Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
prednesené 13. júla 2017 [1]

Vec C-292/16

A Oy
Ďalší účastník konania:
Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Helsingin hallinto-oikeus (Správny súd Helsinki, Fínsko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Daňová právna úprava – Zdaňovanie podnikov – Smernica o zlúčeniach (smernica 90/434/EHS) – Prevod zahraničnej stálej prevádzkarne tuzemskej spoločnosti na zahraničnú spoločnosť – Okamžité zdanenie v cezhraničnom prípade na rozdiel od nezdanenia vo vnútroštátnom prípade – Preskúmanie sekundárnych právnych predpisov z hľadiska základných slobôd – Porovnateľnosť so zdanením pri odchode – Primeranosť okamžitého zdanenia pri znížení daňového zaťaženia“

I. Úvod

1. Súdny dvor sa v prejednávanej veci zaoberá prebratím smernice Rady 90/434/EHS z 23. júla 1990 o spoločnom systéme zdaňovania pri zlúčeniach, rozdeleniach, prevodoch majetku a výmene akcií týkajúcich sa spoločností rôznych členských štátov (ďalej len „smernica o zlúčeniach“) [2] vo Fínsku. Ide o osobitný prípad, keď tuzemská spoločnosť prevádza zahraničnú stálu prevádzkareň na spoločnosť so sídlom v zahraničí, a za tento prevod nedostane peniaze, ale obchodné podiely. Tento prevod je vo Fínsku, na rozdiel od prípadu, keď sa vnútroštátna stála prevádzkareň prevedie na vnútroštátny podnik, predmetom okamžitého zdanenia. Započíta sa však fiktívna zahraničná daň z krajiny, v ktorej sa nachádza príslušná stála prevádzkareň. Treba teda objasniť, či je tento postup zlučiteľný so slobodou usadiť sa.

2. Smernica o zlúčeniach v článku 10 ods. 2 umožňuje určité zdanenie, pretože cezhraničným prevodom zaniká nárok na odvod dane z tejto zahraničnej stálej prevádzkarne. Tá totiž už nepatrí k spoločnosti so sídlom v tuzemsku a nachádza sa na cudzom štátnom území. V podstate ide o určitý druh zdanenia pri odchode, ktoré sa v súčasnosti v zásade vyžaduje aj v práve Únie. [3] Vo všeobecnosti je *okamžité* zdanenie pri odchode neprimerané. Relevantná otázka teda znie, či na tom niečo mení započítanie fiktívnej zahraničnej dane v súlade so smernicou, či toto započítanie umožňuje okamžité zdanenie.

1 Jazyk prednesu: nemčina.

2 Ú. v. ES L 225, 1990, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 142.

3 Podľa článku 5 smernice Rady (EÚ) 2016/1164 z 12. júla 2016, ktorou sa stanovujú pravidlá proti praktikám vyhýbania sa daňovým povinnostiam, ktoré majú priamy vplyv na fungovanie vnútorného trhu (Ú. v. EÚ L 193, 2016, s. 1), ktorá však v prejednávanej veci ešte nie je relevantná. Smernica 2016/1164 v článku 5 uvádza: „Daňovník podlieha dani vo výške rovnajúcej sa trhovej hodnote prevedených aktív v čase odchodu aktív zníženej o ich hodnotu na daňové účely v prípade niektorej z týchto situácií: … c) daňovník prevádza svoju daňovú rezidenciu do iného členského štátu…“.

3. Súdny dvor sa teda vyzýva, aby ďalej vyvíjal svoju judikatúru týkajúcu sa obmedzovania základných slobôd zo strany členských štátov na základe zániku ich daňovej právomoci.

II. Právny rámec

A. Právo Únie

4. Rámec práva Únie v predmetnej veci vytvára okrem článku 43 v spojení s článkom 48 Zmluvy o ES (teraz článok 49 v spojení s článkom 54 ZFEÚ) smernica o zlúčeniach.

5. Relevantným ustanovením je článok 10 v hlave IV smernice o zlúčeniach nazvanej „Špeciálny prípad prevodu materského podniku [stálej prevádzkarne – *neoficiálny preklad*]“, ktorý znie:

„1. Ak aktíva prevedené pri zlúčení, rozdelení alebo prevode aktív zahrnujú materský podnik [stálu prevádzkareň – *neoficiálny preklad*] prevádzajúcej spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte, než je štát prevádzajúcej spoločnosti, tento druhý štát sa vzdá akéhokoľvek práva zdaňovania materského podniku [stálej prevádzkarne – *neoficiálny preklad*]. Členský štát prevádzajúcej spoločnosti môže do zdaniteľného zisku tejto spoločnosti opäť uviesť tie straty materského podniku [stálej prevádzkarne – *neoficiálny preklad*], ktoré mohli byť už skôr vyrovnané zdaniteľným ziskom spoločnosti v tomto štáte a neboli zatiaľ obnovené. Štát sídla materského podniku [stálej prevádzkarne – *neoficiálny preklad*] a štát preberajúcej spoločnosti uplatnia ustanovenia tejto smernice na takýto prevod tak, akoby prvý z týchto štátov bol štátom prevádzajúcej spoločnosti.

2. Odchýlkou od odseku 1, ak členský štát prevádzajúcej spoločnosti uplatňuje systém zdaňovania celosvetových ziskov, tento členský štát má právo zdaňovať každý zisk alebo kapitálové zisky materskej spoločnosti [stálej prevádzkarne – *neoficiálny preklad*] pochádzajúce zo zlúčenia, rozdelenia alebo prevodu aktív pod podmienkou, že poskytne úľavu na dani, ktorá by bola požadovaná z týchto ziskov alebo kapitálových ziskov v štáte sídla tohto materského podniku [tejto stálej prevádzkarne – *neoficiálny preklad*] s výnimkou ustanovení tejto smernice, rovnakým spôsobom a v rovnakom objeme, ako by to urobil, ak by táto daň bola skutočne uložená a zaplatená.“

B. Fínske právo

6. Podľa vysvetlení vnútroštátneho súdu bola smernica o zlúčeniach do fínskeho práva prebratá zákonom o zdanení príjmov z hospodárskej činnosti (ďalej len „zákon č. 1733/1995“)

7. Podľa § 52d ods. 2 zákona č. 1733/1995 pri zdanení prevádzajúcej spoločnosti k zdaniteľnej predanej cene prevedeného majetku patrí jeho zostatková daňová hodnota, a to pod podmienkou, že k prevodu došlo podľa zostatkovej účtovnej hodnoty.

8. Podľa § 52d ods. 3 zákona č. 1733/1995 sa pri zdanení prijímajúcej spoločnosti v rámci odpočítateľných nákladov na zaobstaranie prevedeného majetku zohľadní suma, ktorá sa zhoduje s tou, ktorá bola podľa druhého odseku v prípade prevádzajúcej spoločnosti zohľadnená ako zdaniteľná predajná cena. Vo výsledku je teda prevod majetku daňovo neutrálny.

9. Pokiaľ sú prevedené aktíva a pasíva stálej prevádzkarne, ktorá sa nachádza v inom členskom štáte Európskej únie, priradené tuzemskej spoločnosti, reálna hodnota prevedených aktív podľa § 52e ods. 3 zákona č. 1733/1995, rovnako ako aj finančné zabezpečenie alebo rezervy odpočítané pri zdanení od príjmov stálej prevádzkarne, patria k zdaniteľným príjmom prevádzkarne vo Fínsku v daňovom roku,

v ktorom došlo k zlúčeniu, rozdeleniu alebo prevodu podniku. Javí sa teda, že v konečnom dôsledku sú zdanené skryté rezervy prevádzkarne. Od dane, ktorú treba vo Fínsku zaplatiť z týchto príjmov, sa odpočíta daň, ktorá by sa bez ustanovení smernice o zlúčeniach mala z týchto príjmov zaplatiť v štáte prevádzkarne.

10. Podľa odôvodnenia § 52e ods. 3 zákona č. 1733/1995 toto ustanovenie upravuje situácie, keď sú aktíva prevádzkarne so sídlom v inom členskom štáte Európskej únie, ktoré sú priradené fínskej spoločnosti, predmetom prevodu na zahraničnú spoločnosť. Keď sa majetok, ktorý sa nachádza v zahraničí, prevedie do majetku zahraničnej spoločnosti, už viac nepodlieha daňovej právomoci Fínska. V prípade odpočítania dane štátu prevádzkarne ide o tzv. započítanie dane, ktoré sa nachádza aj v niektorých daňových dohodách. Na uplatnenie ustanovenia je nutné vypočítať výšku dane, ktorá by sa v inom štáte musela zaplatiť bez ustanovení smernice o zlúčeniach.

III. Spor vo veci samej

11. Spoločnosť A Oy (ďalej aj „spoločnosť“) previedla v roku 2006 rakúsku prevádzkareň prostredníctvom prevodu podniku rakúskej spoločnosti skupiny B a získala za to od nej nové obchodné podiely. Pri prevode došlo k prechodu aktív, pasív a finančného zabezpečenia alebo rezerv.

12. K zdaniteľným príjmom spoločnosti sa pripočítala pravdepodobne dosiahnutá predajná cena za aktíva prevedené pri prevode podniku, ktorá bola v prejednávanej veci odhadnutá ako ich účtovná hodnota vo výške 249 663 661,59 eura zvýšená o investičnú podporu poskytnutú rakúskym štátom vo výške 11 256 146 eur, celkovo teda na 260 919 807,59 eura. Z tejto sumy sa odpočítali neodpočítateľné nadobúdacie náklady. Pri zdanení sa podpora poskytnutá rakúskym štátom nezapočítala k odpočítateľným nadobúdacím nákladom.

13. Daň bola stanovená v daňovom roku 2006 na základe § 52d ods. 1 a § 52e ods. 3 zákona č. 1733/1995. V obdobnej vnútroštátnej situácii by takáto daňová povinnosť nevznikla, pretože daňová povinnosť v nej vznikne až pri realizácii zisku zo strany preberajúcej spoločnosti.

14. Spoločnosť A Oy svojou námietkou navrhla opravu zmeny daňového výmeru vykonanej v neprospech osoby povinnej platiť daň z 30. novembra 2010. Ustanovenie § 52 ods. 3 zákona č. 1733/1995 podľa nej nie je v súlade so slobodou usadiť sa podľa článku 49 ZFEÚ.

15. Námietkové oddelenie uvedenú námietku zamietlo. Spoločnosť A Oy proti tomu podala žalobu na Helsingin hallinto-oikeus (Správny súd Helsinki, Fínsko). Uvedený vnútroštátny súd rozhodol prerušiť konanie a podať návrh na začatie prejudiciálneho konania.

IV. Konanie pred Súdnym dvorom

16. Helsingin hallinto-oikeus (Správny súd Helsinki), ktorý túto vec prejednáva, položil Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky.

„1. Bráni článok 49 ZFEÚ takej fínskej úprave, podľa ktorej sa situácia, v ktorej tuzemská spoločnosť prevádza aktíva stálej prevádzkarne, ktorá sa nachádza v inom členskom štáte EÚ, formou prevodu podniku na spoločnosť so sídlom v tomto členskom štáte a za to ako protihodnotu dostane nové obchodné podiely, pričom prevod aktív sa okamžite zdaní v roku prevodu, keď sa uskutoční, zatiaľ čo v porovnateľnej vnútroštátnej situácii sa zdanenie uskutoční až v čase realizácie?

2. Ide o nepriamu alebo priamu diskrimináciu, keď Fínsko uskutoční zdanenie okamžite v roku prevodu podniku predtým, ako sa zrealizoval zisk, a v tuzemských situáciách až v okamihu realizácie?

3. V prípade kladnej odpovede na prvú a druhú otázku, možno obmedzenie slobody usadiť sa odôvodniť dôvodmi, ako je naliehavý dôvod všeobecného záujmu alebo zachovanie vnútroštátnej daňovej právomoci? Je zakázané obmedzenie v súlade so zásadou proporcionality?“

17. K týmto otázkam predložili svoje písomné pripomienky v konaní pred Súdnym dvorom spoločnosť A Oy, Fínsko, Švédsko a Európska komisia. Pojednávania, ktoré sa konalo 8. júna 2017, sa zúčastnila aj Spolková republika Nemecko.

V. Právne posúdenie

A. Kritériá preskúmania

18. Svojimi prejudiciálnymi otázkami, ktoré treba preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či je sloboda usadiť sa ako súčasť primárneho práva obmedzovaná vnútroštátnou právnou úpravou, ktorá v rámci prebratia článku 10 ods. 2 smernice o zlúčeniach stanovuje určitú daňovú povinnosť, a či takéto zdanenie môže byť prípadne odôvodnené. Toto zdanenie pritom podľa konštatovaní vnútroštátneho súdu vedie k okamžitému zdaneniu iba v prípade cezhraničného prevodu, zatiaľ čo v prípade výlučne vnútroštátneho prevodu prevádzajúcej spoločnosti žiadna taká povinnosť nevzniká.

19. Súdny dvor však, ako takmer jednohlasne tvrdili zúčastnené členské štáty, už opakovane rozhodol, že „akékoľvek vnútroštátne opatrenie v oblasti, ktorá bola predmetom úplnej harmonizácie na úrovni Európskej únie, sa musí posudzovať vzhľadom na ustanovenia takéhoto harmonizačného opatrenia a nie na ustanovenia primárneho práva“.[4]

20. Aj keby smernica o zlúčeniach predstavovala takú úplnú harmonizáciu, nemohla by táto okolnosť brániť tomu, aby smernica bola vykladaná v súlade s primárnym právom a prípadne posudzovaná z hľadiska zlučiteľnosti so základnými slobodami. Súdny dvor už predtým rozhodol, že zákaz obmedzovania voľného pohybu služieb neplatí iba pre vnútroštátne opatrenia, ale aj pre opatrenia orgánov Únie.[5] Zmluvy ako zdroj primárneho práva zostávajú, ako už predtým konštatoval Súdny dvor, „základom, rámcom a medzou“[6] všetkých právnych aktov Únie. Aj pri vykonávaní týchto právnych aktov členskými štátmi musia byť vždy rešpektované.[7]

21. Smernica o zlúčeniach však navyše ani nepredstavuje úplnú harmonizáciu. Ako vyplýva z jej systematiky a z jej znenia, jej odsek 2 obsahuje výnimku z odseku 1. Podľa odseku 1sa štát prevádzajúcej spoločnosti zásadne a s konečnou platnosťou vzdá svojho práva na zdanenie stálej prevádzkarne. Môže iba napraviť skôr uplatňovanú stratu. Odchylne od tohto ustanovenia je členský štát, ktorý uplatňuje systém zdanenia celosvetových ziskov, podľa odseku 2 *oprávnený* zdaniť zisky vyplývajúce z prevodu.

4 V tejto súvislosti pozri posledné rozsudky z 8. marca 2017, Euro Park Service (C-14/16, EU:C:2017:177, bod 19); z 12. novembra 2015, Visnapuu (C-198/14, EU:C:2015:751, bod 40); z 11. decembra 2003, Deutscher Apothekerverband (C-322/01, EU:C:2003:664, bod 64), a zo 16. decembra 2008, Gysbrechts a Santurel Inter (C-205/07, EU:C:2008:730, bod 33) – hoci v konkrétnom prípade zamietol neexistenciu súvislosti s primárnym právom.

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

6 Rozsudok z 5. októbra 1978, Viola (26/78, EU:C:1978:172, bod 9/14).

7 Ako výslovne vyplýva z rozsudkov z 28. apríla 1998, Decker (C-120/95, EU:C:1998:167, bod 27), a z 28. apríla 1998, Kohll (C-158/96, EU:C:1998:171, bod 25): „skutočnosť, že vnútroštátne opatrenie môže byť prípadne v súlade s určitým ustanovením sekundárneho práva, v prejednávanej veci s článkom 22 nariadenia č. 1408/71, nemá za následok, že sa na toto opatrenie nevzťahujú ustanovenia Zmluvy o ES“.

22. Ako však zdôrazňuje aj Komisia, článok 10 ods. 2 smernice o zlúčeniach nijako neupravuje, či, kedy a v akej konkrétnej výške treba túto daňovú právomoc uplatniť. Predovšetkým tak Fínsko na základe tohto znenia nie je nijako povinné zdaniť taký prevod tým či iným spôsobom a v tej či onej výške, ale je na to iba oprávnené. V takom prípade je vnútroštátny zákonodarca pri vykonávaní sekundárneho práva naďalej viazaný základnými slobodami.

B. Obmedzenie slobody usadiť sa

23. Podľa článku 43 v spojení s článkom 48 ES (teraz článok 49 v spojení s článkom 54 ZFEÚ) zahŕňa sloboda usadiť sa aj právo zahájiť a vykonávať samostatnú zárobkovú činnosť štátnymi príslušníkmi jedného členského štátu na území iného členského štátu.[8] Hoci cieľom ustanovení Zmluvy týkajúcich sa slobody usadiť sa je podľa ich znenia zabezpečiť v hostiteľskom členskom štáte zaobchádzanie podľa podmienok stanovených pre vlastných štátnych príslušníkov, tieto ustanovenia rovnako bránia tomu, aby členský štát pôvodu zasahoval do usadenia niektorého zo svojich štátnych príslušníkov alebo spoločnosti založenej v súlade s jeho právnou úpravou, najmä prostredníctvom stálej prevádzkarne,[9] v inom členskom štáte.[10] V daňovom práve je pritom relevantná diskriminačná povaha obmedzenia.

24. Za obmedzenie slobody usadiť sa treba podľa ustálenej judikatúry považovať všetky opatrenia, ktoré zakazujú výkon tejto slobody, bránia mu alebo ho robia menej príťažlivým.[11]

25. Uvedené vnútroštátne daňové ustanovenie nebráni samotnému zriadeniu stálej prevádzkarne. Na cezhraničnú aktivitu podniku má však určitý vplyv okolnosť, že v prípade neskoršieho prevodu stálej prevádzkarne na inú zahraničnú spoločnosť je taký prevod predmetom príslušného zdanenia. V prípade stálych prevádzkarní so sídlom v tuzemsku by k takému zdaneniu nedošlo. S prihliadnutím na neskoršie reštrukturalizačné opatrenia a ich zdanenie je tak atraktívnejšie založiť stálu prevádzkareň v tuzemsku a nie v zahraničí.

26. Na druhej strane treba prihliadať na skutočnosť, že cezhraničnou hospodárskou činnosťou chránenou základnými slobodami je nielen založenie stálej prevádzkarne, ale aj skončenie jej prevádzky. Dôsledkom prevodu stálej prevádzkarne na iný podnik je, že prevádzajúci podnik už v zahraničí nebude vykonávať žiadnu hospodársku činnosť. Skončenie tejto hospodárskej činnosti je zdanené iba z dôvodu, že stála prevádzkareň so sídlom v zahraničí je predmetom prevodu na zahraničnú spoločnosť, a nie na tuzemskú spoločnosť. Ani v tejto súvislosti nemožno teda poprieť určitý cezhraničný prvok. Skončenie cezhraničnej činnosti prostredníctvom prevodu na určitú zahraničnú spoločnosť je totiž upravené menej atraktívnym spôsobom, než je skončenie prostredníctvom prevodu na tuzemskú spoločnosť.

27. Zdanenie skrytých rezerv pri zmene sídla je podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora obmedzením slobody usadiť sa, pokiaľ vo vnútroštátnych prípadoch (t. j. v prípadoch presťahovania sa v tuzemsku) k takému zdaneniu nezrealizovaných ziskov nedochádza.[12]

8 Rozsudky z 11. marca 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138, bod 40 a tam citovaná judikatúra); z 21. januára 2010, SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, bod 38), a z 13. decembra 2005, SEVIC Systems (C-411/03, EU:C:2005:762, bod 18).

9 Ako výslovne vyplýva z rozsudkov zo 17. júla 2014, Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, bod 18), a z 15. mája 2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, body 19 a 20).

10 Rozsudky z 21. januára 2010, SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, bod 39); z 13. decembra 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, bod 31), a zo 6. septembra 2012, Komisia/Portugalsko (C-38/10, EU:C:2012:521, bod 25).

11 Rozsudky z 29. novembra 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, bod 36); z 21. mája 2015, Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, bod 34), a zo 16. apríla 2015, Komisia/Nemecko (C-591/13, EU:C:2015:230, bod 56 a citovaná judikatúra).

12 Rozsudky z 11. marca 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138, bod 46); z 29. novembra 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, bod 33); z 21. mája 2015, Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, bod 35), a zo 7. septembra 2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525, bod 35).

28. Situácia, ku ktorej došlo v prejednávanej veci, je teda porovnateľná. Skryté rezervy stálej prevádzkarne (kapitálové zisky z hospodárskeho majetku, resp. straty účtovnej hodnoty, ktoré vznikli odložením daňovej povinnosti formou odpisov) sú zdanené na základe § 52d ods. 3 zákona č. 1733/1995 bez toho, aby osoba povinná platiť daň predtým získala potrebnú hotovosť. Naopak, v prípade prevodu stálej prevádzkarne v tuzemsku nedôjde k jej zdaneniu na základe pokračujúceho trvania účtovnej hodnoty. V takom prípade musí „nadobúdateľ“ (t. j. preberajúca spoločnosť) nanajvýš niekedy zdaniť zrealizované kapitálové zisky.

29. Hoci k opusteniu územia v tejto veci nedochádza zo strany samotnej osoby povinnej platiť daň, ale v podobe prevodu jej stálej prevádzkarne so sídlom v zahraničí na zahraničnú spoločnosť, právny následok je rovnaký, ako keby sa osoba povinná platiť daň spolu s hospodárskym majetkom svojej tuzemskej stálej predvádzkarne predtým presťahovala do zahraničia. K zdaneniu dochádza iba na základe skutočnosti, že na hospodársky majetok stálej prevádzkarne má výlučný daňový nárok naďalej už len iný členský štát.

30. Vnútroštátna právna úprava, ktorú predstavuje § 52e ods. 3 zákona č. 1733/1995, má za následok, že vzhľadom na procesy, ktoré sú s prevodom stálej prevádzkarne neskôr spojené, je založenie stálej prevádzkarne v zahraničí menej atraktívne než založenie stálej prevádzkarne v tuzemsku. Táto skutočnosť je, ako konštatovala Komisia a spoločnosť A Oy, v rozpore s cieľom smernice o zlúčeniach (ako je zjavné už z jej preambuly, v ktorej sa uvádza, že prevodom majetku podnikov by nemali brániť obmedzenia, nevýhody alebo skreslenia) aj so slobodou usadiť sa.

31. Obmedzenie slobody usadiť sa pritom objavuje už v uložení dane [13] v roku 2006, a nie až v jej splatnosti. Spoločnosť A Oy, ktorá uskutočňuje prevod svojej stálej prevádzkarne so sídlom v zahraničí na iný (zahraničný) podnik, je totiž v okamihu uloženia tejto dane a z neho vyplývajúcej splatnosti daňového dlhu v porovnaní s inými porovnateľnými hospodárskymi subjektmi, ktoré na zahraničné spoločnosti prevádzajú svoje tuzemské stále prevádzkarne (alebo na tuzemské spoločnosti svoje zahraničné stále prevádzkarne), v hotovostnej nevýhode.

C. Odôvodnenie

1. Odôvodnenie zdanenia pri odchode

32. Súdny dvor už opakovane rozhodol, že členský štát má v súlade so zásadou daňovej teritoriality právo zdaniť latentné kapitálové zisky, ktoré vzniknú osobe povinnej platiť daň so sídlom na jeho území v okamihu, keď osoba povinná platiť daň toto sídlo premiestni. [14]

13 Splatnosť dane je naopak, ako som uviedla vo svojich návrhoch vo veci Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements (C-646/15, EU:C:2016:1000, bod 59), irelevantná. Osoba povinná platiť daň sa totiž stáva daňovým dlžníkom a je tým zaťažená, hoci daň ešte nie je splatná. Vymáhanie dane je preto už iba zavŕšením tohto obmedzenia.

14 Rozsudky z 23. januára 2014, DMC (C-164/12, EU:C:2014:20, bod 53 a citovaná judikatúra); z 29. novembra 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, bod 49); z 21. mája 2015, Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, body 44 a 45), a zo 7. septembra 2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525, bod 46).

33. Takýmto opatrením sa má zabrániť situáciám, ktoré by ohrozovali právo členského štátu pôvodu uplatniť svoju daňovú právomoc v prípade činností vykonávaných na jeho území a možno ho preto odôvodniť zachovaním prerozdelenia daňových právomocí medzi členské štáty. [15] To však predpokladá, že samotný odchod skutočne ohrozuje daňovú právomoc členského štátu, z ktorého spoločnosť premiestnila svoje sídlo. K takej situácii dochádza vo všeobecnosti vtedy, keď daňová právomoc zaniká. [16]

34. Daňová právomoc nezaniká iba v prípade opustenia územia, ale aj v prípade, že stála prevádzkareň so sídlom v zahraničí je v rámci jej prevodu pričlenená k spoločnosti, ktorá nemá sídlo v tuzemsku. Je zjavné, že z tejto myšlienky, ako správne uviedlo Fínsko a Švédsko, vychádza aj článok 10 ods. 2 smernice o zlúčeniach, keď v prípade zdanenia celosvetových príjmov umožňuje členskému štátu (ako poslednú možnosť) zdanenie skrytých rezerv (zisku z predaja).

35. Na rozdiel od klasického zdanenia pri odchode však v prípade prevodu výmenou za obchodné podiely podliehajú právomoci štátu, z ktorého spoločnosť premiestnila svoje sídlo, iba obchodné podiely preberajúcej spoločnosti. Dochádza len k akejsi výmene hospodárskeho majetku (z bilančného hľadiska na strane aktív). Ustanovenie článku 8 ods. 2 druhého pododseku smernice o zlúčeniach pritom výslovne povoľuje, aby sa zdaňovali zisky vyplývajúce z následného prevodu získaných obchodných podielov. Skryté rezervy, ktoré tejto stálej prevádzkarni v budúcnosti vzniknú, teda aj naďalej *nepriamo* podliehajú daňovej právomoci Fínska.

36. Daňová právomoc vzťahujúca sa na obchodné podiely predstavujúce podiel na majetku zahraničnej spoločnosti so sídlom v zahraničí je predsa niečo iné v porovnaní s daňovou právomocou nad majetkom zahraničnej stálej prevádzkarne. Získané obchodné podiely sú niečo iné než hospodársky majetok stálej prevádzkarne. Naďalej teda platí, že prístup k skrytým rezervám, ktoré tejto stálej prevádzkarni vznikli, je definitívne stratený. Tým je teda odôvodnený oprávnený záujem na (poslednom) zdanení zo strany členského štátu, ktorý stráca svoju priamu daňovú právomoc.

2. Primeranosť obmedzenia

37. Obmedzenie musí byť tiež vhodné na dosiahnutie daného cieľa a nesmie prekračovať rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie tohto cieľa, ktorým je v prejednávanej veci zachovanie rozdelenia daňovej právomoci. [17]

a) Nevyhnutnosť odkladu

38. Súdny dvor opakovane rozhodol, že osobe povinnej platiť daň treba pri odchode ponechať možnosť, aby si vybrala medzi okamžitým zdanením alebo odkladom platby spolu s prípadnými úrokmi podľa príslušnej vnútroštátnej právnej úpravy. [18] Časovo rozložené zaplatenie dane zo skrytých rezerv na päť ročných splátok namiesto okamžitého zaplatenia pritom Súdny dvor považoval za primerané. [19] Vo fínskom práve však taká možnosť neexistuje. Fínska právna úprava by z tohto dôvodu predstavovala neprimerané obmedzenie slobody usadiť sa.

15 Rozsudky z 13. decembra 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, body 45 a 46); z 29. novembra 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, bod 45 a nasl.); z 21. mája 2015, Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, bod 47), a z 21. januára 2010, SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, bod 60).

16 Pozri výslovne rozsudok z 21. mája 2015, Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, bod 48); z 25. apríla 2013, Komisia/Španielsko (C-64/11, neuverejnený, EU:C:2013:264, bod 31), a z 23. januára 2014, DMC (C-164/12, EU:C:2014:20, bod 60 a citovaná judikatúra).

17 Rozsudky z 29. novembra 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, bod 42); z 12. septembra 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, bod 47); z 13. decembra 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, bod 35); zo 17. júla 2014, Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, bod 25); z 15. mája 2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, bod 27), a z 13. decembra 2005, SEVIC Systems (C-411/03, EU:C:2005:762, bod 23).

18 Rozsudky z 21. mája 2015, Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, bod 49); z 29. novembra 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, body 56 a nasl., 58 a 62), a zo 16. apríla 2015, Komisia/Nemecko (C-591/13, EU:C:2015:230, bod 67 a citovaná judikatúra).

19 Rozsudky z 23. januára 2014, DMC (C-164/12, EU:C:2014:20, bod 64), a z 21. mája 2015, Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, bod 52).

39. Proti tomu nemožno ani pri odlišnom názore Fínska a Švédska namietať, že judikatúra Súdneho dvora týkajúca sa zdanenia pri odchode nie je uplatniteľná na zdanenie pri prevode stálej prevádzkarne výmenou za obchodné podiely spoločnosti.

40. Hoci prevod stálej prevádzkarne výmenou za obchodné podiely spoločnosti predstavuje, ako zdôrazňuje Švédsko, na rozdiel od čistého opustenia územia určitý realizačný akt, ktorý vo svojej podstate vedie k odhaleniu a zdaneniu skrytých rezerv, ide práve o to, že prevod výmenou za obchodné podiely spoločnosti nie je v pravom zmysle slova realizáciou hodnoty stálej prevádzkarne formou predaja, ale iba reštrukturalizačným opatrením. Stála prevádzkareň nie je predaná, ale iba prevedená na iný právny subjekt, na ktorého majetku získa preberajúca spoločnosť väčší podiel, než mala doteraz. Smernica o zlúčeniach by takéto cezhraničné reštrukturalizácie mala práve uľahčovať.

41. V takých prípadoch navyše nedochádza ani k realizácii finančnej likvidity, ktorá je pre platbu dane nevyhnutnou podmienkou, ale iba k tomu, že prevádzajúca spoločnosť získa obchodné podiely predstavujúce príslušný podiel na majetku preberajúcej spoločnosti. Táto okolnosť je dôvodom toho, že Fínsko aj v prípade prevodov, ktoré nie sú cezhraničné, umožňuje účtovne neutrálnu reštrukturalizáciu aj napriek tomu, že pri nej dochádza k „realizácii“. Smernica o zlúčeniach pritom nevyžaduje, aby sa v čisto vnútroštátnych prípadoch týmto spôsobom upúšťalo od zdanenia.

42. Cieľ smernice, ktorým je uľahčenie cezhraničných reštrukturalizácií, možno tiež účinnejšie dosiahnuť tak, že sa cezhraničná reštrukturalizácia, pokiaľ sa už pristúpi k jej zdaneniu, nezdaní okamžite, ale v postupných splátkach rozložených na dlhšie časové obdobie.

43. Pokiaľ členský štát pri prevode stálej prevádzkarne v tuzemsku aj napriek tomu, že pri ňom dochádza k „realizácii“, žiadnu daň prevádzajúcej spoločnosti neukladá, znamená to, že uloženie okamžitého zdanenia bez možnosti odkladu vo vzťahu k neexistujúcej likvidite osoby povinnej platiť daň rozhodne nie je najmiernejším spôsobom vyrovnať stratu nároku členského štátu na zdanenie v prípade prevodu v zahraničí.

44. Postupný výber dane rozložený na viac rokov umožňuje zároveň zohľadniť stratu nároku na zdanenie a výrazne zmierňuje rozdielne zaobchádzanie (upustenie od zdanenia vo vnútroštátnych prípadoch). V súlade s posledným uvedeným rozhodol Súdny dvor podobne už v súvislosti s rozličnými právnymi úpravami o odklade vo vzťahu k zrealizovaným ziskom na účely získania náhrady,[20] na čo na pojednávaní poukázala aj Komisia.

45. S tým sa spája skutočnosť, ktorú správne zdôraznila Komisia, že na rozdiel od prípadov opustenia územia, patrí daňový dlžník stále do miestnej pôsobnosti daňového veriteľa. Rozložený výber dane v tomto prípade nespôsobuje žiadnu administratívnu záťaž, ktorá by si vyžadovala okamžité zdanenie. V tejto veci je v súlade s názorom Komisie úplne postačujúce, že na jednej strane sa posledným zdanením zohľadňuje okolnosť, že členský štát stráca možnosť zdanenia, a na druhej strane sa časovo rozloženým výberom dane zohľadňuje neexistujúca likvidita osoby povinnej platiť daň.

46. Na rozdiel od názoru spoločnosti A Oy však zo základných slobôd nevyplýva, že zdanenie treba nevyhnutne odložiť až do okamihu „skutočnej“ realizácie skrytých rezerv. Vzhľadom na to, že k neskoršej realizácii, uskutočňovanej navyše treťou stranou (preberajúcou spoločnosťou), nemusí nevyhnutne dôjsť, napríklad v prípade neskoršej straty hodnoty alebo zániku hospodárskeho majetku, a Fínsko nad ňou iba ťažko môže vykonávať kontrolu, odporuje táto požiadavka zásade zachovania rozdelenia daňovej právomoci medzi členské štáty. Viedla by totiž k tomu, že by sa museli zohľadniť aj

20 Rozsudok zo 16. apríla 2015, Komisia/Nemecko (C-591/13, EU:C:2015:230, bod 71 a nasl.).

neskoršie straty hodnoty, napriek tomu, že by nepatrili do oblasti ich vlastnej daňovej právomoci.[21] Zo zásady teritoriality v spojení so zásadou relevantného dátumu, ktorou sa riadi daňové právo, je zdanenie skrytých rezerv v okamihu zániku daňovej právomoci prípustné aj bez realizácie skrytých rezerv – navyše u tretej osoby. Zásada proporcionality bráni iba okamžitému zdaneniu.

b) Primeranosť z dôvodu započítania fiktívnej dane?

47. Na tomto výsledku nemení nič ani započítanie fiktívnej zahraničnej dane, ktoré je stanovené vo fínskom práve a v článku 10 ods. 2 smernice o zlúčeniach. Ovplyvňuje totiž „iba“ výšku dane v cezhraničnom prípade. Tá môže byť buď v plnej výške, pokiaľ by v preberajúcom štáte k žiadnemu zdaneniu nedošlo. Bola by nižšia, pokiaľ by (fiktívna) daň, ktorú treba započítať, bola nižšia, alebo by nevzniklo vôbec žiadne daňové zaťaženie, keby (fiktívna) daň, ktorú treba započítať, bola vyššia alebo rovnaká.

48. Započítanie zahraničnej dane v konečnom dôsledku zamedzuje „iba“ prípadnému dvojitému zdaneniu, ako uviedli Fínsko a Švédsko. Nezrovnalosť však nespočíva v dvojitom zdanení. Právo Únie nepozná zákaz dvojitého zdanenia.[22] Ak však dvojité zdanenie nie je otázkou práva Únie, a teda ani základných slobôd, tak ani a *contrario* nemôže mať zamedzenie dvojitému zdaneniu žiadny vplyv na odôvodnenie obmedzenia určitej základnej slobody.

49. Platí to najmä v prípade, že započítanie nezmierňuje rozdielne zaobchádzanie, ku ktorému dochádza v prípade cezhraničnej situácie v porovnaní s vnútroštátnymi prípadmi. Rozdielne zaobchádzanie, ktoré treba odôvodniť, nespočíva iba vo výške zdanenia (alebo v sadzbe dane), ale aj v tom, že v cezhraničných prípadoch je prevádzajúca spoločnosť predmetom *okamžitého zdanenia*, zatiaľ čo v takzvaných vnútroštátnych prípadoch nie je predmetom *nijakého zdanenia*.[23]

50. Ustanovenie článku 10 ods. 2 smernice o zlúčeniach tak fakticky nestanovuje sadzbu dane, ktorá je na rozdiel od „normálnej“ sadzby dane nižšia, ale vymedzuje normálnu sadzbu dane, ktorú môžu členské štáty v cezhraničných prípadoch vyberať. Táto sadzba dane je na rozdiel od osobitných sadzieb dane iba variabilná a závislá od ďalších faktorov (výpočet fiktívnej zahraničnej dane). Kedy sa má daň s touto sadzbou vyberať, však smernica o zlúčeniach, ako bolo uvedené vyššie v bodoch 21 a 22, nestanovuje. Možno to však vyvodiť z vyššie uvedenej judikatúry Súdneho dvora týkajúcej sa zdanenia pri odchode.

51. Pokiaľ v porovnateľných tuzemských prípadoch k žiadnemu zdaneniu reštrukturalizačných opatrení nedochádza, je v prípade reštrukturalizačných opatrení v cezhraničných prípadoch so zreteľom na zachovanie daňovej právomoci rovnako vhodným a miernejším prostriedkom odklad alebo časové rozloženie výberu dane (ktorú možno prípadne znížiť).

52. O to viac to platí v prejednávanej veci, pretože podľa článku 8 ods. 2 smernice o zlúčeniach, na rozdiel od klasického prípadu zdanenia pri odchode, dokonca stále existuje nepriama daňová právomoc nad budúcimi kapitálovými ziskami stálej prevádzkarne. Ak totiž naďalej existuje nepriama účasť na ďalších zmenách jej hodnoty, tak sa okamžité zdanenie (podľa určitej daňovej sadzby) javí ako opatrenie, ktoré je ešte neprimeranejšie než opatrenie v prípade odchodu, keď zanikajú akékoľvek väzby k základu dane.

21 Tento prístup – neexistencia povinnosti zohľadniť straty – Súdny dvor opakovane potvrdil v posledných rozsudkoch týkajúcich sa dane pri odchode: rozsudky z 21. mája 2015, Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, bod 43 a nasl.), a z 29. novembra 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, bod 56 a nasl.). V tejto súvislosti pozri tiež moje návrhy vo veci Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements (C-646/15, EU:C:2016:1000, bod 61 a nasl.).

22 Rozsudky z 15. apríla 2010, CIBA (C-96/08, EU:C:2010:185, bod 27 a nasl.); zo 16. júla 2009, Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, bod 26 a nasl.), a z 12. februára 2009, Block (C-67/08, EU:C:2009:92, body 30 a 31), ako aj návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Bot vo veci Glaxo Wellcome (C-182/08, EU:C:2009:438, bod 58 a nasl.).

23 Znamená to, že stála prevádzkareň sa nachádza v tuzemsku alebo že preberajúca spoločnosť je tuzemskou spoločnosťou.

53. Stále tak platí, že obmedzenie slobody usadiť sa je nedôvodné. Prislúcha však vnútroštátnemu súdu overiť, či by rozporu vnútroštátnej právnej úpravy s právom Únie bolo možné zabrániť výkladom, ktorý by bol v súlade s právom Únie a pripúšťal by nárok na časové rozloženie platby dane v súlade s fínskym daňovým poriadkom.

VI. Návrh

54. Preto navrhujem, aby Súdny dvor spoločne odpovedal na prejudiciálne otázky, ktoré položil Helsingin hallinto-oikeus (Správny súd Helsinki, Fínsko):

Ustanovenie článku 43 v spojení s článkom 48 ES (teraz článok 49 v spojení s článkom 54 ZFEÚ) bráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorou sa preberá článok 10 ods. 2 smernice 90/434/EHS a ktorá iba v cezhraničných prípadoch prevodu zahraničnej stálej prevádzkarne na zahraničnú spoločnosť nariaďuje okamžité zdanenie, zatiaľ čo vo vnútroštátnych prípadoch k nemu nedochádza. Nič na tom nemení ani započítanie fiktívnej zahraničnej dane, pretože toto započítanie zamedzuje iba dvojitému zdaneniu, nie však okamžitému zdaneniu.