ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (druhá komora)

z 18. decembra 2007 *

Vo veci C-436/06,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Finanzgericht Hamburg (Nemecko) z 20. septembra 2006 a doručený Súdnemu dvoru 23. októbra 2006, ktorý súvisí s konaním:

Per Grønfeldt

Tatiana Grønfeldt

proti

Finanzamt Hamburg — Am Tierpark,

SÚDNY DVOR (druhá komora),

v zložení: predseda druhej komory C. W. A. Timmermans (spravodajca), sudcovia L. Bay Larsen, K. Schiemann, P. Kūris a C. Toader,

* Jazyk konania: nemčina.

generálny advokát: D. Ruiz-Jarabo Colomer,
tajomník: M. Ferreira, hlavná referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 27. septembra 2007,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— pán a pani Grønfeldt, v zastúpení: A. Mutscher, daňový poradca,

— Finanzamt Hamburg — Am Tierpark, v zastúpení: B. Fiedler, poradca,

— nemecká vláda, v zastúpení: M. Lumma a C. Blaschke, splnomocnení zástupcovia,

— grécka vláda, v zastúpení: K. Georgiadis, ako aj O. Patsopoulou a I. Pouli, splnomocnení zástupcovia,

— Komisia Európskych spoločenstiev, v zastúpení: R. Lyal a G. Wilms, splnomocnení zástupcovia,

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

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 56 ES.

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi pánom a pani Grønfeldtovcami na jednej strane a Finanzamt Hamburg — Am Tierpark (ďalej len „Finanzamt“) na druhej strane, ktorý sa týka zdanenia zisku dosiahnutého v Nemecku pri prevode podielov v dvoch kapitálových spoločnostiach podľa dánskeho práva.

Vnútroštátny právny rámec

3 Ako vyplýva z návrhu na začatie prejudiciálneho konania, § 17 zákona o dani z príjmu (Einkommensteuergesetz), v znení zákona z 24. marca 1999 (BGBl. I, 1999, s. 402) zaraďoval medzi príjmy zo zárobkovej činnosti najmä zisk z prevodu podielov v kapitálových spoločnostiach, pokiaľ mal prevádzateľ na základnom imaní počas predchádzajúcich piatich rokov priamo alebo nepriamo významný podiel, čiže podiel vo výške najmenej 10 %.

4 Podľa § 17 zákona o dani z príjmu, v znení zákona o znížení dane 2001/2002 (Steuersenkungsgesetz 2001/2002) z 23. októbra 2000 (BGBl. I, 2000, s. 1433, ďalej len „EStG v novom znení“), bol príjmom zo zárobkovej činnosti aj zisk z prevodu podielov v kapitálovej spoločnosti, pokiaľ priamy alebo nepriamy podiel prevádzateľa na základnom imaní počas predchádzajúcich piatich rokov predstavoval najmenej 1 %.

5 Z vykonávacích ustanovení k § 17 EStG v novom znení, konkrétne z § 52 ods. 1 EStG v novom znení a § 52 ods. 34a zákona o dani z príjmu, v znení daňového zákona o zaokrúhľovaní súm v eurách (Steuer-Euroglättungsgesetz) z 19. decembra 2000 (BGBl. I, 2000, s. 1790), vyplýva, že pri prevode podielov v spoločnostiach, ktoré nepodliehajú neobmedzenej daňovej povinnosti pri dani z príjmov právnických osôb, a teda predovšetkým pri prevode podielov v zahraničnej kapitálovej spoločnosti, bol od zdaňovacieho obdobia 2001 bez ohľadu na akúkoľvek inú podmienku použiteľný § 17 EStG v novom znení. Pokiaľ ide o prevod podielov v spoločnostiach, ktoré podliehajú neobmedzenej daňovej povinnosti pri dani z príjmov právnických osôb, čo je pravidlom pre spoločnosti nemeckého práva, § 17 EStG v novom znení sa uplatní až od zdaňovacieho obdobia 2002, a zisky z prevodov uskutočnených počas roku 2001 preto podliehajú zdaneniu len vtedy, ak mal prevádzateľ na základnom imaní podiel vo výške najmenej 10 %.

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

6 Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že pán Grønfeldt sa ako akcionár podieľal na základnom imaní dvoch spoločností podľa dánskeho práva, a to 2,1 % podielom v spoločnosti Navision Software A/S a 2,5 % podielom v spoločnosti WISEhouse Denmark A/S.

7 V roku 2001 veľkú časť týchto podielov previedol. Pritom dosiahol zisk z prevodu podielov v spoločnosti Navision Software A/S a miernu stratu z prevodu podielov v spoločnosti WISEhouse Denmark A/S.

8 Vo výmere dane z príjmu z 10. apríla 2003 Finanzamt po vzájomnom započítaní zisku a straty vyplývajúcich z uvedených prevodov konštatoval v súlade s § 17 EStG v novom znení zisk z prevodu vo výške 2 021 287 DM. Správny opravný prostriedok, ktorý potom proti tomuto zdaneniu podali manželia Grønfeldtovci, bol zamietnutý.

9 Manželia Grønfeldtovci preto napadli uvedené zdanenie na vnútroštátnom súde, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania.

10 Podľa nich predstavuje zdanenie zisku dosiahnutého pri prevode podielov v zahraničnej kapitálovej spoločnosti, pokiaľ podiel na základnom imaní tejto spoločnosti dosahuje najmenej 1 %, a zdanenie ziskov dosiahnutých pri prevode podielov v nemeckej kapitálovej spoločnosti, pokiaľ podiel na základnom imaní dosahuje 10 %, rozdielne zaobchádzanie, ktoré je v rozpore predovšetkým so zásadou voľného pohybu kapitálu stanovenou v článku 56 ES.

11 Vnútroštátny súd sa stotožňuje s pochybnosťami, ktoré vyjadril Bundesfinanzhof v uznesení VIII B 107/04 zo 14. februára 2006, pokiaľ ide o zlučiteľnosť § 17 EStG v novom znení so zásadou voľného pohybu kapitálu.

12 Keďže Finanzgericht Hamburg sa domnieval, že výsledok sporu, ktorý prejednáva, vyžaduje výklad práva Spoločenstva, rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Je skutočnosť, že zisk z prevodu obchodných podielov v zahraničnej kapitálovej spoločnosti podliehal v roku 2001 zdaneniu už vtedy, ak mal prevádzateľ počas predchádzajúcich piatich rokov na imaní tejto spoločnosti priamo alebo nepriamo podiel vo výške najmenej 1 %, zatiaľ čo zisk z prevodu — za rovnakých podmienok — obchodných podielov v (nemeckej) kapitálovej spoločnosti podliehajúcej neobmedzenej daňovej povinnosti v prípade dane z príjmov právnických osôb, podliehal v roku 2001 zdaneniu až v prípade významného podielu vo výške najmenej 10 %, zlučiteľná s článkom 56 ES, ktorý sa týka voľného pohybu kapitálu ?“

O prejudiciálnej otázke

13 Ako vyplýva z návrhu na začatie prejudiciálneho konania, v roku 2001 podliehali zisky z prevodu podielov v zahraničných kapitálových spoločnostiach zdaneniu, pokiaľ podiel na základnom imaní dosiahol 1 %. V tom istom roku za inak totožných podmienok podliehali zisky z prevodu podielov v kapitálových spoločnostiach vnútroštátneho práva zdaneniu len vtedy, ak podiel dosiahol výšku 10 %.

14 Účinkom takého rozdielneho zaobchádzania podľa miesta investovania kapitálu je pritom odradenie akcionára od investovania jeho kapitálu do spoločnosti usadenej v inom štáte a také rozdielne zaobchádzanie má aj obmedzujúci účinok na spoloč-

nosti usadené v iných štátoch, keďže pre nich predstavuje prekážku zhromažďovania kapitálu v Nemecku (pozri v tomto zmysle rozsudok z 12. decembra 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Zb. s. I-11753, bod 166).

15 V tomto ohľade nie je dôležité, že rozdielne zaobchádzanie existovalo len po obmedzenú dobu. Táto okolnosť totiž sama osebe nebráni tomu, aby rozdielne zaobchádzanie vyvolalo závažné účinky, ako nakoniec dokazuje skutkový stav vo veci samej a aby teda prekážka voľného pohybu kapitálu bola skutočná.

16 Aby takéto rozdielne zaobchádzanie bolo zlučiteľné s ustanoveniami Zmluvy o ES o voľnom pohybe kapitálu, musí sa týkať situácií, ktoré nie sú objektívne porovnateľné, alebo musí byť odôvodnené naliehavým dôvodom všeobecného záujmu (rozsudok Test Claimants in the FII Group Litigation, už citovaný, bod 167).

17 Podľa Finanzamt a nemeckej vlády je rozdielne zaobchádzanie, o ktoré ide vo veci samej, súčasťou prechodného režimu, ktorého cieľom je zaviesť z dlhodobého hľadiska zlučiteľnosť nemeckého systému dane z príjmov právnických osôb s právom Spoločenstva a odstrániť prípadnú diskrimináciu a na ktorého zavedenie by mal členský štát disponovať určitou mierou voľnej úvahy. Konkrétne, aby na investíciách uskutočnených v Nemecku a investíciách uskutočnených v cudzine spočívala rovnaká daňová záťaž, pristúpilo sa v nemeckom systéme dane z príjmov právnických osôb k nahradeniu metódy úplného odpočtu metódou zníženia príjmov o 50 %.

18 Pokiaľ ide o metódu úplného odpočtu, podľa nemeckej vlády bola kapitálová spoločnosť v zásade zdaňovaná sadzbou vo výške 40 %. Zisk, ktorý rozdelila svojim akcionárom, bol zdanený sadzbou len vo výške 30 %. Akcionár musel znova zaplatiť daň z príjmu z rozdeleného zisku v závislosti od svojej osobnej daňovej sadzby. Mohol však zo svojho osobného daňového dlhu úplne odpočítať daň z príjmov právnických osôb, ktorú už v Nemecku zaplatila kapitálová spoločnosť. Zamedzilo sa tak dvojitému zdaneniu ziskov.

19 Naopak pokiaľ ide o o metódu zníženia príjmov o 50 %, podľa tej istej vlády sú už zisky kapitálovej spoločnosti od zdaňovacieho obdobia začínajúceho po 31. decembri zdaňované jednotnou sadzbou dane vo výške 25 % bez ohľadu na to, či rozdelí dosiahnutý zisk svojim akcionárom. Akcionár, ktorý dostane dividendu, už nemôže odpočítať daň z príjmov právnických osôb. Musí však už priznať len polovicu dividend ako príjmy z kapitálového majetku, keďže druhá polovica je od dane oslobodená. Tento systém platí súbežne pre zdaňovanie dividend a pre zdaňovanie ziskov z prevodu.

20 Táto vláda ďalej uvádza, že v rámci metódy zníženia príjmov o 50 % je úplné zdanenie ziskov kapitálovej spoločnosti možné, na rozdiel od prípadu metódy úplného odpočtu, v ktorom k úplnému zdaneniu došlo už na úrovni spoločnosti, len kombináciou zdanenia ziskov na úrovni spoločnosti a zdanenia polovice dividend na úrovni akcionára.

21 Táto kombinácia, ktorá podľa nemeckej vlády zaručuje úplné zdanenie, by bola narušená, pokiaľ by percentuálna výška podielu na základnom imaní, ktorá vedie k vzniku daňovej povinnosti v prípade prevodu podielov, zostala bez zmeny stanovená na

úrovni 10 %. V tom prípade by totiž akcionár, ktorý má podiel vo výške menšej než 10 %, mohol tento podiel previesť ako oslobodený od dane, prípadne po tom, čo spoločnosť v priebehu niekoľkých rokov hromadila nerozdelené zisky.

22 Finanzamt a nemecká vláda ďalej spresňujú, že nový režim spojený s metódou zníženia príjmov o 50 % vstúpil na úrovni spoločnosti, ktorá rozdeľuje zisky, do platnosti v zásade od roku 2001. Na úrovni akcionára však bola v roku 2001 metóda úplného odpočtu naďalej použiteľná, pokiaľ príjmy z dividend pochádzali z riadneho rozdelenia ziskov v spoločnosti rezidenta za rok 2000. Naopak pre príjemcov zahraničných dividend sa metóda zníženia príjmov o 50 % začala uplatňovať bez prechodného obdobia, keďže títo príjemcovia nemohli podľa skôr platného práva využívať metódu úplného odpočtu.

23 Pokiaľ ide o to, či sa také rozdielne zaobchádzanie, o aké ide vo veci samej, týka objektívne porovnateľných situácií, je v tomto ohľade potrebné porovnať situáciu, v ktorej sa v roku 2001 nachádzal akcionár majúci podiely v spoločnosti nerezidentovi, so situáciou, v ktorej sa v rovnakom roku nachádzal akcionár majúci podiely v spoločnosti rezidentovi. Na rozdiel od toho, čo tvrdí nemecká vláda, teda nie je relevantné porovnanie situácie, v ktorej sa v nachádzal akcionár majúci podiely v spoločnosti nerezidentovi pred rokom 2001, s údajne výhodnejšou situáciou, v ktorej sa tento akcionár nachádzal od toho istého roku.

24 Keďže metóda zníženia príjmov o 50 % bola podľa vyjadrení samotnej nemeckej vlády zavedená práve s cieľom odstrániť prípadnú diskrimináciu medzi investíciami do spoločností rezidentov a investíciami do spoločností nerezidentov, je

zjavne nespochybniteľné, že akcionári týchto dvoch kategórií spoločností sa, pokiaľ ide o uplatňovanie takej hranice pre zdanenie, o akú ide vo veci samej, nachádzajú v objektívne porovnateľnej situácii.

25 Treba teda preskúmať, či je také rozdielne zaobchádzanie, o aké ide vo veci samej, odôvodnené naliehavým dôvodom všeobecného záujmu.

26 Pokiaľ ide, po prvé, o argument týkajúci sa potreby zaručiť úplné zdanenie, je potrebné konštatovať, že tento argument sa podobá argumentu založenému na koherencii daňového systému.

27 Ako však uvádza aj Bundesfinanzhof vo svojom vyššie uvedenom uznesení VIII B 107/04, na ktoré sa odvoláva vnútroštátny súd, také rozdielne zaobchádzanie, o aké ide vo veci samej, nie je zrejme odôvodnené potrebou zabezpečiť koherenciu daňového systému, keďže pre takého akcionára, akým je pán Grønfeldt, neexistuje priama spojitosť medzi predmetnou daňovou výhodou a kompenzáciou tejto výhody určitým daňovým odvodom (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 7. septembra 2004, Manninen, C-319/02, Zb. s. I-7477, bod 42, a zo 6. marca 2007, Meilicke a i., C-292/04, Zb. s. I-1835, bod 26).

28 Okrem toho, argument o úplnom zdanení síce umožňuje pochopiť dôvod, pre ktorý bol nový režim spojený s metódou zníženia príjmov o 50 % zavedený pre akcionárov majúcich podiely v spoločnosti rezidentovi až v roku 2002. Keďže totiž tento typ spoločností v roku 2000 ešte podliehal zdaneniu ziskov v rámci pôvodnej metódy úplného odpočtu, k „úplnému zdaneniu“, o ktoré sa usilovala nemecká vláda,

teda, pokiaľ ide o dividendy rozdeľované roku 2001, došlo. Rovnaký argument však nemožno považovať za relevantný na vysvetlenie spôsobu, akým sa v roku 2001 zaobchádzalo s akcionárom majúcim podiely v spoločnosti nerezidentovi. V takom prípade nemožno „úplné zdanenie“, o aké sa usiluje nemecká vláda, v žiadnom prípade dosiahnuť, pretože zisky spoločnosti nerezidenta sa zdaňujú v inom členskom štáte.

29 Na tento výklad nemá vplyv okolnosť, na ktorú sa odvoláva nemecká vláda, že dotknutý akcionár by mohol svoj podiel previesť po tom, čo spoločnosť počas niekoľkých rokov hromadila nerozdelené zisky. V prípade takého akcionára, ako je pán Grønfeldt, totiž nie je možné, bez ohľadu na to, či sa zisky hromadia alebo nie, docieliť „úplné zdanenie“, o ktoré sa usiluje nemecká vláda.

30 Zo spisu predloženému Súdnemu dvoru teda nevyplýva, že rozhodnutie použiť ako kritérium na stanovenie hranice zdanenia ziskov dosiahnutých akcionárom podiel vo výške 1 % základného imania spoločnosti nerezidenta, a nie ten istý podiel vo výške 10 %, bolo potrebné na zaručenie tohto „úplného zdanenia“.

31 Z vyššie uvedeného vyplýva, že také rozdielne zaobchádzanie, o aké ide vo veci samej, nemožno považovať za odôvodnené potrebou zaistiť koherenciu daňového systému.

32 Pokiaľ ide po druhé o argument, že členský štát, ktorého cieľom je zaviesť z dlhodobého hľadiska zlučiteľnosť vnútroštátneho systému dane z príjmov právnických

osôb s právom Spoločenstva a odstrániť prípadnú diskrimináciu, musí pri zavádzaní prechodného režimu disponovať určitou mierou voľnej úvahy, treba pripomenúť, že táto voľná úvaha je stále obmedzená dodržiavaním základných slobôd, a pokiaľ ide konkrétne o vec samú, dodržiavaním slobody voľného pohybu kapitálu.

33 Hoci pritom taký prechodný režim, o aký ide vo veci samej, možno, pokiaľ ide o zdanenie ziskov dosiahnutých pri prevode podielov v spoločnostiach rezidentoch, chápať ako oprávnenú snahu zabezpečiť nerušený prechod zo skoršieho režimu na nový režim, taká okolnosť sama osebe nemôže odôvodniť také rozdielne zaobchádzanie, o aké ide vo veci samej, v neprospech zdanenia ziskov dosiahnutých pri prevode podielov v spoločnostiach nerezidentoch.

34 Zo spisu predloženého Súdnemu dvoru teda vyplýva, že také rozdielne zaobchádzanie, o aké ide vo veci samej, nie je zjavne odôvodnené naliehavým dôvodom všeobecného záujmu.

35 Na položenú otázku preto treba odpovedať tak, že článok 56 ES sa má vykladať v tom zmysle, že bráni takej právnej úprave členského štátu, o akú ide vo veci samej, podľa ktorej zisk dosiahnutý z prevodu obchodných podielov v kapitálovej spoločnosti usadenej v inom členskom štáte podlieha v roku 2001 zdaneniu už vtedy, ak mal prevádzateľ počas predchádzajúcich piatich rokov na imaní tejto spoločnosti priamo alebo nepriamo podiel vo výške najmenej 1 %, zatiaľ čo zisk z prevodu, za rovnakých podmienok, obchodných podielov v kapitálovej spoločnosti usadenej v prvom uvedenom členskom štáte, ktorá podlieha neobmedzenej daňovej povinnosti v prípade dane z príjmov právnických osôb, podliehal v roku 2001 zdaneniu až v prípade významného podielu vo výške najmenej 10 %.

O trovách

36 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 (druhá komora) rozhodol takto:

Článok 56 ES sa má vykladať v tom zmysle, že bráni takej právnej úprave členského štátu, o akú ide vo veci samej, podľa ktorej zisk dosiahnutý z prevodu obchodných podielov v kapitálovej spoločnosti usadenej v inom členskom štáte podlieha v roku 2001 zdaneniu už vtedy, ak mal prevádzateľ počas predchádzajúcich piatich rokov na imaní tejto spoločnosti priamo alebo nepriamo podiel vo výške najmenej 1 %, zatiaľ čo zisk z prevodu, za rovnakých podmienok, obchodných podielov v kapitálovej spoločnosti usadenej v prvom uvedenom členskom štáte, ktorá podlieha neobmedzenej daňovej povinnosti v prípade dane z príjmov právnických osôb, podliehal v roku 2001 zdaneniu až v prípade významného podielu vo výške najmenej 10 %.

Podpisy