Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
NIILA JÄÄSKINENA
přednesené dne 26. února 2015 [1]

Věc C-657/13

Verder LabTec GmbH & Co. KG
proti
Finanzamt Hilden

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce Finanzgericht Düsseldorf (Německo)]

„Svoboda usazování — Odhalení a zdanění skrytých rezerv vznikajících při převodu majetku ze stálé provozovny podniku v jednom členském státě na jinou stálou provozovnu v jiném členském státě — Existence omezení — Výše nerealizovaných kapitálových zisků tvořících součást zdanitelných zisků určená v okamžiku převodu — Odůvodnění — Ochrana dělby daňových pravomocí mezi členskými státy — Úhrada a výběr v 10 ročních splátkách — Proporcionalita“

I – Úvod

1. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce v projednávané věci se týká daňových předpisů Spolkové republiky Německo, které stanoví povinnost zaplatit daň ze skrytých (neodhalených) rezerv, a to v ročních splátkách. Uvedené předpisy jsou použitelné v případech, kdy jsou aktiva, jež jsou součástí obchodního majetku, převáděna ze stálé provozovny německého podniku na stálou provozovnu téhož podniku v zahraničí.

2. Komanditní společnost založená podle německého práva převedla obchodní majetek sestávající z různých práv duševního vlastnictví z majetku své stálé provozovny v Německu do majetku své stálé provozovny v Nizozemsku. Příslušný správce daně měl přitom za to, že podle německého práva tím vznikla daňová povinnost spojená s odhalením skrytých rezerv souvisejících s převáděným majetkem. Dotčená daň však nebyla splatná okamžitě. Správce daně totiž připustil její zaplacení formou ročních splátek rozložených na dobu 10 let.

3. Dotyčná komanditní společnost napadla rozhodnutí správce daně u německého soudu a v rámci následného řízení předložil Finanzgericht Düsseldorf Soudnímu dvoru tuto žádost o rozhodnutí o předběžné otázce. V projednávané věci vznikají následující právní otázky: zda dotčené německé právní předpisy omezují svobodu usazování či nikoli; zda mohou být odůvodněny nutností chránit daňovou pravomoc německého státu, pokud jde o nerealizované kapitálové zisky (skryté rezervy) vytvořené v tomto členském státě před dotyčným převodem aktiv; a zda jsou tyto předpisy přiměřené, zejména s ohledem zaprvé na skutečnost, že daň je splatná už před skutečnou realizací aktiv, a zadruhé na to, že je výběr daně rozložen na období 10 let.

1 — Původní jazyk: angličtina.

4. Soudní dvůr se již problémy tohoto druhu zabýval, a to zejména ve věci National Grid Indus [2], v řízeních o nesplnění povinnosti na základě žalob podaných Komisí proti Portugalsku, Španělsku a Dánsku [3] a naposledy ve věci DMC [4]. Předmětem projednávané věci je však nová kombinace skutkových okolností.

II – **Právní rámec**

5. Obzvláště složitý vnitrostátní právní rámec lze shrnout následovně.

6. Pro zdanění v případě ukončení daňové příslušnosti („Entstrickungsbesteuerung“) neexistoval zpočátku v německém právu žádný právní základ. Toto zdanění se namísto toho zakládalo na rozhodnutí Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud) z roku 1969, podle něhož se převod majetku z vnitrostátního podniku ve prospěch jeho stálé provozovny v zahraničí považuje za vynětí majetku z podniku ve smyslu § 4 odst. 1 druhé věty Einkommensteuergesetz (zákon o dani z příjmu; dále jen „EStG“). Ke zmírnění dopadů této skutečnosti na daňové subjekty připouštěly daňové orgány v rámci své správní praxe, aby si tyto subjekty zvolily mezi okamžitým zohledněním nerealizovaných kapitálových zisků v rámci jejich zdanitelných příjmů a odkladem zdanění v tom smyslu, že zdanění těchto zisků bylo rozloženo na dobu 10 let ve formě vyrovnávacích položek za neuhrazenou daňovou povinnost.

7. Poprvé byl institut „ukončení daňové příslušnosti“ uzákoněn v Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (zákon o doplňujících daňových opatřeních za účelem zavedení evropské společnosti a za účelem změny dalších daňových právních předpisů, SEStEG) ze dne 7. prosince 2006 [5].

8. Ustanovení § 4 odst. 1 třetí věty, které bylo uvedeným zákonem vloženo do EStG, zní: „Vyloučení nebo omezení daňové pravomoci Spolkové republiky Německo ohledně zisku z prodeje nebo užívání majetku se považuje za vynětí pro jiné účely než podnikání.“

9. Přijetím SEStEG byl rovněž do EStG vložen nový § 4g, který stanoví, že v případech, kdy se majetek ve smyslu § 4 odst. 1 třetí věty EStG považuje za vyňatý v důsledku jeho převedení na stálou provozovnu stejného daňového subjektu v jiném členském státě Evropské unie, je možné na návrh daňového subjektu vytvořit vyrovnávací položku ve výši rozdílu mezi účetní hodnotou a běžnou hodnotou takového majetku. Tato vyrovnávací položka se odepisuje ve výši až jedné pětiny v účetním období, v němž byla vytvořena, a v každém z následujících čtyř účetních období, čímž dochází ke zvýšení zisku.

2 — Rozsudek National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785).

3 — Rozsudky Komise v. Španělsko (C-269/09, EU:C:2012:43); Komise v. Portugalsko (C-38/10, EU:C:2012:521), a Komise v. Dánsko (C-261/11, EU:C:2013:480).

4 — Rozsudek DMC (C-164/12, EU:C:2014:20). Jak uvádí italská vláda ve svém písemném vyjádření, Finanzgericht nebyl v době přípravy své žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce seznámen s rozsudkem DMC.

5 — Bundesgesetzblatt (BGBl) I 2006, 2782.

10. Ustanovení § 4 odst. 1 EStG bylo v roce 2010 změněno na základě rozsudku Bundesfinanzhof[6]. Zaprvé byla do § 4 odst. 1 EStG za větu třetí vložena nová věta čtvrtá, která zní:

„O vyloučení nebo omezení daňové pravomoci ohledně zisku z prodeje majetku se jedná zejména tehdy, jestliže je majetek, vedený dosud jako majetek tuzemské stálé provozovny daňového subjektu, přiřazen jeho stálé provozovně v zahraničí."

11. Zadruhé došlo ke změně § 52 odst. 8b EStG, který do té doby stanovil pouze, že § 4 odst. 1 třetí věta EStG, ve znění SEStEG, platí od roku 2006, a to v tom smyslu, že se § 4 odst. 1 třetí věta EStG použije i pro dřívější zdaňovací období, pokud došlo k převodu majetku na stálou provozovnu v zahraničí, jejíž příjmy byly podle smlouvy o zamezení dvojímu zdanění osvobozeny v Německu od daně, a že § 4 odst. 1 čtvrtá věta EStG platí pro všechny případy, v nichž se použije § 4 odst. 1 třetí věta EStG.

III – **Původní řízení, předběžná otázka a řízení před Soudním dvorem**

12. Verder LabTec GmbH& Co KG (dále také jen „komanditní společnost") je komanditní společnost se sídlem v Haanu, Německo. Komplementářem společnosti je společnost Verder LabTec Beteiligungs GmbH (dále jen „komplementář"), která má sídlo rovněž v Haanu[7]. Komanditisty jsou společnosti Tarco BV a Labo-Tech BV, které mají sídlo v Nizozemsku. Od května 2005 se dotčená komanditní společnost zabývala výlučně správou vlastních práv k patentům, ochranným známkám a užitným vzorům. Smlouvou ze dne 25. května 2005 převedla společnost tato práva na svou nizozemskou stálou provozovnu ve městě Vleuten[8].

13. V rámci daňové kontroly dospěla daňová správa (Finanzamt Hilden) k názoru, že v souvislosti s převodem práv duševního vlastnictví musí v okamžiku převodu dojít k odhalení skrytých rezerv s porovnatelnou cizí hodnotou. Hodnota uvedených skrytých rezerv byla mezi účastníky nesporná a daňová správa navíc uznala, že tuto částku nelze zdanit okamžitě v plné výši. Namísto toho má být v zájmu spravedlivého zacházení neutralizována prostřednictvím vyrovnávací položky v téže výši, která bude následně lineárně odepisována po dobu 10 let. Jinými slovy, Finanzamt Hilden odložil v zájmu spravedlivého zacházení výběr daně tím, že skryté rezervy rozložil na dobu 10 let. Ve výměru o odděleném a jednotném určení základu daně za rok 2005 ze dne 17. srpna 2009 vyměřil Finanzamt Hilden příjmy z podnikání komanditní společnosti s přihlédnutím k uvedeným skrytým rezervám. Námitku proti uvedenému výměru Finanzamt Hilden zamítl rozhodnutím ze dne 19. září 2011 jako neopodstatněnou.

14. Komanditní společnost v řízení před vnitrostátním soudem tvrdí, že dotčené německé právní předpisy jsou v rozporu se zásadou svobody usazování podle článku 49 SFEU. Okamžitý výběr daně v okamžiku převodu majetku byl navíc nepřiměřený, neboť výběr daně v okamžiku realizace kapitálových zisků by představoval menší zásah.

6 — Rozsudkem ze dne 17. července 2008, tedy v době, kdy už platil § 4 odst. 1 třetí věta EStG ve znění SEStEG, se Bundesfinanzhof - v případě týkajícím se zdaňovacího období 1985 – vzdal teorie konečného vynětí. Konstatoval, že převod majetku na stálou provozovnu stejného podniku v zahraničí není vynětím. Na převod majetku vnitrostátního podniku na jeho stálou provozovnu v zahraničí nebylo třeba nahlížet jako na realizaci zisku, neboť osvobození zisků stálé provozovny v zahraničí od vnitrostátního zdanění nemá vliv na pozdější zdanění skrytých rezerv vzniklých v Německu. Na základě uvedené změny judikatury rozhodl zákonodárce o změně § 4 odst. 1 EStG. K tomu došlo prostřednictví Jahressteuergesetz 2010 ze dne 8. prosince 2010 (BGBl I 2010, 1768), a to s cílem zajistit, aby byly zásady vyplývající z rozsudku ze dne 17. července 2008 i nadále omezeny pouze na tento konkrétní případ a aby teorie konečného vynětí, jak je zakotvena v § 4 odst. 1 třetí větě EStG, byla uplatňována na všechny dosud otevřené případy.

7 — Komanditní společnosti se společností s ručením omezeným jako komplementářem (označované jako GmbH & Co.) jsou v Německu populární z daňových důvodů. Viz Hensler, M. a Strohn, L. *Gesellschaftsrecht*, 2. Auflage 2014, Beck, Mnichov, s. 403 až 404, 511. Komanditní společnosti podléhají v Německu transparentnímu zdanění, čímž se rozumí, že společnost jako taková není plátcem korporační daně nebo daně z příjmu, nýbrž je daňovým subjektem pouze v tom smyslu, že se zdanitelné příjmy vyplývající z její činnosti stanoví samostatně a následně přičítají jejím společníkům. Daně jsou tedy odváděny na úrovni společníků.

8 — V předkládacím rozhodnutí nejsou smluvní strany této smlouvy označeny. Z kontextu dovozuji, že se jednalo o společníky komanditní společnosti. Tato otázka však není patrně z hlediska předběžných otázek relevantní.

15. Ve světle výše uvedeného žádá Finanzgericht Düsseldorf o rozhodnutí o následující předběžné otázce.

„Je slučitelné se svobodou usazování podle článku 49 Smlouvy o fungování Evropské unie, jestliže vnitrostátní právní úprava stanoví pro případ převodu majetku z vnitrostátní na zahraniční stálou provozovnu téhož podniku, že se jedná o vynětí majetku pro jiné účely než podnikání, s tím důsledkem, že odhalení skrytých rezerv vede ke vzniku zisku z vynětí, přičemž další vnitrostátní právní úprava umožňuje zisk z vynětí rovnoměrně rozložit na 5 nebo 10 účetních období?“

16. Písemná vyjádření předložily Verder Labtec GmbH & Co.KG, Finanzamt Hilden, belgická, dánská, německá, španělská, italská, nizozemská a švédská vláda a Komise. Jednání se nekonalo.

IV – **Analýza**

A – *Úvodní poznámky*

1. K přípustnosti

17. Komanditní společnost má za to, že předběžná otázka položená v projednávané věci je nepřípustná z důvodu hypotetické povahy. Pro výběr daně za hospodářský rok 2005 totiž není použitelné období 5 ani 10 let zmiňované Finanzgericht. Komise má za to, že předběžná otázka je či může být hypotetická, pokud jde o období pěti let, neboť toto období není použitelné pro hospodářský rok 2005. Také Finanzamt a německá vláda uvádějí, že období pěti let je pro rozhodnutí v předmětném sporu bez významu.

18. Mám za to, že předběžná otázka je skutečně hypotetická, pokud jde o přiměřenost období pěti let pro úhradu daně. Německé daňové orgány totiž nevydaly žádné rozhodnutí týkající se dotyčné komanditní společnosti, v jehož rámci by bylo takové časové období relevantní. Finanzamt naproti tomu připustil rozložení platby daně na dobu 10 let, a v tomto směru tedy není předběžná otázka hypotetická. Soudní dvůr by tedy měl omezit své posouzení, pokud jde o období výběru daně, jen na otázku slučitelnosti dotčeného období 10 let s unijním právem.

2. Skryté rezervy a daně při odchodu

19. Pojem „skryté (neodhalené) rezervy“ označuje zisky, zpravidla kapitálové zisky, které nejsou součástí základu daně určitého daňového subjektu pro účely daně z příjmu. Skryté rezervy mohou vzniknout zvýšením hodnoty určitého aktiva nebo na základě daňových předpisů, které umožňují odpisy nad rámec skutečného poklesu hodnoty takového aktiva z důvodu opotřebení nebo případně jiné odpočty na základě budoucích výdajů [9].

20. Nerealizované kapitálové zisky nejsou zdaňovány jako příjmy za rok, během něhož vzniknou. Jejich zdanění je namísto toho odloženo, zpravidla na rok, kdy je příjem skutečně realizován. Důvodem je skutečnost, že před vlastní realizací nepřispívají skryté rezervy ke schopnosti daňového subjektu zaplatit daň. Zejména v případě nefinančního majetku či majetku náchylného ke znehodnocení však nemusí nutně dojít k jeho realizaci formou jeho zcizení, nýbrž takové skryté rezervy, metaforicky řečeno, „roztají“ v okamžiku, kdy hospodářská hodnota daného aktiva dosáhne nuly, například z důvodu opotřebení strojů či vypršení doby platnosti práva duševního vlastnictví.

9 — Viz Von Brocke, K. a Müller, S. „Exit Taxes“. *EC Tax Review* 6 (2013), s. 299 až 304. Skryté rezervy mohou navíc vzniknout z nehmotného majetku, jako je goodwill daňového subjektu, který byl vytvořen daňovým subjektem, ale není uveden v rozvaze mezi aktivy.

21. Skryté rezervy přispívají ke zdanitelným příjmům také v případech, kdy dochází k vynětí (zcizení) pro jiné účely než podnikání. To znamená, že je určité aktivum vyňato ze základu daně daňového subjektu. K tomu může dojít například v případě převodu aktiva z obchodního majetku podnikatele k jeho soukromé spotřebě nebo z osobní společnosti na její společníky, a to bezplatně či za cenu nižší, než je tržní hodnota takového aktiva. Nejvýznamnějšími příklady takového zcizení jsou však případy, kdy určitý majetek opouští osobní či územní dosah daňových pravomocí dotyčného státu.

22. Takový daňový „odchod“, na jehož základě jsou ukládány takzvané daně při odchodu („exit taxes“), se může týkat daňového subjektu, předmětu zdanění nebo obojího. V případě přemístění daňového subjektu, ať už fyzické či právnické osoby, do jiného státu dochází zpravidla k přechodu daňové pravomoci na takový jiný stát. Totéž platí, i pokud jde o převod takového „předmětu zdanění“, jako je obchodní majetek, z jednoho státu do druhého. V případě stálé provozovny [10] může dojít k „odchodu“ daňového subjektu či předmětu zdanění nebo případně obou [11].

23. V článku 7 a čl. 13 odst. 2 vzorové smlouvy OECD o daních z příjmu a kapitálových zisků podniku se v souvislosti se stálými provozovnami zahraničních podniků uznává existence daňové pravomoci na straně domovského i hostitelského státu. K zamezení dvojímu zdanění téhož zisku mohou domovské členské státy upustit od zdanění zisků stálých provozoven svých společností v zahraničí. Tak je tomu i v případě Německa, které osvobozuje od daně z příjmu nizozemské stálé provozovny společností usazených v Německu [12].

24. U daňových subjektů mohou daně při odchodu vést k situaci, kdy dojde k dvojímu zdanění skrytých rezerv nebo kdy naopak nejsou tyto rezervy zdaněny vůbec. Prvně jmenovaná situace může nastat v případě, kdy stát, z něhož daňový subjekt odchází, ukládá daň při odchodu na základě rozdílu mezi účetní hodnotou (pro daňové účely) a reálnou hodnotou majetku, zatímco hostitelský stát uplatňuje tutéž účetní hodnotu jako základ daně v okamžiku dispozice s daným majetkem, a neumožňuje odpočet daně při odchodu odvedené v původním státě. Naproti tomu situace, kdy nejsou skryté rezervy vůbec zdaněny, může nastat v případě, kdy původní stát žádnou daň při odchodu neukládá a hostitelský stát zároveň uznává reálnou hodnotu majetku jako jeho vstupní hodnotu („stepping-up“) a dotčený majetek je zcizen za cenu odpovídající této hodnotě [13].

25. Je-li daň při odchodu vybírána ještě před realizací majetku, dochází navíc ke znevýhodnění daňového subjektu z hlediska peněžních toků.

10 — Podle čl. 5 odst. 1 a 2 Vzorové smlouvy OECD o příjmech a kapitálu z roku 2010 (OECD 2012, OECD Publishing, http://dx.doi.org/10.1787/978926417517-en) se pro účely uvedené smlouvy pojmem „stálá provozovna“ rozumí stálé místo podnikání, jehož prostřednictvím podnik uskutečňuje zcela nebo zčásti svou podnikatelskou činnost, a to zejména pobočky.

11 — Připomínám, že v rámci 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 (Úř. věst. L 225, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 142) má pojem „převod aktiv“ zvláštní a omezený význam. Podle vymezení v čl. 2 písm. c) uvedené směrnice se „[p]ro účely této směrnice […] c) ‚převodem aktiv‘ rozumí operace, při které společnost, aniž by byla zrušena, převádí veškeré nebo jednu nebo více oblastí své činnosti do jiné společnosti výměnou za cenné papíry představující základní kapitál společnosti přijímající převáděnou činnost“.

12 — Relevantní ustanovení smlouvy mezi Německem a Nizozemskem o zamezení dvojímu zdanění z roku 1959 jsou popsána v písemném vyjádření Belgie a Německa. Podle čl. 20 odst. 2 uvedené smlouvy vyloučí Německo, je-li státem, jehož rezidentem je daňový subjekt, ze základu daně jakékoli příjmy či kapitál, které mohou být podle smlouvy zdaněny v Nizozemsku. To platí i v případě stálých provozoven německých společností v Nizozemsku (viz článek 5).

13 — Viz sdělení Komise Radě, Evropskému parlamentu a Evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru ze dne 19. prosince 2006, „Zdanění při odchodu a potřeba koordinace daňových politik členských států“, COM (2006) 825 final, s. 4 až 8. Dále viz stanovisko generální advokátky Kokott ve věci National Grid Indus (EU:C:2011:563), body 47 až 49.

26. Ve vyjádřeních předložených v projednávané věci se odráží trvalá neshoda mezi Komisí a členskými státy, pokud jde o přijatelnost a způsoby fungování daní při odchodu na vnitřním trhu [14]. Komise a Rada sice patrně sdílejí základní východisko, že daně při odchodu představují omezení svobod vnitřního trhu, ale jsou současně nevyhnutelným důsledkem zásady daňové teritoriality, kterou se řídí dělba daňových pravomocí mezi členskými státy, jejich stanoviska se však liší, pokud jde o odůvodněnost a přiměřenost takových omezení. Není tedy ku podivu, že jsou daně při odchodu předmětem rozsáhlé judikatury Soudního dvora.

3. Shrnutí klíčové judikatury

27. Na projednávanou věc přímo nedopadá žádný rozsudek Soudního dvora. Při hledání odpovědi na otázku, zda lze námitku komanditní společnosti v projednávané věci opírat o unijní právo, však může přehled skutkových problémů zvažovaných v relevantních věcech a relevantních zjištění Soudního dvora pomoci.

28. Ve věci National Grid Indus (EU:C:2011:785) přemístila nizozemská společnost své skutečné administrativní sídlo do Spojeného království. Na základě příslušné smlouvy o zamezení dvojímu zdanění měla společnost od tohoto okamžiku sídlo pro daňové účely ve Spojeném království, ačkoli zůstávala i nadále nizozemskou společností, jež byla v zásadě povinna odvádět daně v Nizozemsku. Jelikož společnost neměla v Nizozemsku stálou provozovnu, bylo podle smlouvy o zamezení dvojímu zdanění příslušné ke zdanění jejích zisků a kapitálových zisků po přemístění sídla pouze Spojené království. Podle nizozemského práva bylo v okamžiku přemístění sídla nutné provést závěrečné vyúčtování nerealizovaných kapitálových zisků.

29. Soudní dvůr odpověděl na předběžné otázky položené Gerechtshof Amsterdam v rozsahu relevantním v projednávané věci tak, že článek 49 SFEU nebrání právní úpravě členského státu, podle které se výše daně z nerealizovaných kapitálových zisků plynoucích z aktiv společnosti stanoví definitivně – bez ohledu na kapitálové ztráty nebo zisky, které mohou být realizovány později – v okamžiku, kdy společnost z důvodu přemístění sídla svého skutečného vedení do jiného členského státu přestane dosahovat zdanitelných zisků v prvním členském státě. Článek 49 SFEU však brání právní úpravě členského státu, která stanovuje okamžitý výběr daně z nerealizovaných kapitálových zisků plynoucích z aktiv společnosti, která přemísťuje sídlo svého skutečného vedení do jiného členského státu, v okamžiku tohoto přemístění.

30. Kromě rozlišení mezi stanovením částky zdanitelných kapitálových zisků a výběru daně Soudní dvůr také rozhodl, že nizozemské *právní předpisy mohou* zabezpečit vyvážené rozdělení daňové pravomoci mezi dotčené členské státy, neboť *nerealizované kapitálové zisky související s hospodářským majetkem tak podléhají dani v členském státě, ve kterém jich bylo dosaženo* [15] . (kurziva provedena autorem tohoto stanoviska) Podotýkám, že skutečnost, že společnost byla i nadále osobou povinnou k dani v Nizozemsku, ačkoli v tomto státě již neměla žádné zdanitelné zisky, nebyla rozhodující.

31. V rozsudku Komise v. Portugalsko (EU:C:2012:521) charakterizoval Soudní dvůr první část žaloby Komise jako tvrzení, že relevantní ustanovení portugalského práva jsou na překážku svobodě usazování, neboť v případě přemístění sídla a skutečného vedení portugalské společnosti do jiného členského státu, jakož i v případě *úplného nebo částečného převodu aktiv stálé provozovny společnosti, která není usazena v Portugalsku, do jiného členského státu*, je takováto společnost finančně

14 — Viz COM (2006) 825 final ibid a usnesení Rady ze dne 2. prosince 2008 o koordinaci zdanění při odchodu (OJ 2008 C 323, s. 1).

15 — Rozsudek National Grid Indus (EU:C:2011:785, bod 48).

penalizována v porovnání s podobnou společností, která si ponechává činnosti na portugalském území[16]. Jelikož nerealizované kapitálové zisky plynoucí z podobných čistě vnitrostátních transakcí nebyly předmětem okamžitého zdanění, došel Soudní dvůr k závěru, že portugalské předpisy jsou v rozporu s článkem 49 SFEU.

32. Ve věci Komise v. Dánsko[17] poukazovala Komise na neslučitelnost dánských právních předpisů vyžadujících okamžité zdanění kapitálových zisků společnosti s ručením omezeným v případě převodu aktiv na jinou stálou provozovnu takové společnosti v jiném členském státě s článkem 49 SFEU a článkem 31 Dohody o Evropském hospodářském prostoru, neboť podobné převody v rámci dánského území (kromě Grónska a Faerských ostrovů) zdanění nepodléhají. Podle dotčených dánských předpisů se, na rozdíl od podobných transakcí mezi provozovnami společnosti na území Dánska, takové převody do zahraničí považovaly za prodej dotyčných aktiv[18]. Soudní dvůr určil, že dánské předpisy, které stanoví okamžité zdanění nerealizovaných kapitálových zisků v případě převodu aktiv společnosti s ručením omezeným mimo pevninské území Dánska[19], jsou s výše uvedenými ustanoveními v rozporu, protože jsou nepřiměřené[20].

33. Zvláštní význam má v projednávané věci závěr Soudního dvora, podle něhož členské státy mají pro účely výběru daně z kapitálových zisků vytvořených na jejich území pravomoc stanovit jiný okamžik zdanitelného plnění, než je vlastní realizace takových zisků, a zajistit tak zdanění takových aktiv v případě, že je dotyčný podnik nezamýšlí zcizit, ovšem za předpokladu, že nebude daň hrazena v okamžiku převodu[21]. Výše uvedený závěr souvisí s argumenty dánské vlády, podle níž takový nefinanční majetek, jako jsou aktiva podléhající opotřebení nebo nehmotný majetek, není určen k realizaci a navíc zpravidla podléhá znehodnocení. To znamená, že jeho účetní hodnota by byla buď nulová, nebo v každém případě nižší, než je částka splatné daně[22].

34. Věc DMC (EU:C:2014:20) se týkala zdanění nerealizovaných kapitálových zisků německé komanditní společnosti, která zanikla z důvodu, že komanditisté společnosti, jimiž byly dvě rakouské společnosti s ručením omezeným, převedly své podíly v německé komanditní společnosti na komplementáře, německou společnost s ručením omezeným, a to za úplatu ve formě podílů v tomto komplementáři. Komanditní společnost zanikla, protože všechny podíly v této společnosti byly převedeny na německého komplementáře.

35. Z důvodu výše uvedeného vznikla komanditistům v Německu povinnost odvést daň z nerealizovaných kapitálových zisků německé komanditní společnosti, protože jako její společníci byli povinni odvést daň ze zisku, ačkoliv neměli po zániku německé komanditní společnosti v Německu provozovnu. Německo tak ztratilo pravomoc zdanit zisk komanditistů z nabytí podílů na majetku německého komplementáře, které tito komanditisté získali jako úplatu za vklad svých podílů v německé komanditní společnosti. Komanditisté vložili uvedené podíly do německého komplementáře v jejich odhadované hodnotě, a nikoli tedy v hodnotě účetní, čímž vznikla povinnost odvést daň z nerealizovaných kapitálových zisků z podílů v německé komanditní společnosti.

16 — Rozsudek Komise v. Portugalsko (EU:C:2012:521, bod 27).

17 — Rozsudek Komise v. Dánsko (EU:C:2013:480) (rozsudek je k dispozici pouze v dánském a francouzském znění).

18 — Rozsudek Komise v. Dánsko (EU:C:2013:480, bod 24).

19 — Rozsudek Komise v. Dánsko (EU:C:2013:480, bod 29).

20 — Rozsudek Komise v. Dánsko (EU:C:2013:480, bod 32).

21 — Rozsudek Komise v. Dánsko (EU:C:2013:480, bod 37).

22 — Rozsudek Komise v. Dánsko (EU:C:2013:480, body 12 až 14).

36. Finanzgericht Hamburg položil Soudnímu dvoru ve věci DMC (EU:C:2014:20) dvě předběžné otázky. První z uvedených otázek se týkala slučitelnosti vnitrostátní právní úpravy, podle níž „v případě vkladu podílů spolupodnikatele do kapitálové společnosti musí být vložený majetek podniku povinně oceněn v odhadované hodnotě (takže v důsledku odhalení skrytých rezerv vzniká vkladateli zisk z převodu), pokud v okamžiku nepeněžitého vkladu nemá Spolková republika Německo právo ukládat daň ze zisku z převodu nových obchodních podílů poskytnutých vkladateli za jeho vklad“, se svobodou usazování.

37. Zadruhé se v případě záporné odpovědi na první otázku vnitrostátní soud tázal, zda je dotčená vnitrostátní právní úprava slučitelná se svobodou usazování, pokud přiznává vkladateli právo požadovat bezúročný odklad zaplacení daně vzniklé v důsledku odhalení skrytých rezerv v tom směru, že dlužná daň ze zisku z převodu může být rozložena do ročních splátek ve výši minimálně jedné pětiny, pokud je úhrada těchto splátek zajištěna zárukou.

38. Soudní dvůr rozhodl, že se skutkové okolnosti věci týkají volného pohybu kapitálu, a nikoli svobody usazování. Dále uvedl, že dotčená vnitrostátní právní úprava může být slučitelná s článkem 63 SFEU s ohledem na odůvodnění související s ochranou dělby daňové pravomoci mezi členskými státy. Uvedený závěr však neplatí, pokud členský stát nemá skutečnou možnost vykonat daňovou pravomoc ohledně nerealizovaných kapitálových zisků při jejich skutečné realizaci [23].

39. Pokud jde o druhou předběžnou otázku, Soudní dvůr určil, že okamžité zdanění nerealizovaných kapitálových zisků vzniklých na území dotyčného členského státu není nepřiměřené, může-li se daňový subjekt rozhodnout pro odklad platby, a pokud tak učiní, bude povinnost zřízení bankovní záruky uložena pouze v závislosti na skutečném riziku, že daň nebude vybrána [24]. Soudní dvůr uvedl zejména, že *časové rozvržení daně před skutečnou realizací nerealizovaných kapitálových zisků do pěti ročních splátek představuje vhodné a přiměřené opatření* ke splnění cíle chránit dělbu daňové pravomoci mezi členskými státy, a to vzhledem ke skutečnosti, že riziko nevymahatelnosti daně roste s postupem času [25]. (kurziva provedena autorem tohoto stanoviska)

40. Mám za to, že Soudní dvůr vycházel z obecného předpokladu, že při neexistenci zvláštních pravidel Evropské unie vyplývá z pravomocí členských států v oblasti přímého zdanění, že mohou zdanit nerealizované kapitálové zisky vytvořené na jejich území, i když přitom dochází k omezení svobody usazování či případně volného pohybu kapitálu [26]. Tato úvaha vychází v kontextu odchodu daňového subjektu z obecnějšího východiska, že členské státy jsou v souladu se zásadou daňové teritoriality oprávněny vykonávat daňové pravomoci, pokud jde o činnosti prováděné na jejich území [27].

41. Ve světle rozsudku Komise v. Portugalsko (EU:C:2012:521) a Komise v. Dánsko (EU:C:2013:480) se však toto uznání účinků zásady daňové teritoriality neomezuje na situace, kdy daňový subjekt odchází z členského státu, ale platí také v případě částečného či úplného převodu majetku do jiného členského státu. Z hlediska daňové teritoriality je totiž bez významu, zda daňový subjekt opouští územní působnost státu či nikoli, ztrácí-li členský stát územní působnost, pokud jde o určitý základ daně, jako je zisk připadající na určitý obchodní majetek. V takovém případě je nutné, aby členský stát stanovil daňovou povinnost vzniklou před převodem základu daně do daňové pravomoci jiného členského státu, za předpokladu, že prvně jmenovaný členský stát převedl aktem mezinárodního práva nebo vnitrostátním právním předpisem daňovou pravomoc ohledně takového základu daně pro období po převodu na druhý členský stát.

23 — Uvedená výhrada vycházela z možnosti případného zohlednění kapitálových zisků při stanovení korporační daně splatné v Německu nabývající společností, tedy společností s ručením omezeným, která byla v tomto případě komplementářem zaniklé komanditní společnosti [rozsudek DMC (EU:C:2014:20, bod 57].

24 — Rozsudek DMC (EU:C:2014:20), bod 67.

25 — Rozsudek DMC (EU:C:2014:20, bod 62).

26 — Rozsudek National Grid Indus (EU:C:2011:785, bod 46).

27 — Rozsudek DMC (EU:C:2014:20, bod 49 a citovaná judikatura).

42. Soudní dvůr výslovně odmítl existenci jakékoli povinnosti státu, z něhož daňový subjekt odchází, zohlednit změny hodnoty majetku, s nímž jsou skryté rezervy spojeny, ke kterým dojde po převodu takového majetku z území daného členského státu [28]. Tuto výsadu zdanit nerealizované kapitálové zisky vytvořené v členském státě však nelze využívat nepřiměřeně, pokud jde o výběr daně a způsoby jejího výběru.

B – *K existenci omezení svobody usazování*

43. Předkládající soud vysvětluje existenci omezení svobody usazování s poukazem na skutečnost, že v případě podobného převodu majetku z jedné stálé provozovny na jinou stálou provozovnu na území Německa by ke zdanění skrytých rezerv nedošlo [29]. Toto stanovisko zřejmě sdílejí strany, které předložily vyjádření, s výjimkou Finanzamt a belgické vlády.

44. Podle ustálené judikatury představuje daňový předpis omezení svobody usazování, dochází-li v přeshraniční situaci k nepříznivému zacházení v porovnání se srovnatelnou vnitrostátní situací [30].

45. Německé daňové předpisy stanoví nesporně jiné zacházení s převodem majetku z vnitrostátní stálé provozovny na stálou provozovnu v zahraničí než s podobnou transakcí mezi dvěma vnitrostátními stálými provozovnami. V prvním případě dochází ke zdanění skrytých rezerv, kdežto ve druhém nikoli. Tento rozdíl představuje méně příznivé zacházení s přeshraniční transakcí v porovnání s transakcí vnitrostátní v tom, že dochází ke znevýhodnění z hlediska peněžních toků [31].

46. Mám však za to, že zacházení je méně příznivé i při neexistenci znevýhodnění z hlediska peněžních toků. Stanovením částky, kterou nerealizované kapitálové zisky přispívají k vytvoření zdanitelných zisků v okamžiku převodu majetku, ztrácí daňový subjekt možnost uplatňovat při výpočtu daňové povinnosti jakýkoli pozdější pokles tržní hodnoty takového majetku. Uvedená možnost však nezaniká, zůstává-li dotyčný majetek na území Německa.

47. V projednávané věci tedy dochází k omezení svobody usazování, je-li situace německého podniku převádějícího majetek na stálou provozovnu v jiném členském státě objektivně srovnatelná s převodem majetku na stálou provozovnu nacházející se na území Německa. Podle judikatury tomu tak patrně je [32].

48. Podle německé a belgické vlády však není s přeshraničními transakcemi zacházeno nepříznivě, neboť společně s nizozemskými daňovými předpisy se uplatní také smlouva o zamezení dvojímu zdanění mezi Německem a Nizozemskem. Podle uvedené smlouvy Německo osvobozuje od daně příjmy nizozemských stálých provozoven německých daňových subjektů, tyto subjekty jsou však zdaňovány v Nizozemsku. Podle nizozemského práva je možné provést „step-up“, pokud jde o majetek převáděný z Německa na nizozemskou stálou provozovnu, tj. tento majetek může být zanesen do daňového účetnictví posledně jmenované provozovny v tržní hodnotě, která je poté základem pro odpisy. Je tedy argumentováno, že jakákoli německá daň při odchodu by byla neutralizována nizozemskými daňovými předpisy, které umožňují odpisy ze zvýšené („stepped-up“) hodnoty majetku, čímž dochází ke snížení zdanitelného příjmu vytvořeného takovým majetkem v Nizozemsku. Podle nizozemských odpisových pravidel pro patentová práva může daňový subjekt z této situace dokonce profitovat.

28 — Rozsudek National Grid Indus (EU:C:2011:785, bod 56).

29 — Je třeba uvést, že ustanovením použitelným *ratione temporis* je článek 43 ES, a nikoli článek 49 SFEU, neboť projednávaná věc se týká převodu majetku, k němuž došlo v roce 2005. Jelikož však mezi oběma uvedenými ustanoveními není žádný věcný rozdíl, mám za to, že Soudní dvůr může předběžnou otázku zodpovědět s ohledem na posledně uvedené ustanovení.

30 — Rozsudek National Grid Indus (EU:C:2011:785, body 37 a 38 a citovaná judikatura).

31 — Tamtéž, bod 37.

32 — Rozsudky Komise v. Dánsko (EU:C:2013:480, bod 31); Komise v. Portugalsko (EU:C:2012:521, bod 29), a Komise v. Španělsko (EU:C:2012:439, bod 60).

49. Mám za to, že tento argument nic nemění na skutečnosti, že německé daňové předpisy vedou k diskriminaci přeshraničních převodů majetku. Účinky uvedené smlouvy o zamezení dvojímu zdanění se týkají spíše odůvodnění takového omezení s poukazem na nutnost spravedlivé dělby daňových pravomocí mezi dvěma státy. Touto otázkou se budu zabývat níže.

50. Soudní dvůr navíc ve své judikatuře patrně odmítá argument, že by ustanoveními smluv o zamezení dvojímu zdanění mohlo být neutralizováno omezení, které *a priori* vyplývá z vnitrostátních daňových předpisů. Soudní dvůr uvedl, že „členským státům přísluší určit, zda a v jakém rozsahu musí být zamezeno ekonomickému dvojímu zdanění rozdělovaných zisků, a za tímto účelem zavést jednostranně nebo prostřednictvím mezinárodních smluv uzavřených s jinými členskými státy mechanismy směřující k zabránění nebo zmírnění tohoto ekonomického dvojího zdanění. Tato samotná skutečnost jim však nedovoluje uplatňovat opatření, která jsou v rozporu se svobodami pohybu“ [33].

51. Mám tedy za to, že právní předpisy dotčené v původním řízení omezují svobodu usazování.

C – *K odůvodnění omezení svobody usazování*

1. Ochrana dělby daňové pravomoci mezi členskými státy

52. Vnitrostátní soud a některé členské státy, které se účastní řízení, mají za to, že dotčené německé právní předpisy mohou být odůvodněny s ohledem na ochranu dělby daňové pravomoci mezi členskými státy, kterou Soudní dvůr uznal za legitimní cíl obecného zájmu odůvodňující omezení svobody usazování. Německo se navíc dovolává soudržnosti svého daňového systému.

53. Naproti tomu Komise tvrdí, že první z uvedených odůvodnění nelze uplatnit, protože s řádným přihlédnutím k judikatuře Bundesfinanzhof [34] Německo neztrácí daňovou pravomoc, pokud jde o kapitálové zisky vytvořené před převodem majetku.

54. Doporučuji, aby Soudní dvůr nebral argument Komise v úvahu, protože vychází z jejího výkladu změn judikatury Bundesfinanzhof ohledně otázky, zda lze převod majetku na stálou provozovnu v zahraničí postavit na roveň jeho zcizení a zda tedy tento stát ztrácí svou daňovou pravomoc. Daňová povinnost komanditní společnosti ve skutečnosti vznikla patrně pouze v důsledku převodu majetku na stálou provozovnu v zahraničí. Právě tento důsledek, který vyplývá z použití vnitrostátního práva, musí být odůvodněn členským státem z hlediska svobody usazování.

55. Otázka, zda jsou německé předpisy odůvodněny z hlediska unijního práva, závisí především na tom, zda jsou vhodné a nezbytné k výše uvedené ochraně dělby daňové pravomoci, a dále na tom, zda jdou nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení tohoto cíle, či nikoli [35]. Mám za to, že není nutné provést podrobnou analýzu dotčených německých předpisů, pokud jde o tuto konstrukci, neboť se na ně vztahují relevantní závěry Soudního dvora obsažené ve výše uvedené judikatuře.

56. Konstatuji, že judikatura Soudního dvora týkající se daní při odchodu je založena na rozlišení mezi *stanovením* výše daňové povinnosti v okamžiku odchodu a *výběrem* takto stanovené daně. Soudní dvůr uznává, že první z uvedených kroků je odůvodněný v zájmu ochrany dělby daňové pravomoci mezi členskými státy [36] a k zachování soudržnosti daňového systému [37].

33 — Rozsudek Amurta (C-379/05, EU:C:2007:655, bod 24). Viz rovněž rozsudek Bouanich (C-265/04, EU:C:2006:51, body 49 až 50).

34 — Viz rozsudek ze dne 17. července 2008 uvedený v poznámce 6.

35 — Viz, například, rozsudek National Grid Indus (EU:C:2011:785, bod 42 a citovaná judikatura).

36 — Rozsudek DMC (EU:C:2014:20, body 51 a 52).

37 — Rozsudek National Grid Indus (EU:C:2011:785, bod 81).

57. Nikdo nezpochybňuje, že Německo si zachovává právo zdanit nerealizované kapitálové zisky vytvořené na jeho území před převodem majetku. Je rovněž zjevné, že s ohledem na použitelnou smlouvu o zamezení dvojímu zdanění se Německo vzdalo své daňové pravomoci, pokud jde o zisky a majetek nizozemské stálé provozovny německého podniku, a osvobodilo od daně jakýkoli příjem přičitatelný takové provozovně.

58. Nizozemsko a Německo patrně koordinují své pravomoci ke zdanění zisků vytvořených dotyčným majetkem v tom smyslu, že rozhodující je okamžik převodu. Je zjevné, že k tomu, aby Německo mohlo vykonávat daňovou pravomoc, musí být schopno stanovit částku, kterou nerealizované kapitálové zisky přispěly ke zdanitelnému zisku dané komanditní společnosti v okamžiku převodu majetku. Jinak by nebylo možné odlišit tyto kapitálové zisky od jiných kapitálových zisků (ztrát) vzniklých po převodu, které spadají do daňové pravomoci Nizozemska.

2. Výkon daňové pravomoci německého státu (stanovení výše nerealizovaných kapitálových zisků)

59. Skutečná otázka tedy zní, jak může Německo efektivně vykonávat daňovou pravomoc. Je z hlediska ochraně dělby daňové pravomoci mezi oběma členskými státy zbytečné stanovit výši nerealizovaných kapitálových zisků vzniklých v Německu před převodem dotyčného majetku, když dotčená komanditní společnost zůstává i nadále v Německu? To je patrně stanovisko Komise. Ta se dovolává pasáží rozsudku DMC, v nichž Soudní dvůr uznává, že cíl ochrany dělby daňové pravomoci mezi oběma členskými státy může odůvodnit jinak protiprávní právní úpravu členského státu jen tehdy, když je členskému státu, na jehož území byly příjmy vytvořeny, skutečně bráněno ve výkonu daňové pravomoci ohledně uvedených příjmů [38].

60. Je patrně jednoznačné, že si Německo ponechává daňovou pravomoc *ratione personae* ohledně dotčené komanditní společnosti, neboť ta ze státu neodchází. Totéž platí pro jejího komplementáře, kterým je německá společnost s ručením omezeným. Ve spise nejsou žádné informace o daňovém statusu komanditistů – nizozemských společností – v Německu.

61. S ohledem na rozsudek National Grid Indus mi není jasné, jak by bylo možné mít námitky proti tomu, že Německo vyměřilo zdanitelné zisky s ohledem na určení zdanitelné částky odpovídající nerealizovanému kapitálovému zisku spjatému s majetkem převáděným na nizozemskou pobočku komanditní společnosti. Výše uvedené je nezbytné pro účely právní jistoty, protože takové zisky jsou v každém případě spojeny s okamžikem převodu, a tedy s určitým hospodářským rokem [39].

62. Mám za to, že neexistuje žádný relevantní rozdíl mezi situací, kdy je převáděn celý majetek vnitrostátní stálé provozovny daňového subjektu – rezidenta na stálou provozovnu v zahraničí, a situací, kdy je převáděna jen část takového majetku, pokud je převádějící právní subjekt i nadále zdaňován v původním státě. Ve věci Komise v. Portugalsko Soudní dvůr nerozlišoval mezi částečným a úplným převodem majetku z portugalské stálé provozovny společnosti, která nebyla usazena v tomto státě [40]. Ještě menší význam by tento aspekt měl mít v případě společností – rezidentů, protože základ daně, tedy nerealizované kapitálové zisky vytvořené před převodem majetku, zůstává v obou situacích totožný [41].

38 — Rozsudek DMC (EU:C:2014:20, body 56 a 57).

39 — Situace by byla odlišná, kdyby unijní právo vyžadovalo zohlednit při stanovení výše zdanitelného zisku dosaženého v Německu částku realizovaných kapitálových zisků (či ztrát) v okamžiku realizace dotyčného majetku v Nizozemsku, pokud by k ní došlo. Soudní dvůr tento požadavek odmítl v rozsudku National Grid Indus (EU:C:2011:785, body 56 až 57). Viz rovněž rozsudek DMC (EU:C:2014:20, bod 48). Připomínám, že ve věci National Grid Indus byla dotčená společnost v zásadě i nadále povinná k dani v Nizozemsku, i když se stala daňovým rezidentem Spojeného království. Konstatuji dále, že pokud určitý stát osvobodil od daně příjem přičitatelný stálým zahraničním provozovnám podniků – rezidentů, byla by povinnost zohlednit takové snížení hodnoty jim převáděného majetku, při současné nemožnosti zohlednit jakékoli zvýšení hodnoty majetku po odchodu, asymetrií ovlivňující soudržnost daňového systému takového státu.

40 — Rozsudek Komise v. Portugalsko (EU:C:2012:521, body 27 a 28). Viz rovněž rozsudek Komise v. Dánsko (EU:C:2013:480), bod 28.

41 — Viz rozsudek Komise v. Dánsko (EU:C:2013:480, body 31 a 36).

63. Judikatura navíc patrně připouští stanovení daně při odchodu v rámci převodu majetku, i pokud se daňový subjekt nepřemísťuje do jiného členského státu, za předpokladu, že taková daň není okamžitě vybrána [42].

64. Závěrem lze uvést, že pro účely zachování daňové pravomoci německého státu, pokud jde o nerealizované kapitálové zisky vytvořené před převodem majetku, který představuje okamžik *zdanitelného plnění* pro účely stanovení daňové povinnosti, je nezbytné i vhodné, aby byla výše zdanitelného zisku určena právě v tomto okamžiku. Tento závěr není dotčen další existencí komanditní společnosti jako osoby povinné k dani v Německu, je jí dotčena pouze otázka výběru daně.

65. Konečně, než přistoupím k podrobnému rozboru otázky výběru daně, je třeba uvést, že Komise mylně poukazuje na praktickou nemožnost zdanění nerealizovaných kapitálových zisků, jíž se Soudní dvůr zabýval v souvislosti se skutkovým stavem věci DMC. V rozsudku DMC Soudní dvůr zpochybnil, zda Německo ztrácí skutečně možnost zohlednit nerealizované kapitálové zisky zanikající německé komanditní společnosti při vyměřování korporační daně pro společnost s ručením omezeným, která byla komplementářem uvedené společnosti, v případě, kdy byla německá komanditní společnost v důsledku zániku převzata jediným zbývajícím společníkem, tj. danou společností s ručením omezeným [43].

66. Zaprvé je v projednávané věci nemožné přihlížet k relevantním nerealizovaným kapitálovým ziskům při zdanění jakýchkoli jiných osob, než je dotyčná komanditní společnost, a s ohledem na transparentní zdanění v konečném důsledku její společníci. Zadruhé správné vymezení daňových pravomocí mezi Německem a Nizozemskem je zajištěno jen tehdy, je-li výše nerealizovaných kapitálových zisků stanovena v okamžiku převodu majetku. Jakoukoli pozdější realizací takových zisků není jejich výše dotčena, protože všechny kapitálové zisky či ztráty po převodu majetku spadají do daňové pravomoci Nizozemska. Ve skutečnosti tedy nelze takové nerealizované kapitálové zisky v Německu zdanit, nebude-li stanovena jejich výše v okamžiku převodu.

3. Výběr daně

67. Od doby vydání rozsudků Komise v. Dánsko a DMC je patrně jednoznačné, že Soudní dvůr nepovažuje vlastní realizaci jakéhokoli aktiva převedeného na stálou provozovnu v hostitelském členském státě v tomto státě za jediný přijatelný či povinný okamžik *zdanitelného plnění* („chargeable event“) ve smyslu události, v jejímž důsledku vzniká povinnost ke skutečnému zaplacení daně, oproti pojetí tohoto pojmu jako „taxable event“, tedy události, na jejímž základě vzniká vlastní daňová povinnost [44]. Soudní dvůr nadto již rozhodl, že zatímco okamžitý výběr daně je nepřiměřený, možnost volby daňového subjektu mezi okamžitým zaplacením daně a její úhradou ve splátkách je přiměřená [45]. Má-li členský stát právo zdanit nerealizované kapitálové zisky vytvořené na jeho území, ale takovou daň je možné vybrat až v okamžiku skutečné realizace takových zisků, je výkon daňové pravomoci původního státu ponechán na libovůli daňového subjektu [46].

42 — K tomu viz rozsudek Komise v. Portugalsko (EU:C:2012:521). V tomto případě Soudní dvůr určil, že okamžitý výběr daně z nerealizovaných kapitálových zisků souvisejících s majetkem stálé provozovny na území Portugalska, který byly převeden do jiného členského státu, nelze považovat za odůvodněný ani přiměřený. Viz rovněž rozsudek Komise v. Dánsko (EU:C:2013:480, body 36 a 37) a také rozsudek National Grid Indus (EU:C:2011:785), kde dotčená společnost zůstávala nizozemskou společností, i když přemístila své skutečné administrativní sídlo do jiného členského státu.

43 — Rozsudek DMC (EU:C:2014:20, bod 57).

44 — Rozsudky Komise v. Dánsko (EU:C:2013:480, bod 37) a DMC (EU:C:2014:20, bod 53).

45 — Rozsudek National Grid Indus (EU:C:2011:785), bod 73. Za určitých okolností by okamžitý výběr daně ušetřil daňový subjekt a správce daně od nepřiměřené administrativní zátěže vyplývající z nutnosti sledovat vývoj hodnoty každého z převáděných aktiv.

46 — Tento argument uvedlo Dánsko ve věci Komise v. Dánsko (EU:C:2013:480, bod 13 rozsudku). Připomínám, že Soudní dvůr uznal (viz bod 37), že členské státy mohou určit jiný okamžik zdanitelného plnění rozhodný pro výběr daně, než je vlastní realizace aktiv.

68. Mám za to, že judikatura je v tomto směru jednoznačná. Soudní dvůr uznává, že povinnost uhradit daň při odchodu může vzniknout i v jiném okamžiku, než je vlastní realizace takových zisků. Judikatura Soudního dvora zároveň členským státům neukládá umožnit odložení úhrady daně při odchodu do skutečné realizace daného majetku [47].

69. Zvláštní význam má skutečnost, že vlastní realizace není stanovena jako jediný přípustný okamžik zdanitelného plnění („chargeable event"), nebo i jen jako povinná alternativa, sestává-li převáděný obchodní majetek z práv duševního vlastnictví. Zaprvé jsou taková práva převoditelná, avšak jejich vlastník je může snadno využívat i bez jejich zcizení. Pokud by tedy mohla vlastní realizace majetku sloužit jako událost způsobující vznik povinnosti uhradit daň při odchodu, bylo by placení této daně v praxi v mnoha případech dobrovolné. Zadruhé práva duševního vlastnictví zpravidla generují příjmy a přispívají tak ke schopnosti jejich držitele platit daň, buď ve formě průběžných příjmů z titulu tantiém nebo ve formě příjmu z jejich obchodního využití, a zatímco v případě patentů či autorských práv k užitným vzorům je tento příjem časově omezen, v případě ochranných známek může tato doba neomezená. Postupné splácení této daně po určité období tak lépe odráží příspěvek těchto práv ke schopnosti platit daň [48].

4. Přiměřenost období 10 let pro úhradu a výběr daně

70. Konečně, pokud jde o přiměřenost rozložení úhrady a výběru daně na dobu 10 let, je v tomto ohledu nevyhnutelné zavedení určitého režimu placení daně, jelikož dle rozhodnutí Soudního dvora je právní úprava členského státu, která ukládá okamžitý výběr daně při odchodu v okamžiku převodu majetku, při absenci nějaké možnosti odložení jejího výběru, nepřiměřená [49] [50].

71. Takové období může být stanoveno individuálně pro každé převáděné aktivum s přihlédnutím k jeho očekávané ekonomické životnosti s ohledem na opotřebení či zánik práv duševního vlastnictví, což patrně navrhuje Komise. Takové řešení by však s sebou přinášelo podstatné praktické obtíže pro daňový subjekt i domovský členský stát, a to vzhledem k rozdílům ve zbývající době trvání ochrany individuálních práv, které jsou součástí převáděného majetku, a možnosti jejich dalšího převodu v rámci dané korporátní struktury, případně i do jiných států Evropské unie nebo třetích zemí. Obtíže tohoto druhu byly důvodem, proč Soudní dvůr odmítl možnost, že za jediný přijatelný okamžik zdanitelného plnění rozhodný pro výběr daně při odchodu bude považována vlastní realizace majetku [51].

72. Z výše uvedeného vyplývá, že období, do něhož bude placení a výběr daně rozloženo, lze stanovit schematicky, aniž by tím byla porušena zásada proporcionality. Vzhledem k tomu, že Soudní dvůr byl při odmítnutí možnosti okamžitého výběru daní při odchodu motivován nevýhodami pro daňový subjekt z hlediska peněžních toků, je zjevné, že takové období musí být dostatečně dlouhé ke zmírnění tohoto problému. Naproti tomu musí být zároveň přiměřené hospodářským a právním aspektům podnikání a korporačních daní, včetně povinné doby archivace účetních dokladů a příslušných podkladů.

73. V rozsudku DMC (EU:C:2014:20) shledal Soudní dvůr dobu pěti let pro úhradu daně při odchodu přiměřenou skutkovým okolnostem dané věci. Vzhledem k tomu, že placení daně při odchodu dotčené v projednávané věci může být rozloženo na dobu 10 let, nevidím žádný důvod, proč by tato doba měla být považována za nepřiměřenou.

47 — Rozsudky Komise v. Dánsko (EU:C:2013:480, body 36 až 38) a DMC (EU:C:2014:20, bod 53).

48 — To platí bez ohledu na odpisová pravidla, jež jsou v Nizozemsku u patentových práv relativně volná, jak uvádí belgická vláda ve svém písemném vyjádření.

49 — Rozsudek National Grid Indus (EU:C:2011:785, bod 81).

50 — Rozsudky National Grid Indus (EU:C:2011:785, bod 73) a DMC (EU:C:2014:20, bod 61).

51 — Rozsudek National Grid Indus (EU:C:2011:785, body 70 a 71).

V – **Závěry**

74. Z výše uvedených důvodů navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na předběžnou otázku Finanzgericht Düsseldorf takto:

Svoboda usazování článku podle článku 49 SFEU nebrání vnitrostátní právní úpravě, v jejímž důsledku dochází v případě převodu majetku z vnitrostátní na zahraniční stálou provozovnu téhož podniku k odhalení skrytých rezerv, které přispívají ke zdanitelnému zisku, pokud další vnitrostátní právní úprava umožňuje tento příjem rovnoměrně rozložit na 10 účetních období.

*