zmysle, že daň z kapitálového zisku sa môže zaplatiť v ročných splátkach vo výške najmenej jednej pätiny, pokiaľ je zabezpečená úhrada splátok?“

O prejudiciálnych otázkach

O prípustnosti otázok

- 22 Na úvod Finanzamt vo svojich písomných pripomienkach spochybňuje prípustnosť položených otázok.
- 23 Finanzamt v tejto súvislosti uvádza, že podľa nemeckého procesného práva je žaloba podaná na vnútroštátny súd neprípustná, v dôsledku čoho majú položené otázky hypotetickú povahu.
- 24 V tomto smere treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry pri otázkach týkajúcich sa výkladu práva Únie položených vnútroštátnym súdom v právnom a skutkovom rámci, ktorý tento súd vymedzí na vlastnú zodpovednosť a ktorého správnosť Súdnemu dvoru neprináleží preverovať, platí prezumpcia relevantnosti. Súdny dvor môže odmietnuť rozhodnúť o návrhu na začatie prejudiciálneho konania vnútroštátneho súdu len vtedy, ak je zjavné, že požadovaný výklad práva Únie nemá žiadnu súvislosť s realitou alebo predmetom sporu vo veci samej, ak ide o hypotetický problém alebo ak Súdny dvor nedisponuje informáciami o skutkových a právnych okolnostiach potrebnými na užitočnú odpoveď na otázky, ktoré mu boli položené (rozsudok z 8. septembra 2011, *Paint Graphos a i.*, C-78/08 až C-80/08, Zb. s. I-7611, bod 31 a citovaná judikatúra).

- 25 Pokiaľ ide o predmetné prejudiciálne konanie, napriek tomu, čo tvrdí Finanzamt, sa otázka položená vo veci samej nezdá hypotetická z dôvodu údajnej neprípustnosti žaloby vo veci samej. Finanzgericht Hamburg totiž vo svojom návrhu na začatie prejudiciálneho konania osobitne pripomenul, že ak bude § 20 ods. 3 a 4 UmwStG nezlučiteľný s právom Únie, potom bude uvedená žaloba automaticky prípustná.
- 26 Z vyššie uvedeného vyplýva, že prejudiciálne otázky sú prípustné.

O prvej otázke

- 27 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa článok 49 ZFEÚ má vykladať v tom zmysle, že bráni právnej úprave členského štátu, ktorá vyžaduje oceňovať majetok vložený osobnou spoločnosťou do základného imania kapitálovej spoločnosti so sídlom na území tohto členského štátu odhadovanou hodnotou tohto majetku, pričom zdaňuje latentné kapitálové zisky súvisiace s týmto majetkom a dosiahnuté na jeho území, a to pred ich dosiahnutím, ak uvedený členský štát nemôže vykonať svoju daňovú právomoc vo vzťahu k týmto latentným kapitálovým ziskom pri ich skutočnom dosiahnutí.

O dotknutej slobode vo veci samej

- 28 Kým všetci ostatní účastníci konania, ktorí predložili pripomienky Súdnemu dvoru, a rovnako aj vnútroštátny súd sa zhodujú v tom, že skutkové okolnosti vo veci samej sa môžu týkať slobody usadiť sa, Európska komisia sa domnieva, že § 20 ods. 3 a 4 UmwStG 1995 spadá do oblasti voľného pohybu kapitálu.
- 29 Pokiaľ ide o otázku, či vnútroštátna právna úprava spadá do oblasti niektorej zo slobôd pohybu, z ustálenej judikatúry vyplýva, že treba zohľadniť predmet danej právnej úpravy (pozri rozsudky z 24. mája 2007, Holböck, C-157/05, Zb. s. I-4051, bod 22, a zo 17. septembra 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, Zb. s. I-8591, bod 36).
- 30 Z judikatúry tiež vyplýva, že Súdny dvor skúma dotknuté opatrenie v zásade iba z hľadiska jednej z týchto dvoch slobôd, ak sa ukáže, že za okolností vo veci samej je jedna z nich úplne druhoradá vo vzťahu k druhej, pričom s ňou môže byť spojená (rozsudok z 3. októbra 2006, Fidium Finanz, C-452/04, Zb. s. I-9521, bod 34, a Glaxo Wellcome, už citovaný, bod 37).
- 31 Súdny dvor v tejto súvislosti rozhodol, že na vnútroštátnu právnu úpravu, ktorá sa nemá vzťahovať iba na podiely umožňujúce vykonávať určitý vplyv na rozhodnutia spoločnosti a určovať jej činnosti, ale ktorá sa uplatňuje nezávisle od rozsahu účasti akcionára v spoločnosti, sa môže vzťahovať tak článok 49 ZFEÚ, ako aj článok 63 ZFEÚ (rozsudok z 11. novembra 2010, Komisia/Portugalsko, C-543/08, Zb. s. I-11241, bod 43 a citovaná judikatúra).
- 32 Pokiaľ ide o predmet dotknutých ustanovení UmwStG 1995 vo veci samej, z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že tieto ustanovenia majú za cieľ chrániť daňové záujmy Spolkovej republiky Nemecko v prípade kapitálových ziskov dosiahnutých na nemeckom území, ak by medzinárodné rozdelenie daňovej právomoci mohlo tieto záujmy poškodiť.
- 33 Spomínajú sa najmä kapitálové zisky súvisiace s majetkom vloženým investormi, ktorí po prevode tohto majetku z komanditnej spoločnosti do kapitálovej spoločnosti už nie sú daňovníkmi podliehajúcimi dani zo zisku na nemeckom území.

- 34 Z toho po prvé vyplýva, že uplatňovanie dotknutej právnej úpravy vo veci samej na konkrétny prípad nie je podmienené veľkosťou podielu investora v komanditnej spoločnosti, ktorej podiely sú vložené do kapitálovej spoločnosti výmenou za obchodné podiely. Podľa tejto právnej úpravy sa teda nevyžaduje, aby investor vlastnil podiel, ktorý by mu zabezpečoval výkon určitého vplyvu na rozhodnutia komanditnej spoločnosti, alebo dokonca na rozhodnutia kapitálovej spoločnosti.
- 35 Obmedzenie uplatňovania dotknutej právnej úpravy vo veci samej na prípady, keď prevedené podiely v komanditnej spoločnosti vlastní investor, ktorý má vplyv na rozhodnutia tejto spoločnosti, by nebolo zlučiteľné s cieľom ochrany daňových záujmov Spolkovej republiky Nemecko.
- 36 Po druhé je v prejednávanej veci potrebné konštatovať, že povinnosť kapitálovej spoločnosti oceniť podiely, ktoré boli vložené ako protihodnota za obchodné podiely v kapitálovej spoločnosti, ich odhadovanou hodnotou má svoje odôvodnenie v tom, že vkladajúce spoločnosti prestávajú byť neobmedzenými daňovníkmi na nemeckom území v súvislosti so ziskom dosiahnutým na tomto území, keďže spoločnosť, ktorej boli komanditistami, bola zrušená.
- 37 Dotknutá právna úprava vo veci samej sa teda viac ako procesu usadenia týka procesu prevodu majetku medzi komanditnou spoločnosťou a kapitálovou spoločnosťou.
- 38 Zo všetkých týchto úvah preto vyplýva, že dotknutú právnu úpravu vo veci samej je potrebné skúmať výlučne s ohľadom na voľný pohyb kapitálu, tak ako je zakotvený v článku 63 ZFEÚ.

O existencii obmedzenia voľného pohybu kapitálu

- 39 Dotknutá právna úprava vo veci samej stanovuje, že ak z dôvodu výmeny obchodných podielov v komanditnej spoločnosti vlastnených spoločnosťou, ktorá nemá svoje daňové sídlo v Nemecku, za obchodné podiely v kapitálovej spoločnosti, ktorá má svoje sídlo v Nemecku, nemôžu byť viac latentné kapitálové zisky súvisiace s týmito podielmi a dosiahnuté na území tohto členského štátu zdanené týmto štátom, uvedené kapitálové zisky musia byť odhalené a výška dane zo zisku v prípade prevodu vymieňaných obchodných podielov bude stanovená v okamihu vkladu obchodných podielov v komanditnej spoločnosti a vyberaná postupom upraveným v § 20 ods. 6 a § 21 ods. 2 tretej až šiestej vete UmwStG 1995. Ak je však vkladajúca spoločnosť naďalej zdaniteľná na nemeckom území, dôjde k stanoveniu výšky dane z latentných kapitálových ziskov súvisiacich s majetkom komanditnej spoločnosti, ktorý sa nachádza v prevedených obchodných podieloch, ako aj k výberu tejto dane v okamihu skutočného dosiahnutia týchto kapitálových ziskov, a teda najmä v okamihu prevodu dotknutých obchodných podielov.
- 40 Skutočnosť, že latentné kapitálové zisky sa týkajú podielov vlastnených investorom, ktorý už nie je daňovníkom na nemeckom území, pokiaľ ide o príjmy plynúce z tohto majetku, ho preto finančne znevýhodňuje v porovnaní s investormi, ktorí na nemeckom území aj naďalej podliehajú dani, keďže transformácia obchodných podielov komanditnej spoločnosti na obchodné podiely kapitálovej spoločnosti vedie v prvom prípade k okamžitému zdaneniu kapitálových ziskov súvisiacich s dotknutými podielmi, zatiaľ čo v druhom prípade sa tieto kapitálové zisky zdaňujú až pri ich skutočnom dosiahnutí. Toto rozdielne zaobchádzanie týkajúce sa zdanenia kapitálových ziskov je spôsobilé odradiť investorov, ktorí nemajú daňové sídlo v Nemecku, vložiť kapitál do komanditnej spoločnosti nemeckého práva, keďže transformácia obchodných podielov tejto spoločnosti na obchodné podiely kapitálovej spoločnosti by mala za následok uvedené daňové znevýhodnenie (pozri v tomto zmysle rozsudok z 29. novembra 2011, National Grid Indus, C-371/10, Zb. s. I-12273, bod 37).
- 41 Dotknutá právna úprava vo veci samej je preto spôsobilá odradiť uvedených investorov od toho, aby vlastnili obchodné podiely v komanditnej spoločnosti podľa nemeckého práva, keďže títo investori by v prípade neskoršej transformácie svojich podielov na podiely kapitálovej spoločnosti museli okamžite

zaplatiť daň zo zisku v súvislosti s latentnými kapitálovými ziskami dosiahnutými na nemeckom území, lebo títo investori v dôsledku transformácie svojich obchodných podielov už nebudú v budúcnosti podliehať takejto dani na uvedenom území.

- 42 Takto konštatované rozdielne zaobchádzanie napriek tvrdeniu Finanzamt a nemeckej vlády nemožno vysvetliť rozdielnou objektívnou situáciou. Pokiaľ totiž ide o právnu úpravu členského štátu týkajúcu sa zdanenia kapitálových ziskov dosiahnutých na jeho území, tak situácia investora, ktorý prevedie svoje obchodné podiely v komanditnej spoločnosti, ktorá má sídlom na tomto území, výmenou za obchodné podiely kapitálovej spoločnosti, ktorá má takisto sídlo na tomto území, a ktorý tak už nepodlieha dani zo zisku, ktorý môže dosiahnuť z predaja týchto podielov, je podobná situácii investora uskutočňujúceho rovnakú transakciu, ktorý však naďalej podlieha dani zo zisku, ktorý dosiahne, pokiaľ ide o zdanenie kapitálových ziskov súvisiacich s obchodnými podielmi v komanditnej spoločnosti a dosiahnutých na území tohto členského štátu pred ich výmenou (pozri v tomto zmysle rozsudok *National Grid Indus*, už citovaný, bod 38).
- 43 Z toho vyplýva, že rozdielne zaobchádzanie, ktorému sú v dôsledku dotknutej právnej úpravy vo veci samej vystavení investori, ktorí vlastnia obchodné podiely v komanditnej spoločnosti, ktoré sa transformujú na obchodné podiely kapitálovej spoločnosti, a ktorí z toho dôvodu už nepodliehajú v Nemecku dani z príjmov dosiahnutých v tomto členskom štáte, v porovnaní s investormi, ktorí za rovnakých okolností takejto dani naďalej podliehajú, predstavuje zásadné obmedzenie, ktoré je zakázané ustanoveniami Zmluvy o FEÚ v oblasti voľného pohybu kapitálu.

O odôvodnení obmedzenia voľného pohybu kapitálu

- 44 Z ustálenej judikatúry vyplýva, že obmedzenie voľného pohybu kapitálu môže byť prípustné iba vtedy, ak je odôvodnené naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu (rozsudky z 13. decembra 2005, *Marks & Spencer*, C-446/03, Zb. s. I-10837, bod 35; z 12. septembra 2006, *Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, Zb. s. I-7995, bod 47; z 13. marca 2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04, Zb. s. I-2107, bod 64, ako aj z 18. júna 2009, *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, C-303/07, Zb. s. I- 5145, bod 57).
- 45 Podľa vnútroštátneho súdu má dotknutá právna úprava vo veci samej za cieľ zabezpečiť vyvážené rozdelenie daňovej právomoci medzi členskými štátmi v súlade so zásadou teritoriality. Spolková republika Nemecko tak vykonáva svoju právomoc zdaňovať kapitálové zisky dosiahnuté na svojom území, ktoré by v dôsledku kombinovaného účinku transformácie súvisiaceho majetku a uplatnenia dohody o zamedzení dvojitého zdanenia nemohli byť zdanené týmto členským štátom v okamihu ich skutočného dosiahnutia.
- 46 V tejto súvislosti je na jednej strane potrebné pripomenúť, že zachovanie rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi je legitímnym cieľom uznaným Súdny dvorom (pozri v tomto zmysle rozsudky *Marks & Spencer*, už citovaný, bod 45; zo 7. septembra 2006, N, C-470/04, Zb. s. I-7409, bod 42; z 18. júla 2007, *Oy AA*, C-231/05, Zb. s. I-6373, bod 51, ako aj z 15. mája 2008, *Lidl Belgium*, C-414/06, Zb. s. I-3601, bod 31).
- 47 Na druhej strane z ustálenej judikatúry vyplýva, že v prípade neexistencie opatrení na zjednotenie alebo harmonizáciu na úrovni Európskej únie majú členské štáty naďalej právomoc, aby prostredníctvom zmluvy alebo jednostranne definovali kritériá rozdelenia svojej daňovej právomoci najmä s cieľom zamedziť dvojitému zdaneniu (rozsudky z 19. novembra 2009, *Komisia/Taliansko*, C-540/07, Zb. s. I-10983, bod 29 a citovaná judikatúra, ako aj *National Grid Indus*, už citovaný, bod 45).

- 48 V tomto kontexte transformácia obchodných podielov v komanditnej spoločnosti na obchodné podiely v kapitálovej spoločnosti môže znamenať iba to, že členský štát, v ktorom sa nachádza sídlo týchto spoločností, by sa musel vzdať svojho práva zdaňovať kapitálové zisky dosiahnuté na jeho území a spadajúce do jeho daňovej právomoci pred uvedenou transformáciou z dôvodu, že tieto kapitálové zisky neboli skutočne dosiahnuté.
- 49 Súdny dvor pritom v súvislosti s premiestnením miesta skutočného vedenia spoločnosti z jedného členského štátu do iného členského štátu rozhodol, že prvý členský štát je v súlade so zásadou daňovej teritoriality spojenou s časovým prvkom, a to daňovým domicilom daňovníka na vnútroštátnom území v období, v ktorom sa latentné kapitálové zisky objavili, oprávnený zdaníť uvedené kapitálové zisky v okamihu jeho premiestnenia (pozri rozsudok N, už citovaný, bod 46). Účelom takého opatrenia je totiž predísť situáciám spôsobilým ohroziť právo členského štátu pôvodu vykonávať svoju daňovú právomoc v súvislosti s činnosťami zrealizovanými na jeho území, a teda môže byť odôvodnené dôvodmi týkajúcimi sa zachovania rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi (pozri rozsudky Marks & Spencer, už citovaný, bod 46; Oy AA, už citovaný, bod 54; z 21. januára 2010, SGI, C-311/08, Zb. s. I-487, bod 60, ako aj National Grid Indus, už citovaný, bod 46).
- 50 Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že K-GmbH a S-GmbH po vložení všetkých svojich obchodných podielov v spoločnosti DMC KG do spoločnosti DMC GmbH už nemajú na nemeckom území žiadnu prevádzkareň v zmysle článku 4 ods. 3 a článku 7 ods. 2 DBA 1954. Keďže K-GmbH a S-GmbH podľa článku 7 ods. 1 DBA 1954 už viac nepodliehali v Nemecku dani zo zisku, ktorý by im vyplynul z budúceho prevodu podielov na základnom imaní spoločnosti DMC GmbH poskytnutých výmenou za ich vklad, vložené obchodné podiely boli ocenené na základe § 20 ods. 3 a 4 UmwStG 1995 ich odhadovanou hodnotou a súvisiace kapitálové zisky boli zdanené. S cieľom zachovať právomoc Spolkovej republiky Nemecko zdaňovať príjmy dosiahnuté na území tohto členského štátu preto dotknutá právna úprava vo veci samej vyžaduje odhalenie latentných kapitálových ziskov súvisiacich s obchodnými podielmi v komanditnej spoločnosti, ak sa tieto podiely transformujú na podiely v kapitálovej spoločnosti.
- 51 V tomto kontexte po prvé skutočnosť, že dotknutá právna úprava vo veci samej vedie k zdaneniu nedosiahnutých kapitálových ziskov, nemôže sama osebe spochybníť legitimitu cieľa zachovania rozdelenia daňovej právomoci medzi dotknutými členskými štátmi.
- 52 Súdny dvor totiž rozhodol, že členský štát má právo zdaníť hospodársku hodnotu vytvorenú latentným kapitálovým ziskom na jeho území napriek tomu, že dotknutý kapitálový zisk sa v ňom ešte skutočne nezrealizoval (rozsudok National Grid Indus, už citovaný, bod 49).
- 53 Keďže členské štáty sú oprávnené zdaňovať kapitálové zisky, ktoré dosiahli, keď sa dotknutý majetok nachádzal na ich území, majú na účely zabezpečenia zdanenia tohto majetku právomoc stanoviť pre toto zdanenie iné zdaniteľné plnenie než skutočná realizácia kapitálových ziskov (pozri v tomto zmysle rozsudok z 18. júla 2013, Komisia/Dánsko, C-261/11, bod 37).
- 54 Po druhé z hľadiska zachovania rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi nie je rozhodujúce, aby kapitálové zisky zdaňované podľa § 20 ods. 3 a 4 UmwStG 1995 po transformovaní dotknutých obchodných podielov súviseli s majetkom rozličnej povahy, a to najprv s podielom v komanditnej spoločnosti a následne s podielom v kapitálovej spoločnosti. Kapitálové zisky súvisiace s obchodnými podielmi v komanditnej spoločnosti budú totiž nevyhnutne zahrnuté v obchodných podieloch kapitálovej spoločnosti poskytnutých výmenou za vklad podielov komanditnej spoločnosti.
- 55 Preto samotná skutočnosť, že transformovanie obchodných podielov v komanditnej spoločnosti na podiely v kapitálovej spoločnosti vedie k tomu, že členskému štátu sú odňaté príjmy z vykonávania jeho daňovej právomoci na území, na ktorom boli uvedené príjmy dosiahnuté, postačuje na odôvodnenie ustanovenia, akým je dotknuté ustanovenie vo veci samej, pokiaľ upravuje stanovenie výšky dane z týchto príjmov v momente uvedenej transformácie.

- 56 Cieľ zachovať rozdelenie daňovej právomoci medzi členskými štátmi môže preto odôvodňovať právnu úpravu, akou je dotknutá právna úprava vo veci samej, len vtedy, ak najmä členskému štátu je na území, na ktorom sa príjmy dosiahli, bránené vykonávať jeho daňovú právomoc vo vzťahu k uvedeným príjmom.
- 57 V prejednávanej veci pritom zo skutkových okolností nespochybniteľne nevyplýva, že Spolková republika Nemecko by skutočne stratila akékoľvek právo zdaňovať latentné kapitálové zisky súvisiace s podielmi v osobnej spoločnosti, ak by tieto podiely vymenila za podiely v kapitálovej spoločnosti. Nezdá sa byť totiž vylúčené, že uvedené latentné kapitálové zisky súvisiace s podielmi vloženými do majetku kapitálovej spoločnosti mohli byť zohľadnené pri stanovení dane z príjmov právnických osôb, ktorú je v Nemecku povinná zaplatiť nadobúdajúca kapitálová spoločnosť, v tomto prípade DMC GmbH, čo musí overiť vnútroštátny súd.
- 58 S ohľadom na tieto skutočnosti je potrebné na prvú otázku odpovedať tak, že článok 63 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že cieľ zachovať rozdelenie daňovej právomoci medzi členskými štátmi môže odôvodňovať právnu úpravu členského štátu, ktorá vyžaduje oceňovať majetok vložený z komanditnej spoločnosti do základného imania kapitálovej spoločnosti, ktorá má sídlo na území tohto členského štátu, jeho odhadovanou hodnotou, pričom zdaňuje latentné kapitálové zisky súvisiace s týmto majetkom a dosiahnuté na jeho území, a to pred ich skutočným dosiahnutím, ak uvedený členský štát skutočne nemôže vykonať svoju daňovú právomoc vo vzťahu k týmto latentným kapitálovým ziskom pri ich skutočnom dosiahnutí, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu.

O druhej otázke

- 59 Svojou druhou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či dotknutá právna úprava vo veci samej a obmedzenie, ktoré predstavuje, nejde nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie cieľa zachovať rozdelenie daňovej právomoci medzi členskými štátmi s ohľadom najmä na podmienky výberu dane z príjmov, tak ako sú stanovené v § 20 ods. 6 a § 21 ods. 2 tretej až šiestej vete UmwStG 1995.
- 60 Na úvod je potrebné pripomenúť, že je primerané, keď členský štát na účely zachovania výkonu svojej daňovej právomoci zdaní latentné kapitálové zisky dosiahnuté na jeho území v okamihu, keď jeho daňová právomoc v súvislosti s dotknutým investorom prestane existovať, pričom v prejednávanej veci je to v okamihu, keď uvedený investor transformuje obchodné podiely, ktoré vlastní v komanditnej spoločnosti, do podielov v kapitálovej spoločnosti (pozri v tomto zmysle rozsudok National Grid Indus, už citovaný, bod 52).
- 61 Pokiaľ ide o výber dane z latentných kapitálových ziskov, Súdny dvor usúdil, že daňovníkovi treba ponechať právo voľby medzi na jednej strane okamžitým zaplatením dane z latentných kapitálových ziskov z majetku, ktorý vlastní, a na druhej strane odkladom zaplatenia uvedenej dane spolu s prípadnými úrokmi podľa uplatniteľnej vnútroštátnej právnej úpravy (pozri v tomto zmysle rozsudky National Grid Indus, už citovaný, bod 73, a zo 6. septembra 2012, Komisia/Portugalsko, C-38/10, body 31 a 32).
- 62 V tomto kontexte a s ohľadom na skutočnosť, že riziko nevymáhateľnosti sa plynutím času zvyšuje, rozloženie platby splatnej dane pred skutočným dosiahnutím latentných kapitálových ziskov na päť ročných splátok predstavuje opatrenie, ktoré je primerané a vhodné na dosiahnutie cieľa zachovať rozdelenie daňovej právomoci medzi členskými štátmi.
- 63 V prejednávanej veci ustanovenia § 20 ods. 6 a § 21 ods. 2 tretia až šiesta veta UmwStG 1995 dovoľujú daňovníkovi rozdeliť platbu dane zo zisku pri prevode obchodných podielov, ktoré vlastní, na päť ročných splátok bez toho, aby musel platiť úroky.

- 64 Dotknutá právna úprava vo veci samej, keďže ponecháva daňovníkovi právo voľby medzi okamžitým zaplatením a rozdelením platby na päť ročných splátok, nejde nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie cieľa zachovať rozdelenie daňovej právomoci medzi členskými štátmi.
- 65 Pokiaľ ide napokon o povinnosť zriadiť bankovú zábezpeku, Súdny dvor konštatoval, že členský štát môže zohľadniť riziko nevyhnutnosti dane v rámci svojej vnútroštátnej právnej úpravy uplatniteľnej na odklad zaplatenia daňových dlhov (pozri v tomto zmysle rozsudok *National Grid Indus*, už citovaný, bod 74).
- 66 Takáto zábezpeka má sama osebe obmedzujúci účinok, keďže daňovníka zbavuje možnosti užívať majetok poskytnutý ako zábezpeka (rozsudok z 11. marca 2004, *Lasteyrie du Saillant*, C-9/02, Zb. s. I-2409, bod 47, a N, už citovaný, bod 36).
- 67 Takúto požiadavku preto v zásade nemožno stanoviť bez predchádzajúceho overenia rizika vymožitelnosti dane.
- 68 Vo veci samej treba osobitne preskúmať toto riziko najmä s ohľadom na skutočnosť, že jednak latentné kapitálové zisky, ktoré sú predmetom sporného zdanenia, sa týkajú iba jednej formy majetku, a to obchodných podielov vlastnených iba dvoma spoločnosťami so sídlom v Rakúsku, a jednak že tieto obchodné podiely sú vlastnené v kapitálovej spoločnosti, ktorej sídlo sa nachádza na území Nemecka.
- 69 V dôsledku toho je potrebné na druhú otázku odpovedať v tom zmysle, že právna úprava členského štátu, ktorá vyžaduje okamžité zdanenie latentných kapitálových ziskov dosiahnutých na jeho území, nejde nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie cieľa zachovať rozdelenie daňovej právomoci medzi členskými štátmi, pokiaľ je v prípade, že daňovník sa rozhodne pre odklad platby, povinnosť zriadiť bankovú zábezpeku stanovená s ohľadom na skutočné riziko vymožitelnosti dane.

O trovách

- 70 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (prvá komora) rozhodol takto:

- 1. Článok 63 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že cieľ zachovať rozdelenie daňovej právomoci medzi členskými štátmi môže odôvodňovať právnu úpravu členského štátu, ktorá vyžaduje oceniť majetok vložený z komanditnej spoločnosti do základného imania kapitálovej spoločnosti, ktorá má sídlo na území tohto členského štátu, jeho odhadovanou hodnotou, pričom zdaňuje latentné kapitálové zisky súvisiace s týmto majetkom a dosiahnuté na jeho území, a to pred ich skutočným dosiahnutím, ak uvedený členský štát skutočne nemôže vykonať svoju daňovú právomoc vo vzťahu k týmto latentným kapitálovým ziskom pri ich skutočnom dosiahnutí, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu.**
- 2. Právna úprava členského štátu, ktorá vyžaduje okamžité zdanenie latentných kapitálových ziskov dosiahnutých na jeho území, nejde nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie cieľa zachovať rozdelenie daňovej právomoci medzi členskými štátmi, pokiaľ je v prípade, že daňovník sa rozhodne pre odklad platby, povinnosť zriadiť bankovú zábezpeku stanovená s ohľadom na skutočné riziko vymožitelnosti dane.**

Podpisy