Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
přednesené dne 13. července 2017 [1]

Věc C-292/16

A Oy,
Účastníci řízení:
Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Helsingin hallinto-oikeus (Správní soud Helsinky, Finsko)]

„Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce – Daňové právní předpisy – Zdanění podniků – Směrnice o fúzích (směrnice 90/434/EHS) – Převod stálé zahraniční provozovny tuzemské společnosti do zahraniční společnosti – Okamžité zdanění v přeshraničním případě oproti nezdanění ve vnitrostátním případě – Přezkum sekundárních právních předpisů z hlediska základních svobod – Srovnatelnost se zdaněním při odchodu – Přiměřenost okamžitého zdanění při snížení daňového břemene“

I. Úvod

1. Soudní dvůr se v projednávané věci zabývá provedením směrnice Rady 90/434/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států (dále jen „směrnice o fúzích“) [2] ve Finsku. Jedná se o zvláštní případ, kdy tuzemská společnost převádí stálou zahraniční provozovnu do společnosti, která je usazena v zahraničí, a za tento převod nezíská peníze, nýbrž cenné papíry společnosti. Tento převod je ve Finsku – na rozdíl od případu, kdy se stálá tuzemská provozovna převádí do tuzemského podniku – předmětem okamžitého zdanění. Přitom je ovšem odvedena fiktivní zahraniční daň ze země, ve které se nachází příslušná stálá provozovna. Nyní je třeba objasnit, zda je tento postup slučitelný se svobodou usazování.

2. Směrnice o fúzích v čl. 10 odst. 2 určité zdanění umožňuje, protože převodem stálé provozovny do zahraničí dochází ke ztrátě nároku na odvod daně z této stálé zahraniční provozovny. Ta nyní již nepatří ke společnosti usazené v tuzemsku a nachází se na cizím státním území. V podstatě jde o určitý druh zdanění při odchodu, které je v současnosti v zásadě vyžadováno i v rámci práva Unie [3]. Obecně vzato je *okamžité* zdanění při odchodu nepřiměřené. Nyní je třeba rozhodnout otázku, zda na tom něco mění započtení fiktivní zahraniční daně v souladu se směrnicí, a zda tedy toto započtení umožňuje okamžité zdanění.

1 – Původní jazyk: němčina.

2 – Úř. věst. 1990, L 225, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 142.

3 – Podle článku 5 směrnice Rady (EU) 2016/1164 ze dne 12. července 2016, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu – jenž ovšem není v tomto případě ještě použitelný (Úř. věst. 2016, L 193, s. 1). Směrnice 2016/1164 v článku 5 uvádí: „Za kterékoli z následujících okolností podléhá daňový poplatník dani z částky rovnající se tržní hodnotě přesunutých aktiv v době jejich odchodu po odečtení jejich hodnoty pro daňové účely: […] c) daňový poplatník přesouvá své daňové rezidentství do jiného členského státu […]“

3. Soudní dvůr je proto vyzván k tomu, aby rozpracoval svou judikaturu týkající se omezování základních svobod ze strany členských států na základě zániku jejich daňové pravomoci.

II. Právní rámec

A. Unijní právo

4. Unijní právní rámec vytváří v daném případě vedle článku 43 ve spojení s článkem 48 Smlouvy o ES (nyní článek 49 ve spojení s článkem 54 SFEU) směrnice o fúzích.

5. Rozhodujícím ustanovením je zde článek 10 v hlavě IV směrnice o fúzích, nadepsané „Zvláštní případ převodu stálé provozovny“, který zní takto:

„1. Zahrnují-li aktiva převáděná při fúzi, rozdělení nebo převodu aktiv stálou provozovnu převádějící společnosti, jež se nachází na území jiného členského státu než převádějící společnost, vzdá se tento jiný stát práva na zdanění této stálé provozovny. Stát převádějící společnosti však může do zdanitelného příjmu této společnosti zahrnout ty ztráty stálé provozovny, které mohly být dříve odečteny od zdanitelných příjmů společnosti v tomto státě a dosud nebyly vyrovnány. Stát, v němž se stálá provozovna nachází, a stát přijímající společnosti použijí na převod ustanovení této směrnice tak, jako by první z těchto států byl státem převádějící společnosti.

2. Pokud členský stát převádějící společnosti uplatňuje systém zdanění celosvětových zisků, je tento členský stát oprávněn odchylně od odstavce 1 zdanit jakékoliv zisky nebo kapitálové zisky stálé provozovny plynoucí z fúze, rozdělení nebo převodu aktiv, avšak jen za podmínky, že na daních, které by, nebýt této směrnice, byly vyměřeny ze zisků nebo kapitálových zisků v členském státě, v němž se stálá provozovna nachází, poskytne úlevu stejným způsobem a o stejnou částku, jako by tato daň byla skutečně vyměřena a zaplacena.“

B. Finské právo

6. Podle vysvětlení předkládajícího soudu byla směrnice o fúzích ve finském právu provedena zákonem o zdanění příjmů z hospodářské činnosti (dále jen „zákon č. 1733/1995“).

7. Podle § 52d odst. 2 zákona č. 1733/1995 se při zdanění převádějící společnosti do zdanitelné prodejní ceny za převedená aktiva připočítá jeho daňová zůstatková hodnota za předpokladu, že převod je uskutečněn podle zůstatkové účetní hodnoty.

8. Podle § 52d odst. 3 zákona č. 1733/1995 se při zdanění přijímající společnosti v rámci odpočitatelných výdajů na nákup převedených aktiv zohlední částka, která odpovídá té částce, která byla podle odstavce 2 zohledněna u převádějící společnosti jako zdanitelná prodejní cena. Ve výsledku je tedy převod aktiv daňově neutrální.

9. Jsou-li převedená aktiva a pasiva provozovny, která se nachází v jiném členském státě Evropské unie, přiřazeny tuzemské společnosti, reálná hodnota převáděných aktiv se podle § 52e odst. 3 zákona č. 1733/1995 stejně tak jako opravné položky nebo rezervy odečtené při zdanění od příjmů provozovny počítá ke zdanitelným příjmům provozovny ve Finsku v daňovém roce, kdy došlo k fúzi, rozdělení nebo převodu podniku. Zdá se tedy, že ve výsledku jsou zdaněny skryté rezervy provozovny. Od daně, kterou je třeba ve Finsku za tyto příjmy zaplatit, se odpočítá daň, která by musela být ve státě provozovny za tyto příjmy zaplacena, kdyby se nepoužila ustanovení směrnice o fúzích.

10. Podle odůvodnění § 52e odst. 3 zákona č. 1733/1995 jsou upraveny tímto ustanovením situace, kdy jsou aktiva provozovny usazené v jiném členském státě Evropské unie, která jsou přiřazená finské společnosti, převáděna na zahraniční společnost. Byla-li aktiva nacházející se v zahraničí převedena na aktiva zahraniční společnosti, daňová pravomoc Finska se na ně již nevztahuje. V případě odpočtu daně státu provozovny se jedná o tzv. započtení daně, které se nachází v některých daňových dohodách. K použití tohoto ustanovení je třeba vypočíst výši daně, která by měla být vybrána v jiném státě bez tohoto ustanovení směrnice o fúzích.

III. Spor v původním řízení

11. Společnost A Oy (dále též „společnost“) převedla v roce 2006 rakouskou provozovnu prostřednictvím převodu podniku rakouské společnosti skupiny B a obdržela za to od ní nové cenné papíry. Při převodu byla převedena aktiva, pasiva a opravné položky a rezervy náležející výrobnímu zařízení.

12. Ke zdanitelným příjmům společnosti byla připočtena pravděpodobně dosažená prodejní cena za aktiva převedená při převodu podniku, která v projednávaném případě byla odhadnuta jako její účetní hodnota ve výši 249 663 661,59 eura navýšená o investiční podporu poskytnutou rakouským státem ve výši 11 256 146 eur, celkově tedy na 260 919 807,59 eura. Od této částky byly odečteny neodpočitatelné pořizovací náklady. Při zdanění se podpory poskytnuté rakouským státem nezapočítaly k odpočitatelným pořizovacím nákladům.

13. Daň byla stanovena v daňovém roce 2006 na základě § 52d odst. 1 a § 52e odst. 3 zákona č. 1733/1995. V obdobné vnitrostátní situaci by takováto daňová povinnost nevznikla, protože daňová povinnost v ní vznikne teprve při realizaci zisku ze strany přijímající společnosti.

14. Společnost A Oy se svou námitkou domáhala opravy změny daňového výměru provedenou v neprospěch osoby povinné k dani dne 30. listopadu 2010. Ustanovení § 52 odst. 3 zákona č. 1733/1995 podle ní není v souladu se svobodou usazování podle článku 49 SFEU.

15. Uvedená námitka byla námitkovým oddělením zamítnuta. Společnost A Oy proti tomu podala žalobu k Helsingin hallinto-oikeus (správní soud Helsinky, Finsko). Správní soud Helsinky rozhodl přerušit řízení a podat žádost o rozhodnutí o předběžné otázce.

IV. Řízení před Soudním dvorem

16. Správní soud Helsinky, který tento právní spor projednává, předložil Soudnímu dvoru následující otázky:

„1) Brání článek 49 SFEU takové finské právní úpravě, podle níž v situaci, kdy tuzemská společnost převede aktiva provozovny, která se nachází v jiném členském státě, formou převodu podniku na společnost se sídlem v tomto členském státě a jako protiplnění obdrží nové podíly, je převod aktiv zdaněn okamžitě v roce, kdy se tento převod uskuteční, kdežto zdanění v obdobné vnitrostátní situaci se uskuteční teprve v okamžiku realizace?

2) Jedná se o nepřímou či přímou diskriminaci, pokud Finsko uskuteční zdanění okamžitě v roce převodu podniku před tím, než došlo k realizaci zisku, a ve vnitrostátních situacích teprve v okamžiku realizace?

3) V případě kladné odpovědi na otázku 1 a 2, může být potom omezení svobody usazování odůvodněno naléhavým důvodem veřejného zájmu nebo zachováním vnitrostátní daňové pravomoci? Je zakázané omezení v souladu se zásadou proporcionality?“

17. K těmto otázkám v řízení před Soudním dvorem se písemně vyjádřily společnost A Oy, Finsko, Švédsko a Evropská komise. Jednání konaného dne 8. června 2017 se zúčastnila rovněž Spolková republika Německo.

V. Právní posouzení

A. Kritérium zkoumání

18. Svými předběžnými otázkami – které je třeba posuzovat společně – se předkládající soud v podstatě táže, zda je svoboda usazování jakožto součást primárního práva omezována vnitrostátní právní úpravou, která v rámci provedení čl. 10 odst. 2 směrnice o fúzích stanoví určitou daňovou povinnost, a zda takové zdanění může být případně oprávněné. Toto zdanění přitom podle výpovědí předkládajícího soudu vede k okamžitému zdanění pouze v případě přeshraničního převodu, kdežto v případě výlučně vnitrostátního převodu převodci žádná daňová povinnost nevzniká.

19. Soudní dvůr však – jak téměř jednohlasně namítly zúčastněné členské státy – již několikrát rozhodl, že „každé vnitrostátní opatření přijaté v oblasti, která byla na úrovni Evropské unie plně harmonizována, [musí být] posuzováno ve vztahu k ustanovením tohoto harmonizačního opatření, a nikoli ve vztahu k primárnímu právu“ [4].

20. I kdyby směrnice o fúzích představovala takovouto úplnou harmonizaci, nemohla by tato okolnost bránit tomu, aby směrnice byla vykládána v souladu s primárním právem a případně posuzována z hlediska slučitelnosti se základními svobodami. Soudní dvůr totiž již dříve rozhodl, že zákaz omezování volného pohybu služeb neplatí pouze pro vnitrostátní opatření, ale i pro opatření orgánů Unie [5]. Smlouvy jako zdroj primárního práva zůstávají, jak se Soudní dvůr již dříve vyjádřil, „základem, rámcem a mezí“ [6] všech právních aktů Unie. I při provádění těchto právních aktů členskými státy proto musejí být vždy respektovány [7].

21. Směrnice o fúzích však navíc ani nepředstavuje úplnou harmonizaci. Jak vyplývá z její systematiky i z jejího znění, odstavec 2 obsahuje výjimku z odstavce 1. Podle odstavce 1 se stát převádějící společnosti zásadně a s konečnou platností vzdá svého práva na zdanění stálé provozovny. Smí pouze napravit dříve nárokovanou ztrátu. Odchylně od tohoto ustanovení je členský stát, který uplatňuje systém zdanění celosvětových zisků, podle odstavce 2 *oprávněn* zdanit zisky plynoucí z převodu.

22. Ale jak zdůrazňuje i Komise, článek 10 odst. 2 směrnice o fúzích nijak neupravuje, zda, kdy a v jaké konkrétní výši má být tato daňová pravomoc uplatněna. Především však Finsko na základě tohoto znění není nijak povinno takový převod tím či oním způsobem a v té či oné výši zdanit, nýbrž je k tomu pouze oprávněno. V takovém případě pak vnitrostátní zákonodárce při provádění sekundárního práva zůstává nezbytně vázán ohledem na základní svobody.

4 – Naposledy tak znovu rozhodl v rozsudcích ze dne 8. března 2017, Euro Park Service (C-14/16, EU:C:2017:177, bod 19); ze dne 12. listopadu 2015, Visnapuu (C-198/14, EU:C:2015:751, bod 40), ze dne 11. prosince 2003, Deutscher Apothekerverband (C-322/01, EU:C:2003:664, bod 64), jakož i ze dne 16. prosince 2008, Gysbrechts a Santurel Inter (C-205/07, EU:C:2008:730, bod 33) – i když v konkrétním případě chybějící vztah k primárnímu právu zamítl.

5 – Rozsudky ze dne 2. září 2015, Groupe Steria (C-386/14, EU:C:2015:524, bod 39); ze dne 18. září 2003, Bosal (C-168/01, EU:C:2003:479, body 25 a 26); ze dne 23. února 2006, Keller Holding (C-471/04, EU:C:2006:143, bod 45); ze dne 12. prosince 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, bod 46); ze dne 29. února 1984, REWE-Zentrale (37/83, EU:C:1984:89, bod 18), a ze dne 26. října 2010, Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, bod 50).

6 – Rozsudek ze dne 5. října 1978, Viola (26/78, EU:C:1978:172, bod 9/14).

7 – Takto výslovně v rozsudku ze dne 28. dubna 1998, Decker (C-120/95, EU:C:1998:167, bod 27) a v rozsudku ze dne 28. dubna 1998, Kohll (C-158/96, EU:C:1998:171, bod 25) – „Skutečnost, že vnitrostátní opatření může být případně v souladu s určitým ustanovením sekundárního práva, v projednávaném případě s článkem 22 nařízení č. 1408/71, nemá za následek to, že se na toto opatření nevztahují ustanovení Smlouvy o ES.“

B. Omezení svobody usazování

23. Podle článku 43 ve spojení s článkem 48 ES (nyní článku 49 ve spojení s článkem 54 SFEU) zahrnuje svoboda usazování to, že státním příslušníkům jednoho členského státu je na území jiného členského státu umožněn přístup k samostatně výdělečným činnostem a jejich vykonávání [8]. I když podle svého znění směřují ustanovení Smlouvy týkající se svobody usazování k zajištění práva na vnitrostátní zacházení v hostitelském členském státě, rovněž brání tomu, aby stát původu bránil jednomu ze svých státních příslušníků nebo společnosti založené podle jeho právních předpisů – zejména prostřednictvím stálé provozovny [9] – v usazení v jiném členském státě [10]. V daňovém právu přitom záleží na diskriminační povaze omezení.

24. Za omezení svobody usazovaní musejí být podle ustálené judikatury považována všechna opatření, která výkon této svobody zakazují, jsou na překážku tomuto výkonu nebo jej činí méně atraktivním [11].

25. Samotnému zřízení provozovny v zahraničí uvedený vnitrostátní daňový předpis v tomto případě nijak nebrání. Na přeshraniční aktivitu podniku má nicméně určitý dopad okolnost, že v případě pozdějšího převodu stálé zahraniční provozovny do jiné zahraniční společnosti je takový převod předmětem odpovídajícího zdanění. V případě stálých provozoven se sídlem v tuzemsku by k tomuto zdanění nedošlo. S ohledem na pozdější restrukturalizační opatření a jejich zdanění je tedy atraktivnější založit stálou provozovnu v tuzemsku, a nikoli v zahraničí.

26. Na druhé straně je třeba zohlednit, že součástí přeshraniční hospodářské činnosti chráněnou základními svobodami je nejen založení stálé provozovny, ale i ukončení jejího provozu. Převod stálé provozovny do jiného podniku má za následek to, že převodce již v zahraničí nebude vykonávat žádnou hospodářskou činnost. Ukončení této hospodářské činnost je zdaněno pouze proto, že stálá provozovna se sídlem v zahraničí je převáděna do zahraniční společnosti, a nikoli do společnosti tuzemské. Ani v tomto ohledu nelze tedy popřít určitou přeshraniční souvislost. Ukončení přeshraniční činnosti prostřednictvím převodu do určité zahraniční společnosti je totiž upraveno méně atraktivním způsobem nežli ukončení prostřednictvím převodu do tuzemské společnosti.

27. Zdanění skrytých rezerv při změně sídla je podle ustálené judikatury Soudního dvora omezením svobody usazování, pokud ve vnitrostátních případech (tj. v případech přestěhování v tuzemsku) k takovému zdanění nerealizovaných zisků nedochází [12].

28. Situace, která nastala v projednávané věci, je tedy srovnatelná. Skryté rezervy stálé provozovny (kapitálové zisky z hospodářského majetku, resp. ztráty účetní hodnoty vzniklé odložením daňové povinnosti formou odpisů) jsou zdaněny na základě § 52d odst. 3 zákona č. 1733/1995, aniž osoba povinná k dani předtím obdržela nezbytnou hotovost. Naopak v případě převodu stálé provozovny v tuzemsku k jejímu zdanění na základě pokračujícího trvání účetní hodnoty nedojde. V takovém případě musí „pořizovatel“ (tj. přijímající společnost) nanejvýš někdy zdanit realizované kapitálové zisky.

8 – Rozsudky ze dne 11. března 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138, bod 40 a citovaná judikatura), ze dne 21. ledna 2010, SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, bod 38), a ze dne 13. prosince 2005, SEVIC Systems (C-411/03, EU:C:2005:762, bod 18).

9 – Výslovně již v rozsudku ze dne 17. července 2014, Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:2087, bod 18); a v rozsudku ze dne 15. května 2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, body 19 a 20).

10 – Rozsudky ze dne 21. ledna 2010, SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, bod 39), ze dne 13. prosince 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, bod 31), a ze dne 6. září 2012, Komise/Portugalsko (C-38/10, EU:C:2012:521, bod 25).

11 – Rozsudky ze dne 29. listopadu 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, bod 36), ze dne 21. května 2015, Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, bod 34), a ze dne 16. dubna 2015, Komise v. Německo (C-591/13, EU:C:2015:230, bod 56 a tam citovaná judikatura).

12 – Rozsudky ze dne 11. března 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138, bod 46), ze dne 29. listopadu 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, bod 33), ze dne 21. května 2015, Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, bod 35), a ze dne 7. září 2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525, bod 35).

29. K opuštění území zde sice nedochází ze strany samotné osoby povinné k dani, nýbrž v podobě převodu její stálé provozovny sídlící v zahraničí do zahraniční společnosti, právní důsledek je však stejný, jako kdyby se osoba povinná k dani spolu s hospodářským majetkem své tuzemské stálé provozovny předtím přestěhovala do zahraničí. Ke zdanění dochází stejně jako v případě „klasického zdanění při odchodu“ pouze na základě skutečnosti, že na hospodářský majetek stálé provozovny má výhradní daňový nárok nadále už jen jiný členský stát.

30. Vnitrostátní úprava, kterou představuje § 52e odst. 3 zákona č. 1733/1995, má tak za následek to, že vzhledem k procesům, které jsou s převodem stálé provozovny později spojeny, je založení stálé provozovny v zahraničí méně atraktivní nežli založení stálé provozovny v tuzemsku. Tato skutečnost je – jak konstatovala Komise i společnost A Oy – v rozporu s cíli směrnice o fúzích (jak je zřejmé již z její preambule, kde se uvádí, že převodům aktiv podniků by neměly být kladeny žádné překážky v podobě zvláštních omezení) i se svobodou usazování.

31. Omezení svobody usazování je přitom třeba spatřovat již v uložení daně [13] v roce 2006, nikoli až v její splatnosti. Společnost A Oy, která provádí převod své stálé provozovny se sídlem v zahraničí do jiného (zahraničního) podniku, je totiž v okamžiku uložení této daně a z něho vyplývající splatnosti daňového dluhu oproti jiným srovnatelným hospodářským subjektům, které převádějí do zahraničních společností své tuzemské stálé provozovny (nebo do tuzemských společností své zahraniční stálé provozovny), v hotovostní nevýhodě.

C. Odůvodnění

1. Odůvodnění zdanění při odchodu

32. Soudní dvůr již v několika případech rozhodl, že členský stát má v souladu se zásadou daňové teritoriality právo zdanit latentní kapitálové zisky, které vzniknou osobě povinné k dani mající sídlo na jeho území v okamžiku, kdy osoba povinná k dani toto sídlo přemístí [14].

33. Účelem takového opatření je 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 zachováním rozdělení daňové pravomoci mezi členské státy [15]. To ovšem předpokládá, že odchod také daňovou pravomoc členského státu, ze kterého společnost přemístila své sídlo, skutečně ohrožuje. Taková situace nastává obecně tehdy, když daňová pravomoc zaniká [16].

34. Daňová pravomoc nezaniká jen v případě opuštění území, ale i tehdy, když je stálá provozovna se sídlem v zahraničí v rámci převodu přičleněna ke společnosti, která není usazena v tuzemsku. Je zjevné, že z této myšlenky – jak na to správně poukázalo Finsko a Švédsko – vychází i čl. 10 odst. 2 směrnice o fúzích, když v případě zdanění celosvětových příjmů umožňuje členskému státu (jako nejzazší možnost) zdanění skrytých rezerv (zisku z prodeje).

13 – Splatnost daně je naopak – jak jsem zdůvodnila ve svém stanovisku ve věci Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements (C-646/15, EU:C:2016:1000, bod 59) – nerelevatní. Osoba povinná k dani se totiž stává dlužníkem daně a tím, kdo je touto daní zatížen, již na základě stanovení daně, a tedy ještě před tím, než tato daň začne být splatná. Vymáhání daní je proto jen dovršením tohoto omezení.

14 – Rozsudky ze dne 23. ledna 2014, DMC (C-164/12, EU:C:2014:20, bod 53 a citovaná judikatura), ze dne 29. listopadu 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, bod 49), ze dne 21. května 2015, Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, body 44 a 45), a ze dne 7. září 2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525, bod 46).

15 – Rozsudky ze dne 13. prosince 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, body 45 a 46), ze dne 29. listopadu 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, bod 45 a násl.), ze dne 21. května 2015, Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, bod 47), a ze dne 21. ledna 2010, SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, bod 60).

16 – Jak se výslovně uvádí v rozsudcích ze dne 21. května 2015, Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, bod 48), ze dne 25. dubna 2013, Komise v. Španělsko (C-64/11, nezveřejněný, EU:C:2013:264, bod 31), a ze dne 23. ledna 2014, DMC (C-164/12, EU:C:2014:20, bod 60 a citovaná judikatura).

35. Na rozdíl od klasického zdanění při odchodu podléhají ovšem v případě převodu výměnou za cenné papíry daňové pravomoci státu, ze kterého společnost přemístila své sídlo, pouze cenné papíry přijímající společnosti. Dochází jen k jakési výměně hospodářského majetku (z bilančního hlediska na straně aktiv). Ustanovení čl. 8 odst. 2 druhého pododstavce směrnice o fúzích přitom výslovně povoluje, aby se zdaňovaly zisky plynoucí z následného převodu obdržených cenných papírů. Skryté rezervy, které této stálé provozně v budoucnu vzniknou, tedy i nadále *nepřímo* podléhají daňové pravomoci Finska.

36. Daňová pravomoc vztahující se na cenné papíry představující podíl na majetku zahraniční společnosti usazené v zahraničí je přesto něco jiného ve srovnání s daňovou pravomocí nad majetkem zahraniční provozovny. Obdržené cenné papíry jsou něco jiného než hospodářský majetek provozovny. Nadále tedy platí, že přístup ke skrytým rezervám, které této stálé provozovně vznikly, je definitivně ztracen. Tím je pak odůvodněn oprávněný zájem na (posledním) zdanění ze strany členského státu, který svou přímou daňovou pravomoc ztrácí.

2. *Přiměřenost omezení*

37. Omezení musí být také vhodné pro dosažení daného cíle a nesmí překračovat rámec toho, co je nezbytné pro dosažení tohoto cíle – jímž je v daném případě zachování rozdělení daňové pravomoci [17].

a) *Nezbytnost odkladu*

38. Soudní dvůr již také v několika případech rozhodl, že osoba povinná k dani musí mít při opuštění území možnost volby mezi okamžitým zdaněním nebo odloženou platbou, podléhající případně zaplacení úroků dle použitelné vnitrostátní právní úpravy [18]. Rozložení výběru daně ze skrytých rezerv do období pěti let namísto jejich přímého zdanění přitom Soudní dvůr považoval za přiměřené [19]. Ve finském právu však taková možnost chybí. Finská právní úprava by z tohoto důvodu představovala nepřiměřené omezení svobody usazování.

39. Proti tomu nelze ani při odlišném názoru Finska a Švédska namítat, že judikatura Soudního dvora týkající se zdanění při odchodu není přenositelná na zdanění při převodu stálé provozovny výměnou za cenné papíry společnosti.

40. Převod stálé provozovny výměnou za cenné papíry společnosti představuje sice – jak Švédsko správně zdůrazňuje – na rozdíl od pouhého opuštění území určitý realizační akt, který ze své podstaty vede k odhalení a zdanění skrytých rezerv, jde však právě o to, že převod výměnou za cenné papíry společnosti není v pravém slova smyslu realizací hodnoty stálé provozovny formou prodeje, nýbrž pouhým restrukturalizačním opatřením. Provozovna není prodána, nýbrž pouze převedena na jiný právní subjekt, na jehož majetku pak získá převodce větší podíl, než jaký měl doposud. Směrnice o fúzích by takové přeshraniční restrukturalizace právě měla usnadňovat.

17 – Rozsudky ze dne 29. listopadu 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, bod 42); ze dne 12. září 2006, Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, bod 47); ze dne 13. prosince 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, bod 35); ze dne 17. července 2014, Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:2087, bod 25); ze dne 15. května 2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, bod 27), a ze dne 13. prosince 2005, SEVIC Systems (C-411/03, EU:C:2005:762, bod 23).

18 – Rozsudky ze dne 21. května 2015, Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, bod 49); ze dne 29. listopadu 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, body 56 a násl., 58, 62), a ze dne 16. dubna 2015, Komise v. Německo (C-591/13, EU:C:2015:230, bod 67 a tam citovaná judikatura).

19 – Rozsudky ze dne 23. ledna 2014, DMC (C-164/12, EU:C:2014:20, bod 64), a ze dne 21. května 2015, Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, bod 52).

41. V takových případech navíc ani nedochází k realizaci finanční likvidity, která je pro placení daně nezbytnou podmínkou, nýbrž pouze k tomu, že převádějící společnost obdrží cenné papíry představující odpovídající podíl na majetku přijímající společnosti. Tato okolnost je také důvodem toho, že Finsko i v případě převodů, které nejsou přeshraniční, umožňuje účetně neutrální restrukturalizaci i přes to, že při ní k „realizaci" dochází. Směrnice o fúzích přitom nevyžaduje, aby se v čistě vnitrostátních případech od zdanění tímto způsobem upouštělo.

42. Cíl směrnice – jímž je usnadnění přeshraničních restrukturalizací – lze také mnohem účinněji naplnit tím, že se přeshraniční restrukturalizace, pokud se už přistoupí k jejich zdanění, nezdaní okamžitě, nýbrž v postupných splátkách rozložených do delšího časového období.

43. Pokud členský stát při převodu stálé provozovny v tuzemsku i přesto, že při něm dochází k „realizaci", žádnou daň převodci neukládá, znamená to, že nařízení okamžitého zdanění bez možnosti odkladu ve vztahu k chybějící likviditě osoby povinné k dani rozhodně není nejmírnějším způsobem vyrovnání ztráty nároku členského státu na zdanění v případě převodu v zahraničí.

44. Postupný výběr daně, rozložený do většího počtu let, umožňuje zároveň zohlednit ztrátu nároku na zdanění a výrazně zmírňuje nerovné zacházení (upuštění od zdanění ve vnitrostátních případech). Stran této druhé uvedené věci vydal Soudní dvůr – jak na to také při jednání poukázala Komise – už dříve podobná rozhodnutí v souvislosti s různými právními předpisy o odkladu ve vztahu k realizovaným ziskům za účelem získání náhrady [20].

45. S tím se pojí skutečnost, kterou právem zdůraznila Komise, že – na rozdíl od případů opuštění území – daňový dlužník stále spadá do územní působnosti daňového věřitele. Rozložený výběr daně v tomto případě nezpůsobuje žádnou správní zátěž, která by vyžadovala okamžité zdanění. V tomto případě je tudíž – v souladu s pojetím Komise – zcela oprávněný, neboť na jedné straně posledním zdaněním zohledňuje to, že členský stát ztrácí možnost zdanění, na druhé straně pak časově rozloženým výběrem daně zohledňuje chybějící likviditu osoby povinné k dani.

46. Oproti názoru společnosti A Oy však ze základních svobod nevyplývá, že zdanění musí být nutně odloženo až do okamžiku „skutečné" realizace skrytých rezerv. Jelikož k pozdější realizaci, prováděné navíc třetí stranou (přijímající společností), nemusí nutně dojít – například v případě pozdější ztráty hodnoty nebo zániku hospodářského majetku – a Finsko nad ní může mít jen stěží kontrolu, odporuje tento požadavek zásadě zachování rozdělení daňové pravomoci mezi členské státy. Vedl by totiž k tomu, že by musely být zohledňovány i pozdější ztráty hodnoty, ačkoli by nespadaly do oblasti jeho vlastní daňové pravomoci [21]. Ze zásady teritoriality ve spojení se zásadou rozhodného data, kterou se řídí daňové právo, vyplývá, že zdanění skrytých rezerv v okamžiku ztráty nároku na zdanění je přípustné i bez realizace skrytých rezerv, k níž by navíc muselo dojít u třetí strany. Zásada proporcionality odporuje pouze okamžitému zdanění.

b) *Přiměřenost z důvodu započtení fiktivní daně?*

47. Na tomto výsledku nic nemění ani započtení fiktivní zahraniční daně, které je stanoveno ve finském právu a v čl. 10 odst. 2 směrnice o fúzích. Ovlivňuje totiž „pouze" výši daně v přeshraničním případě. Ta činí buď plnou sazbě daně, pokud v přijímajícím státě k žádnému zdanění nedojde; nebo může činit sníženou sazbu, pokud je (fiktivní) daň, kterou je třeba započíst, nižší; anebo se může stát, že nevznikne vůbec žádné daňové břemeno, k čemu by došlo tehdy, kdyby (fiktivní) daň, kterou je třeba započíst, byla vyšší nebo stejně vysoká.

20 – Rozsudek ze dne 16. dubna 2015, Komise v. Německo (C-591/13, EU:C:2015:230, bod 71 a násl.).

21 – Tento přístup – neexistuje žádná povinnost zohledňovat ztráty – potvrdil Soudní dvůr v několika svých nedávných rozsudcích v souvislosti se zdaněním při odchodu – srov. rozsudky ze dne 21. května 2015, Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, bod 43 a násl.), a ze dne 29. listopadu 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, bod 56 a násl.). Viz k tomu i moje stanovisko ve věci Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements (C-646/15, EU:C:2016:1000, bod 61 a násl.).

48. Započtení zahraniční daně ve výsledku zamezuje „pouze“ případnému dvojímu zdanění, jak konstatuje i samo Finsko a Švédsko. Nesrovnalost ovšem nespočívá ve dvojím zdanění. Unijní právo dvojí zdanění nijak nezakazuje [22]. Pakliže dvojí zdanění nepředstavuje z hlediska práva Unie, a tedy ani z hlediska základních svobod žádný problém, pak ani *a contrario* nemůže mít zamezení dvojímu zdanění žádný vliv na odůvodnění oprávněnosti omezení určité základní svobody.

49. To platí zejména v případě, kdy započtení nezmírňuje nerovné zacházení, k němuž dochází v případě přeshraniční situace ve srovnání s vnitrostátními případy. Nerovné zacházení, jehož oprávněnost je třeba odůvodnit, nespočívá pouze ve výši zdanění (nebo sazby daně), nýbrž i v tom, že v přeshraničních případech je převádějící společnost předmětem *okamžitého zdanění*, kdežto v takzvaných vnitrostátních případech není předmětem *žádného zdanění* [23].

50. Ustanovení čl. 10 odst. 2 směrnice o fúzích tak fakticky nestanoví sazbu daně, která je oproti „normální“ sazbě daně nižší, nýbrž vymezuje normální sazbu daně, již mohou členské státy v přeshraničních případech vybírat. Tato sazba daně je na rozdíl od zvláštních sazeb daně pouze proměnlivá a závislá na dalších faktorech (výpočet fiktivní zahraniční daně). Kdy se má daň s touto sazbou vybírat, však směrnice o fúzích – jak již bylo řečeno výše v bodech 21 a 22 – neupravuje. Lze to nicméně vyvodit z výše zmiňované judikatury Soudního dvora týkající se zdanění při odchodu.

51. Pokud ve srovnatelných tuzemských případech k žádnému zdanění restrukturalizačních opatření nedochází, je v případě restrukturalizačních opatření v přeshraničních případech s ohledem na zachování daňové pravomoci stejně vhodným a mírnějším prostředkem odklad nebo časové rozložení výběru daně (která může být případně snížena).

52. Tím spíše to platí v projednávané věci, protože podle čl. 8 odst. 2 směrnice o fúzích – na rozdíl od případů klasického zdanění při odchodu – dokonce stále existuje nepřímá daňová pravomoc nad budoucími kapitálovými zisky provozovny. Nepřestává-li však trvat nepřímá účast na dalších změnách její hodnoty, pak se okamžité zdanění (podle určité sazby daně) jeví jako opatření, které je ještě méně přiměřené než opatření v případě odchodu, kdy zmizí veškeré vazby k daňovému základu.

53. Stále tedy platí, že omezení svobody usazování je neopodstatněné. Je nicméně úkolem předkládajícího soudu, aby prověřil, zda by nesouladu vnitrostátní úpravy s právem Unie nebylo možné předejít výkladem, který by byl s právem Unie v souladu a připouštěl by nárok na časové rozložení platby daně v souladu s finským daňovým právem procesním.

VI. Závěry

54. Navrhuji tedy odpovědět na předběžné otázky položené Helsingin hallinto-oikeus (správní soud Helsinky, Finsko) společně, a to následujícím způsobem:

„Ustanovení článku 43 ve spojení s článkem 48 ES (nyní článku 49 ve spojení s článkem 54 SFEU) je v rozporu s vnitrostátní právní úpravou, která je provedením čl. 10 odst. 2 směrnice 90/434/EHS a nařizuje okamžité zdanění pouze v přeshraničních případech převodu stálé zahraniční provozovny do zahraniční společnosti, kdežto ve vnitrostátních případech k němu nedochází. Započtení fiktivní zahraniční daně na tom nic nemění, protože toto započtení pouze zamezuje dvojímu zdanění, nikoli však okamžitému zdanění.“

22 – Rozsudky ze dne 15. dubna 2010, CIBA (C-96/08, EU:C:2010:185, bod 27 a násl.), ze dne 16. července 2009, Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, bod 26 a násl.), a ze dne 12. února 2009, Block (C-67/08, EU:C:2009:92, body 30 a 31), jakož i stanovisko generálního advokáta Bota ve věci Glaxo Wellcome (C-182/08, EU:C:2009:438, bod 58 a násl.).

23 – Tzn. že stálá provozovna se nachází v tuzemsku nebo že přijímající společnost je tuzemskou společností.