Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
NIILO JÄÄSKINEN
prednesené 26. februára 2015 [1]

Vec C-657/13

Verder LabTec GmbH & Co. KG
proti
Finanzamt Hilden

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Finanzgericht Düsseldorf (Nemecko)]

„Sloboda usadiť sa — Odhalenie a zdanenie skrytých rezerv vzniknutých v dôsledku prevodu majetku zo stálej prevádzkarne podniku v jednom členskom štáte na ďalšiu stálu prevádzkareň v inom členskom štáte — Existencia obmedzenia — Určenie sumy nerealizovaných kapitálových ziskov, ktorými sa zvyšujú zdaniteľné zisky, v čase prevodu — Odôvodnenie — Zachovanie rozdelenia daňových právomocí medzi členskými štátmi — Úhrada a výber dane v desiatich ročných splátkach — Proporcionalita“

I – **Úvod**

1. Tento návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka daňovej právnej úpravy v Spolkovej republike Nemecko stanovujúcej daňovú povinnosť zo skrytých (neodhalených) rezerv, ktorú je potrebné uhradiť v ročných splátkach. Tieto pravidlá sa uplatňujú v prípade prevodu obchodného majetku podniku zo stálej prevádzkarne patriacej nemeckému podniku na jeho stálu prevádzkareň v cudzine.

2. Komanditná spoločnosť založená podľa nemeckého práva previedla obchodný majetok podniku tvorený rozličnými právami duševného vlastníctva z portfólia aktív svojej stálej prevádzkarne v Nemecku do portfólia aktív svojej stálej prevádzkarne v Holandsku. Podľa príslušného daňového orgánu tým vznikla daňová povinnosť podľa nemeckého práva týkajúca sa odhalenia skrytých rezerv súvisiacich s prevedeným majetkom. Daň však nebola okamžite splatná. Naopak, daňové orgány povolili jej úhradu v ročných splátkach počas obdobia 10 rokov.

3. Komanditná spoločnosť napadla rozhodnutie daňových orgánov pred nemeckými súdmi, pričom konanie vyústilo do podania tohto návrhu na začatie prejudiciálneho konania zo strany Finanzgericht Düsseldorf. Právne problémy vyvolané sporom sa týkajú toho, či napadnuté nemecké zákony obmedzujú alebo neobmedzujú slobodu usadiť sa, či ich možno odôvodniť potrebou zachovať daňovú právomoc Nemecka vo vzťahu k nerealizovaným kapitálovým ziskom (skrytým rezervám) vytvoreným v danom členskom štáte pred prevodom dotknutého majetku a či sú primerané najmä z hľadiska toho, že na jednej strane daň je splatná ešte pred skutočným realizovaním majetku a na druhej strane lehota na jej výber je až desaťročná.

1 — Jazyk prednesu: angličtina.

4. Súdny dvor sa už takýmto problémom zaoberal najmä v takých rozsudkoch, akým je rozsudok National Grid Indus [2], v samostatných konaniach pre nesplnenie povinnosti, ktoré Komisia iniciovala voči Portugalsku, Španielsku a Dánsku [3], a najnovšie v rozsudku DMC [4]. Prejednávaná vec sa však vyznačuje neobvyklou kombináciou skutkových okolností.

II – **Právny rámec**

5. Mimoriadne zložitý vnútroštátny právny rámec možno zhrnúť takto.

6. Tzv. zdanenie ukončenia daňovej príslušnosti nemalo v nemeckom práve spočiatku nijaký legislatívny základ. Naopak, bolo založené na rozsudku Spolkového finančného súdu (Bundesfinanzhof) z roku 1969, podľa ktorého sa prevod majetku z nemeckého podniku na jeho zahraničnú stálu prevádzkareň považuje za vyčlenenie majetku z podnikateľskej činnosti v zmysle § 4 ods. 1 druhej vety Einkommensteuergesetz (zákon o dani z príjmu; ďalej len „EStG“). Aby sa zmiernili účinky tohto prístupu pre daňovníkov, daňové orgány im v rámci správnej praxe umožňovali vybrať si, či chcú nerealizované kapitálové zisky okamžite zahrnúť do zdaniteľného príjmu alebo zdanenie odložiť tým, že uvedené zisky sa zaknihujú do príslušných položiek daňového účtovníctva počas obdobia 10 rokov v podobe vyrovnávacej položky za neuhradený daňový dlh.

7. „Zdanenie ukončenia daňovej príslušnosti“ bolo po prvý raz upravené v Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (zákon o sprievodných daňových opatreniach v súvislosti so zavedením európskej obchodnej spoločnosti a o zmene a doplnení ďalších daňových predpisov; ďalej len „SEStEG“) zo 7. decembra 2006. [5]

8. Ustanovenie § 4 ods. 1 tretej vety EStG, ktoré bolo do EStG vložené, stanovuje: „Vylúčenie alebo obmedzenie daňovej právomoci Spolkovej republiky Nemecko týkajúcej sa zisku z predaja alebo použitia majetku sa považuje za vyčlenenie na mimopodnikové účely.“

9. Zákonom SEStEG bol zavedený aj § 4g EStG, podľa ktorého v prípade, že sa majetok v zmysle § 4 ods. 1 tretej vety EStG považuje za vyčlenený v dôsledku jeho pridelenia stálej prevádzkarni toho istého daňového subjektu v inom členskom štáte EÚ, je možné na návrh daňového subjektu zriadiť vyrovnávaciu položku vo výške rozdielu medzi účtovnou hodnotou a trhovou hodnotou majetku. Táto vyrovnávacia položka sa odpisuje vo výške jednej pätiny v hospodárskom roku, v ktorom bola vytvorená, a v každom z nasledujúcich štyroch hospodárskych rokov, čo má za následok zvýšenie zisku.

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

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

4 — Rozsudok DMC (C-164/12, EU:C:2014:20). Ako talianska vláda zdôraznila vo svojich písomných pripomienkach, Finanzgericht nemal v čase podania návrhu na začatie prejudiciálneho konania k dispozícii rozsudok Súdneho dvora vo veci DMC.

5 — Bundesgesetzblatt (Spolková zbierka zákonov; ďalej len „BGBl“) I 2006, s. 2782.

10. V roku 2010 bol § 4 ods. 1 EStG zmenený a doplnený v dôsledku rozsudku Bundesfinanzhof.[6] Po prvé bola do § 4 ods. 1 EStG po tretej vete vložená nová štvrtá veta, ktorá stanovuje:

„O vylúčenie alebo obmedzenie daňovej právomoci týkajúcej sa zisku z predaja majetku ide najmä vtedy, keď majetok doteraz priradený nemeckej stálej prevádzkarni daňového subjektu má byť priradený jeho zahraničnej stálej prevádzkarni."

11. Po druhé § 52 ods. 8b EStG, ktorý dovtedy stanovoval len to, že ustanovenie § 4 ods. 1 tretej vety EStG zmenené a doplnené zákonom SEStEG je účinné od roku 2006, bol zmenený a doplnený v tom zmysle, že § 4 ods. 1 tretia veta EStG sa vzťahuje aj na predchádzajúce zdaňovacie obdobia, pokiaľ došlo k prevodu majetku na zahraničnú stálu prevádzkareň, ktorej príjmy sú v Nemecku oslobodené od dane v dôsledku zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, a že § 4 ods. 1 štvrtá veta EStG sa uplatní vo všetkých prípadoch, v ktorých sa uplatní § 4 ods. 1 tretia veta EStG.

III – **Konanie vo veci samej, prejudiciálna otázka a konanie pred Súdnym dvorom**

12. Spoločnosť Verder LabTec GmbH & Co. KG (ďalej tiež „komanditná spoločnosť") je komanditná spoločnosť so sídlom v meste Haan v Nemecku. Spoločnosť Verder LabTec Beteiligungs GmbH (ďalej len „komplementár"), ktorá má tiež sídlo v meste Haan, je jej komplementárom.[7] Spoločnosti Tarco B.V. a Labo-Tech B.V., ktoré obe sídlia v Holandsku, sú jej komanditistami. Od mája 2005 sa komanditná spoločnosť zaoberala výlučne správou vlastných práv k patentom, ochranným známkam a úžitkovým vzorom. Zmluvou z 25. mája 2005 tieto práva previedla na svoju holandskú stálu prevádzkareň v meste Vleuten.[8]

13. Pri daňovej kontrole dospela finančná správa (Finanzamt Hilden) k záveru, že v súvislosti s prevodom práv duševného vlastníctva musí byť v čase prevodu vykonané aj odhalenie všetkých skrytých rezerv s ich trhovou hodnotou. Všetky strany sa zhodli na hodnote skrytých rezerv a finančná správa uznala, že táto suma nepodlieha okamžitému zdaneniu v celej výške. Naopak, z dôvodu spravodlivého zaobchádzania má byť neutralizovaná vyrovnávacou položkou rovnakej hodnoty; táto vyrovnávacia položka sa mala potom s následkom zvýšenia zisku rovnomerne odpisovať v časovom období 10 rokov. Inými slovami, Finanzamt Hilden z dôvodu spravodlivého zaobchádzania odložil výber dane rozdelením skrytých rezerv na desať rokov. V rozhodnutí o osobitnom a jednotnom určovaní daňových základov na rok 2005 zo 17. augusta 2009 Finanzamt Hilden určil výšku príjmov z podnikania komanditnej spoločnosti so zohľadnením skrytých rezerv. Rozhodnutím z 19. septembra 2011 Finanzamt Hilden zamietol námietku podanú proti uvedenému rozhodnutiu ako nedôvodnú.

6 — Bundesfinanzhof sa rozsudkom zo 17. júla 2008, teda vydaným v čase, keď ustanovenie § 4 ods. 1 tretej vety EStG zavedené zákonom SEStEG bolo už v platnosti, vzdal teórie finálneho vyčlenenia vo veci týkajúcej sa zdaňovacieho obdobia roku 1985. Rozhodol, že prevod majetku na zahraničnú stálu prevádzkareň toho istého podniku nepredstavuje vyčlenenie. Prevod majetku nemeckého podniku na jeho zahraničnú stálu prevádzkareň nebolo potrebné považovať za realizáciu zisku, lebo na neskoršie zdanenie skrytých rezerv vzniknutých v Nemecku nemala vplyv skutočnosť, že zisky zahraničnej stálej prevádzkarne sú oslobodené od zdanenia v Nemecku. Zákonodarca sa na základe tejto zmeny judikatúry rozhodol zmeniť a doplniť § 4 ods. 1 EStG. Došlo k tomu v Jahressteuergesetz 2010 z 8. decembra 2010 (BGBl I 2010, 1768), aby sa zabezpečilo, že zásady rozsudku zo 17. júla 2008 sa obmedzia na tento jednotlivý prípad a že teória finálneho vyčlenenia upravená v § 4 ods. 1 tretej vete EStG sa uplatní na všetky nerozhodnuté veci.

7 — V Nemecku sú komanditné spoločnosti, ktorých komplementárom je súkromná spoločnosť s ručením obmedzeným (tzv. spoločnosti GmbH & Co.) populárne z daňových dôvodov. Pozri HENSLER, M., STROHN, L.: *Gesellschaftsrecht*. 2. Auflage. München: Beck, 2014, s. 403, 404 a 511. Zdaňovanie komanditných spoločností v Nemecku je transparentné, čo znamená, že tieto spoločnosti ako také nie sú osobami podliehajúcimi dani zo zisku obchodných spoločností alebo dani z príjmu, ale len daňovými subjektmi v tom zmysle, že zdaniteľný príjem pochádzajúci z ich činnosti sa osobitne vypočítava a následne prideľuje ich komplementárom a komanditistom. K výberu daní dochádza na úrovni komplementárov a komanditistov.

8 — V návrhu na začatie prejudiciálneho konania nie sú uvedené zmluvné strany tejto zmluvy. Z kontextu vyvodzujem, že išlo o komplementára a komanditistov komanditnej spoločnosti. Zdá sa, že táto problematika nie je pre odpoveď na prejudiciálnu otázku dôležitá.

14. Komanditná spoločnosť pred vnútroštátnym súdom tvrdí, že nemecké právne predpisy porušujú slobodu usadiť sa v zmysle článku 49 ZFEÚ. Okamžitý výber dane v čase prevodu majetku bol okrem toho neprimeraný, pričom výber dane v čase realizovania kapitálového zisku by bol menej prísnou alternatívou.

15. Vzhľadom na predchádzajúce úvahy Finanzgericht Düsseldorf položil Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Je zlučiteľné so slobodou usadiť sa v zmysle článku 49 Zmluvy o fungovaní Európskej únie, keď v prípade prevodu majetku z vnútroštátnej na zahraničnú stálu prevádzkareň toho istého podniku vnútroštátne právo stanovuje, že ide o vyčlenenie na mimopodnikové účely, s následkom, že odhalením skrytých rezerv vzniká zisk z vyčlenenia, a ďalšia vnútroštátna právna úprava poskytuje možnosť rozdeliť zisk z vyčlenenia rovnomerne na 5 alebo 10 hospodárskych rokov?“

16. Spoločnosť Verder LabTec GmbH & Co. KG, Finanzamt Hilden, belgická, dánska, nemecká, španielska, talianska, holandská a švédska vláda, ako aj Komisia predložili písomné pripomienky. Pojednávanie sa neuskutočnilo.

IV – **Analýza**

A – *Úvodné pripomienky*

1. Prípustnosť

17. Komanditná spoločnosť tvrdí, že prejudiciálna otázka je neprípustná, lebo je hypotetická. Dôvodom je to, že ani obdobie 5 ani obdobie 10 rokov určené na výber dane, o ktorom sa zmieňuje Finanzgericht, sa nevzťahuje na hospodársky rok 2005. Podľa názoru Komisie prejudiciálna otázka je alebo by mohla byť hypotetická, pokiaľ ide o obdobie piatich rokov, keďže to sa nevzťahuje na hospodársky rok 2005. Finanzamt a nemecká vláda poukazujú tiež na to, že obdobie piatich rokov nie je pre riešenie sporu relevantné.

18. Podľa môjho názoru je prejudiciálna otázka hypotetická, pokiaľ ide o primeranosť päťročného obdobia na zaplatenie dane. Dôvodom je to, že nemecké daňové orgány nevydali nijaké rozhodnutie týkajúce sa komanditnej spoločnosti, podľa ktorého sa uplatní toto časové obdobie. Naopak, Finanzamt na úhradu uvedenej dane poskytol obdobie 10 rokov, takže v tomto ohľade prejudiciálna otázka hypotetická nie je. Pokiaľ teda ide o lehotu na výber dane, Súdny dvor by mal svoje úvahy obmedziť na posúdenie zlučiteľnosti predmetného obdobia 10 rokov s právom EÚ.

2. Skryté rezervy a dane pri odchode

19. Pojem skryté (neodhalené) rezervy sa vzťahuje na zisky, väčšinou kapitálové zisky, ktoré nie sú zahrnuté v daňovom základe zdaniteľnej osoby na účely dane z príjmu. Skryté rezervy môžu vyplynúť z nárastu hodnoty majetku a/alebo z daňových predpisov, ktoré umožňujú vyššie odpisy, než je skutočné zníženie hodnoty majetku z dôvodu jeho amortizácie, a/alebo odpočítanie ďalších výdavkov, ktoré zatiaľ neboli vynaložené. [9]

9 — Pozri von BROCKE, K., MÜLLER, S.: Exit Taxes. In: *EC Tax Review*. 6 (2013), s. 299 až 304. Skryté rezervy sa okrem toho môžu nahromadiť v dôsledku nehmotných aktív, akým je goodwill, ktoré daňovník vytvoril, ale nemusia figurovať ako aktíva v súvahe.

20. Nerealizované kapitálové zisky sa nezdaňujú ako príjem v roku, v ktorom vznikli. Namiesto toho je ich zdanenie odložené obyčajne na rok, v ktorom dochádza k skutočnej realizácii príjmu. Dôvodom je to, že skrytá rezerva pred svojou realizáciou neprispieva k schopnosti daňovníka zaplatiť daň. Najmä v prípade nefinančných aktív alebo majetku, ktorý podlieha rýchlemu znižovaniu hodnoty, však nemusí nevyhnutne dôjsť k realizovaniu majetku formou prevodu, ale skryté rezervy sa metaforicky „rozpustia“, keď sa hospodárska hodnota majetku priblíži nule, napríklad z dôvodu opotrebovania strojov alebo z dôvodu zániku práva duševného vlastníctva.

21. Skryté rezervy prispievajú k zdaniteľnému príjmu aj v prípade vyčlenenia (scudzenia) na mimopodnikové účely. Znamená to, že dochádza k vyňatiu majetku z daňového základu zdaniteľnej osoby. Môže to nastať napríklad v prípade prevodu aktíva z majetku podniku do majetku určeného na osobnú spotrebu podnikateľa alebo z verejnej obchodnej spoločnosti na jej spoločníkov, a to bezodplatne alebo za nižšiu než trhovú hodnotu. Najvýznamnejšie príklady scudzenia sa však týkajú odchodu z osobnej alebo územnej pôsobnosti daňovej právomoci štátu.

22. Ukončenie daňovej príslušnosti vedúce k výberu tzv. daní pri odchode sa môže týkať zdaniteľnej osoby, predmetu zdanenia alebo oboch. Migráciou súkromného alebo firemného daňového subjektu do iného štátu zvyčajne dochádza k prechodu daňovej právomoci na tento štát. To isté platí v prípade prevodu „predmetu zdanenia“, akým je majetok podniku, z jedného štátu do druhého. V prípade stálych prevádzkarní [10] môže ísť v závislosti od okolností o odchod zdaniteľnej osoby alebo predmetu zdanenia, alebo oboch. [11]

23. Článok 7 a článok 13 ods. 2 modelovej zmluvy OECD uznávajú v súvislosti so zdanením príjmu a kapitálových ziskov podniku daňovú právomoc domovského štátu i hostiteľského štátu, pokiaľ ide o stále prevádzkarne zahraničných spoločností. Aby sa zabránilo dvojitému zdaneniu tých istých ziskov, domovské štáty sa môžu zdržať zdanenia ziskov zahraničných stálych prevádzkarní svojich spoločností. Platí to aj v prípade Nemecka, ktoré oslobodzuje od dane z príjmu holandské stále prevádzkarne spoločností sídliacich v Nemecku. [12]

24. Dane pri odchode môžu v prípade zdaniteľných osôb viesť k dvojitému zdaneniu skrytých rezerv alebo k ich nezdaneniu. Prvý prípad môže nastať, pokiaľ štát, z ktorého zdaniteľná osoba odchádza, vyberá daň pri odchode vychádzajúcu z rozdielu medzi účtovnou hodnotou (v daňovom účtovníctve) a skutočnou hodnotou majetku, zatiaľ čo hostiteľský štát používa tú istú účtovnú hodnotu ako základ dane v prípade prevodu majetku a neumožňuje odpočítanie dane pri odchode vybratej v štáte odchodu. Naopak, druhý prípad nezdanenia skrytých rezerv môže vyplynúť zo situácie, keď štát odchodu nevyberá daň pri odchode, hostiteľský štát akceptuje skutočnú hodnotu majetku ako jeho vstupnú hodnotu („stepping-up“) a majetok je prevedený za túto hodnotu. [13]

25. Ak je navyše daň pri odchode vybratá pred realizovaním majetku, musí daňovému subjektu spôsobiť znevýhodnenie v oblasti cash flow.

10 — Podľa článku 5 ods. 1 a 2 Modelovej daňovej zmluvy OECD o príjmoch a majetku 2010 (OECD 2012, OECD Publishing, http://dx.doi.org/10.1787/978926417517-en) na účely uvedenej zmluvy pojem „stála prevádzkareň“ označuje trvalé miesto na výkon činnosti, prostredníctvom ktorého podnik vykonáva úplne alebo čiastočne svoju činnosť, a zahŕňa najmä pobočky.

11 — Pripomínam, že v smernici Rady 90/434 z 23. júla 1990 o spoločnom systéme zdaňovania pri zlúčeniach, rozdeleniach, prevodoch majetku a výmene akcií týkajúcich sa spoločností rôznych členských štátov (Ú. v. ES L 225, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 142) má prevod majetku osobitný a obmedzený význam. Vymedzenie v článku 2 písm. c) smernice 90/434 stanovuje: „Na účely tejto smernice… c) ‚prevod aktív‘ znamená operáciu, pomocou ktorej spoločnosť bez toho, aby bola zrušená, prevedie jedno alebo viacej odvetví svojej činnosti na inú spoločnosť výmenou za prevod cenných papierov, reprezentujúcich kapitál spoločnosti uznávajúcej prevod.“

12 — Relevantné ustanovenia daňovej zmluvy medzi Nemeckom a Holandskom z roku 1959 sú opísané v písomných pripomienkach Belgicka a Nemecka. Podľa článku 20 ods. 2 zmluvy Nemecko ako štát domicilu zdaniteľnej osoby vylúči zo základu dane všetky príjmy a majetok, ktoré sa podľa zmluvy môžu zdaniť v Holandsku. Platí to pre stále prevádzkarne nemeckých spoločností v Holandsku (článok 5).

13 — Pozri Zdanenie pri odchode a potreba koordinácie daňovej politiky členských štátov – oznámenie Komisie Rade, Európskemu parlamentu a Európskemu hospodárskemu a sociálnemu výboru z 19.12.2006, KOM(2006) 825 v konečnom znení, s. 4 – 8. Pozri návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Kokott vo veci National Grid Indus (EU:C:2011:563), body 47 až 49.

26. Pripomienky predložené v prejednávanej veci odrážajú pretrvávajúce rozpory medzi Komisiou a členskými štátmi, pokiaľ ide prijateľnosť a spôsoby fungovania daní pri odchode na vnútornom trhu.[14] Zatiaľ čo Komisia a Rada sa podľa všetkého zhodnú na základnom stanovisku, podľa ktorého sú dane pri odchode obmedzením slobôd vnútorného trhu, no zároveň aj nevyhnutným následkom zásady daňovej teritoriality, ktorou sa riadi rozdelenie daňových právomocí medzi členskými štátmi, ich názory sú rozdielne, pokiaľ ide o ich opodstatnenosť a proporcionalitu. Niet preto divu, že dane pri odchode sú predmetom pomerne rozsiahlej judikatúry Súdneho dvora.

3. Zhrnutie kľúčovej judikatúry

27. Na prejednávanú vec nemožno priamo uplatniť nijaký rozsudok Súdneho dvora. Prehľad skutkových okolností posudzovaných v týchto veciach a konštatovania Súdneho dvora však poskytujú užitočné vodidlo pri určovaní toho, či má výhrada uplatnená komanditnou spoločnosťou oporu v práve EÚ.

28. Vo veci National Grid Indus holandská spoločnosť premiestnila miesto svojho skutočného vedenia do Spojeného kráľovstva. Podľa platnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia sa po premiestnení považovalo za jej daňový domicil Spojené kráľovstvo, hoci zostala holandskou spoločnosťou, ktorá mala v zásade daňovú povinnosť v Holandsku. Keďže spoločnosť nemala stálu prevádzkareň v Holandsku, na základe zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia mohlo po premiestnení zdaňovať jej zisky a kapitálové zisky len Spojené kráľovstvo. Podľa holandského práva sa mala zostaviť účtovná závierka z nerealizovaných kapitálových ziskov v čase premiestnenia.

29. V rozsahu, v akom je to relevantné pre prejednávanú vec, Súdny dvor odpovedal na prejudiciálne otázky, ktoré položil Gerechtshof Amsterdam, v tom zmysle, že článok 49 ZFEÚ nebráni takej právnej úprave členského štátu, podľa ktorej sa výška dane z nerealizovaných kapitálových ziskov v súvislosti s majetkom spoločnosti určí s konečnou platnosťou bez zohľadnenia možného následného poklesu alebo nárastu hodnoty v čase, keď spoločnosť prestane dosahovať zisky zdaniteľné v členskom štáte v dôsledku premiestnenia miesta svojho skutočného vedenia do iného členského štátu. Článok 49 ZFEÚ však bráni takej právnej úprave členského štátu, ktorá stanovuje okamžitý výber dane z nerealizovaných kapitálových ziskov plynúcich z aktív spoločnosti, ktorá premiestňuje miesto svojho skutočného vedenia do iného členského štátu, v okamihu tohto premiestnenia.

30. Okrem rozlišovania medzi určením sumy zdaniteľného kapitálového zisku a výberom dane Súdny dvor konštatoval, že holandská *právna úprava je spôsobilá* zabezpečiť zachovanie rozdelenia daňových právomocí medzi dotknutými členskými štátmi, keďže *nerealizované kapitálové zisky súvisiace s hospodárskym majetkom sa tak zdaňujú v členskom štáte, v ktorom sa dosiahli.*[15] (Kurzívou zvýraznil generálny advokát.) Chcem poukázať na to, že skutočnosť, že spoločnosť si zachovala daňovú povinnosť v Holandsku, hoci už v tomto členskom štáte nedosahovala nijaké zdaniteľné zisky, nemala rozhodujúci význam.

31. Vo veci Komisia/Portugalsko (EU:C:2012:521), Súdny dvor charakterizoval prvú výhradu Komisie ako tvrdenie, podľa ktorého príslušné ustanovenia portugalského práva obsahujú prekážky slobody usadiť sa, lebo v prípade premiestnenia registrovaného sídla a miesta skutočného vedenia portugalskej spoločnosti do iného členského štátu, ako aj v prípade *úplného alebo čiastočného premiestnenia aktív stálej prevádzkarne spoločnosti, ktorá nie je usadená v Portugalsku, do iného členského štátu* je takáto

14 — Pozri KOM(2006) 825 v konečnom znení, tamže, a uznesenie Rady z 2. decembra 2008 o koordinácii v oblasti zdaňovania pri odchode (Ú. v. EÚ C 322, s. 1).

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

spoločnosť finančne penalizovaná v porovnaní s podobnou spoločnosťou, ktorá ponecháva svoje činnosti na portugalskom území.[16] Keďže podobné čisto vnútroštátne transakcie neviedli k okamžitému zdaneniu nerealizovaných kapitálových ziskov, Súdny dvor rozhodol, že portugalské právo porušuje článok 49 ZFEÚ.

32. Vo veci Komisia/Dánsko[17] Komisia napadla ako nezlučiteľný s článkom 49 ZFEÚ a článkom 31 Dohody o Európskom hospodárskom priestore dánsky zákon stanovujúci okamžité zdanenie kapitálových ziskov spoločností s ručením obmedzeným v prípade prevodu majetku na ich ďalšie prevádzkarne v iných členských štátoch, zatiaľ čo podobné prevody v rámci dánskeho územia (s výnimkou Grónska a Faerských ostrovov) zdaneniu nepodliehali. Dotknutá dánska právna úprava považovala tieto cezhraničné prevody za predaj predmetného majetku, zatiaľ čo podobné transakcie medzi prevádzkarňami spoločnosti v Dánsku sa za predaj majetku nepovažovali.[18] Súdny dvor konštatoval, že ide o porušenie uvedených ustanovení, lebo dánska právna úprava stanovujúca okamžité zdanenie nerealizovaných kapitálových ziskov v prípade prevodu majetku spoločnosti s ručením obmedzeným mimo dánskeho pevninského územia[19] je neprimeraná.[20]

33. Osobitný význam pre prejednávanú vec má konštatovanie Súdneho dvora, podľa ktorého členské štáty môžu na účely výberu dane z kapitálových ziskov vytvorených na ich území stanoviť inú skutočnosť zakladajúcu povinnosť zaplatiť daň, než je skutočná realizácia uvedených ziskov, aby zabezpečili zdanenie tohto majetku, pokiaľ dotknutý podnik nemá v úmysle majetok previesť, za predpokladu, že v okamihu prevodu nedôjde k výberu dane.[21] Toto konštatovanie súvisí s tvrdeniami dánskej vlády, podľa ktorých nefinančný majetok, akým je majetok podliehajúci amortizácii alebo nehmotný majetok, nie je určený na realizovanie a navyše má tendenciu strácať na hodnote. Znamená to, že jeho účtovná hodnota by bola nulová alebo v každom prípade nižšia než suma splatnej dane.[22]

34. Vec DMC (EU:C:2014:20) sa týkala zdanenia nerealizovaných kapitálových ziskov nemeckej komanditnej spoločnosti, ktorá bola zrušená, lebo jej komanditisti, dve rakúske spoločnosti s ručením obmedzeným, previedli svoje podiely v nemeckej komanditnej spoločnosti na komplementára, nemeckú spoločnosť s ručením obmedzeným, za odplatu v podobe podielu na majetku tohto komplementára. Komanditná spoločnosť bola zrušená, keďže všetky jej podiely boli prevedené na nemeckého komplementára.

35. Viedlo to k zdaneniu komanditistov v Nemecku na základe nerealizovaných kapitálových ziskov nemeckej komanditnej spoločnosti, lebo ako spoločníci podliehali zdaneniu ziskov, hoci nemali po zrušení nemeckej komanditnej spoločnosti prevádzkareň v Nemecku. Nemecko tak už nebolo oprávnené zdaniť zisky, ktoré komanditisti dosiahli v dôsledku získania podielov na majetku nemeckého komplementára výmenou za vklad podielov, ktoré tieto spoločnosti vlastnili v nemeckej komanditnej spoločnosti. Vklad podielov komanditistami do majetku nemeckého komplementára na základe ich odhadovanej hodnoty, nie účtovnej hodnoty, tak mal za následok zdanenie nerealizovaných kapitálových ziskov z podielov v nemeckej komanditnej spoločnosti.

16 — Rozsudok Komisia/Portugalsko (EU:C:2012:521, bod 27).

17 — Rozsudok Komisia/Dánsko (EU:C:2013:480). (Rozsudok je k dispozícii iba v dánčine a francúzštine.)

18 — Rozsudok Komisia/Dánsko (EU:C:2013:480, bod 24).

19 — Rozsudok Komisia/Dánsko (EU:C:2013:480, bod 29).

20 — Rozsudok Komisia/Dánsko (EU:C:2013:480, bod 32).

21 — Rozsudok Komisia/Dánsko (EU:C:2013:480, bod 37).

22 — Rozsudok Komisia/Dánsko (EU:C:2013:480, body 12 až 14).

36. Finanzgericht Hamburg vo veci DMC (EU:C:2014:20) položil Súdnemu dvoru dve prejudiciálne otázky. Prvá sa týkala toho, či je zlučiteľná so slobodou usadiť sa vnútroštátna právna úprava, ktorá „v prípade prevodu podielov spoločníka do kapitálovej spoločnosti stanovuje, že vložené majetkové aktíva sa musia povinne uviesť s čiastočnou hodnotou (v dôsledku čoho odhalením skrytých rezerv vznikne prevádzajúcemu kapitálový zisk), ak je v súvislosti s kapitálovým ziskom z prevodu nových podielov v spoločnosti, ktoré boli poskytnuté prevádzajúcemu na účely prevodu, v čase vecného vkladu vylúčená daňová právomoc Spolkovej republiky Nemecko“.

37. Pokiaľ by bola odpoveď na prvú otázku záporná, vnútroštátny súd sa po druhé opýtal, či je vnútroštátna právna úprava zlučiteľná so slobodou usadiť sa, ak sa prevádzajúcemu poskytne právo požiadať o bezúročný odklad platby dane, ktorá vznikla v dôsledku odhalenia skrytých rezerv, v tom zmysle, že daň z kapitálového zisku sa môže zaplatiť v ročných splátkach počas piatich rokov, pokiaľ je zabezpečená úhrada splátok.

38. Súdny dvor konštatoval, že skutkové okolnosti veci sa týkajú voľného pohybu kapitálu, a nie slobody usadiť sa. Ďalej uviedol, že dotknutá vnútroštátna právna úprava môže byť zlučiteľná s článkom 63 ZFEÚ z hľadiska odôvodnenia týkajúceho sa zachovania vyváženého rozdelenia daňových právomocí medzi členskými štátmi. Podmienkou bolo to, aby pre členský štát nebolo v skutočnosti nemožné vykonať daňovú právomoc v súvislosti s nerealizovanými kapitálovými ziskami v čase ich skutočnej realizácie. [23]

39. Pokiaľ ide o druhú prejudiciálnu otázku, Súdny dvor konštatoval, že okamžité zdanenie nerealizovaných kapitálových ziskov vzniknutých na území dotknutého členského štátu nie je neprimerané za predpokladu, že zdaniteľná osoba si môže zvoliť odklad úhrady dane, a pokiaľ to urobí, uplatní sa požiadavka poskytnúť bankovú záruku na základe skutočného rizika nevymáhateľnosti dane [24]. Súdny dvor najmä rozhodol, že s ohľadom na skutočnosť, že riziko nevymáhateľnosti sa plynutím času zvyšuje, *rozloženie platby splatnej dane pred skutočným dosiahnutím [nerealizovaných] kapitálových ziskov na päť ročných splátok predstavuje opatrenie, ktoré je primerané a vhodné* na dosiahnutie cieľa zachovať rozdelenie daňovej právomoci medzi členskými štátmi. [25] (Kurzívou zvýraznil generálny advokát.)

40. Súdny dvor podľa môjho názoru prijal všeobecné pravidlo, že pokiaľ neexistuje osobitná právna úprava EÚ, členské štáty môžu na základe svojej priamej daňovej právomoci zdaniť nerealizované kapitálové zisky vzniknuté na svojom území napriek tomu, že v závislosti do konkrétneho prípadu ide o obmedzenie slobody usadiť sa alebo voľného pohybu kapitálu. [26] Vychádza to zo všeobecnejšieho predpokladu súvisiaceho s odchodom zdaniteľnej osoby, podľa ktorého je členským štátom priznané právo uplatniť si daňové právomoci v súvislosti s činnosťami vykonávanými na ich území v súlade so zásadou daňovej teritoriality. [27]

41. Vzhľadom na rozsudky Komisia/Portugalsko (EU:C:2012:521) a Komisia/Dánsko (EU:C:2013:480) však toto uznanie účinkov zásady daňovej teritoriality nie je obmedzené na prípady odchodu zdaniteľnej osoby z územia členského štátu, ale uplatní sa aj v prípade čiastočného alebo úplného prevodu majetku do iného členského štátu. Z hľadiska daňovej teritoriality je totiž irelevantné, či zdaniteľná osoba odišla alebo neodišla z územnej pôsobnosti, pokiaľ členský štát stratí územnú pôsobnosť v súvislosti so základom určitej dane, napríklad čo sa týka ziskov pripísateľných určitým

23 — Táto podmienka vychádzala z možnosti zohľadnenia kapitálových ziskov pri určovaní dane zo zisku spoločností, ktorú má v Nemecku zaplatiť nadobúdateľ, t. j. spoločnosť s ručením obmedzeným, ktorá bola komplementárom zrušenej komanditnej spoločnosti. Rozsudok DMC (EU:C:2014:20, bod 57).

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

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

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

27 — Rozsudok DMC (EU:C:2014:20, bod 49 a tam citovaná judikatúra).

podnikovým aktívam. V takom prípade musí členský štát určiť daňovú povinnosť vzniknutú pred prevodom základu dane do daňovej právomoci iného členského štátu, pokiaľ prvý členský štát aktom medzinárodného a/alebo vnútroštátneho práva preniesol svoju daňovú právomoc po prevode uvedeného základu dane na druhý členský štát.

42. Súdny dvor výslovne odmietol akúkoľvek povinnosť štátu odchodu zohľadniť zmeny hodnoty majetku, s ktorým sú skryté rezervy spojené, po tom, čo tento majetok opustí územie uvedeného členského štátu.[28] Toto právo zdaniť nerealizované kapitálové zisky vzniknuté v členskom štáte však nemožno vykonávať neprimeraným spôsobom z hľadiska výberu dane a jeho podmienok.

B – *Existencia obmedzenia slobody usadiť sa*

43. Vnútroštátny súd vysvetľuje existenciu obmedzenia slobody usadiť sa tým, že podobný prevod majetku z jednej stálej prevádzkarne do druhej v Nemecku by neviedol k zdaneniu skrytých rezerv.[29] Zdá sa, že s týmto stanoviskom súhlasia účastníci konania, ktorí predložili pripomienky, s výnimkou Finanzamt a belgickej vlády.

44. Z ustálenej judikatúry vyplýva, že daňový právny predpis predstavuje obmedzenie slobody usadiť sa, pokiaľ sa s cezhraničnou situáciou zaobchádza menej priaznivo než s vnútroštátnou situáciou za predpokladu, že sú tieto situácie porovnateľné.[30]

45. Nemecké daňové právne predpisy nepochybne zaobchádzajú s prevodom majetku z vnútroštátnej stálej prevádzkarne na zahraničnú stálu prevádzkareň odlišne než s podobnou transakciou medzi dvoma vnútroštátnymi stálymi prevádzkarňami. V prvom prípade dochádza k odhaleniu skrytých rezerv, v druhom nie. Tento rozdiel znamená menej priaznivé zaobchádzanie s cezhraničnou transakciou než s vnútroštátnou transakciou, lebo dochádza k znevýhodneniu v oblasti cash flow.[31]

46. Podľa môjho názoru ide o menej priaznivé zaobchádzanie aj bez znevýhodnenia v oblasti cash flow. Pokiaľ sa v čase prevodu majetku určí výška, v akej nerealizované kapitálové zisky prispievajú k zdaniteľným príjmom, zdaniteľná osoba už pri výpočte svojej daňovej povinnosti nie je oprávnená využiť prípadný následný pokles trhovej hodnoty majetku. Pokiaľ však majetok neopustí Nemecko, toto právo zostáva zachované.

47. V prejednávanej veci teda ide o obmedzenie slobody usadiť sa, pokiaľ je situácia nemeckého podniku, ktorý prevádza majetok na stálu prevádzkareň v inom členskom štáte, objektívne porovnateľná s prevodom majetku na stálu prevádzkareň v Nemecku. Na základe judikatúry sa zdá, že to tak je.[32]

48. Podľa názoru nemeckej a belgickej vlády však nedochádza k nepriaznivému zaobchádzaniu s cezhraničnými transakciami z dôvodu zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia medzi Nemeckom a Holandskom, ktorý sa uplatňuje v spojení s holandskou daňovou právnou úpravou. Podľa zmluvy Nemecko oslobodzuje od dane zisky holandských stálych prevádzkarní nemeckých daňových subjektov, Holandsko ich však zdaňuje. Podľa holandského práva majetok prevedený z Nemecka na holandskú stálu prevádzkareň môže byť predmetom operácie „stepping-up“, t. j. môže byť zaknihovaný do daňového účtovníctva tejto prevádzkarne s uvedením svojej trhovej hodnoty, ktorá je potom

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

29 — Chcem poukázať na to, že ustanovením Zmluvy, ktoré sa na vec uplatňuje z časového hľadiska, je článok 43 ES, a nie článok 49 ZFEÚ, keďže ide o zdanenie prevodu majetku, ku ktorému došlo v roku 2005. Keďže sa však tieto dve ustanovenia v podstate nelíšia, domnievam sa, že Súdny dvor môže na prejudiciálnu otázku odpovedať s odvolaním sa na posledné uvedené ustanovenie.

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

31 — Tamže, bod 37.

32 — Rozsudky Komisia/Dánsko (EU:C:2013:480, bod 31), Komisia/Portugalsko (EU:C:2012:521, bod 29) a Komisia/Španielsko (EU:C:2012:439, bod 60).

základom pre odpisy. Tvrdia preto, že akákoľvek nemecká daň pri odchode by bola neutralizovaná holandskými daňovými právnymi predpismi, ktoré umožňujú odpisy na základe hodnoty majetku vyplývajúcej zo „stepping-up“, čím sa znižuje zdaniteľný príjem vytvorený týmto majetkom v Holandsku. V dôsledku holandských pravidiel v oblasti odpisov patentových práv môže daňový subjekt z tejto situácie dokonca profitovať.

49. Domnievam sa, že takéto tvrdenia nemenia nič na skutočnosti, že nemecká právna úprava diskriminuje cezhraničné prevody majetku. Účinky daňovej zmluvy sa týkajú skôr odôvodnenia obmedzenia s odkazom na potrebu spravodlivo rozdeliť daňové právomoci medzi oboma štátmi. Touto otázkou sa budem zaoberať nižšie.

50. Súdny dvor okrem toho vo svojej judikatúre podľa všetkého odmieta tvrdenia, že ustanovenia daňových zmlúv môžu neutralizovať obmedzenie, ktoré *a priori* vyplýva z vnútroštátnych daňových právnych predpisov. Súdny dvor rozhodol: „… je vecou členských štátov, aby určili, či a v akom rozsahu sa musí zamedziť dvojitému hospodárskemu zdaneniu rozdelených ziskov, a na tieto účely jednostranne alebo prostredníctvom dohôd uzavretých s inými členskými štátmi zaviedli mechanizmy na zamedzenie alebo obmedzenie tohto dvojitého hospodárskeho zdanenia. Táto skutočnosť im však sama osebe neumožňuje aplikovať opatrenia, ktoré sú v rozpore so slobodami pohybu…“ [33]

51. Domnievam sa teda, že zákony, ktoré sú predmetom sporu vo veci samej, obmedzujú slobodu usadiť sa.

C – *Odôvodnenie obmedzenia slobody usadiť sa*

1. Zachovanie vyváženého rozdelenia daňových právomocí medzi členskými štátmi

52. Vnútroštátny súd a členské štáty, ktoré sú účastníkmi konania, sa domnievajú, že dotknutú nemeckú právnu úpravu možno odôvodniť zachovaním rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi, ktoré Súdny dvor uznáva ako legitímny cieľ všeobecného záujmu spôsobilý odôvodniť obmedzenie slobody usadiť sa. Nemecko sa navyše odvoláva na konzistentnosť svojho daňového systému.

53. Naopak, Komisia tvrdí, že prvé z týchto odôvodnení nemožno uplatniť, lebo pokiaľ sa riadne zohľadní judikatúra Bundesfinanzhof, [34] Nemecko nestráca svoju daňovú právomoc v súvislosti s kapitálovými ziskami vzniknutými pred prevodom majetku.

54. Navrhoval by som, aby Súdny dvor neprijal tvrdenie Komisie, lebo je odvodené z jej výkladu zmien v judikatúre Bundesfinanzhof, pokiaľ ide o otázku, či prevod majetku na zahraničnú stálu prevádzkareň predstavuje scudzenie majetku, z ktorého vyplýva strata daňovej právomoci uvedeného štátu. V skutočnosti sa zdá, že daňová povinnosť komanditnej spoločnosti vznikla len v dôsledku prevodu majetku na zahraničnú stálu prevádzkareň. Členský štát musí odôvodniť z hľadiska slobody usadiť sa práve tento dôsledok vyplývajúci z uplatnenia vnútroštátneho práva.

33 — Rozsudok Amurta (C-379/05, EU:C:2007:655, bod 24). Pozri tiež rozsudok Bouanich (C-265/04, EU:C:2006:51, body 49 až 50).

34 — Pozri rozsudok zo 17. júla 2008 citovaný v poznámke pod čiarou 6.

55. Či nemecká právna úprava je alebo nie je odôvodnená z hľadiska práva EÚ, závisí po prvé od toho, či je spôsobilá a nevyhnutná na zachovanie rozdelenia vyššie uvedenej daňovej právomoci, a po druhé od toho, či ide alebo nejde nad rámec toho, čo je na dosiahnutie tohto cieľa nevyhnutné.[35] Podľa môjho názoru nie je potrebné podrobne analyzovať dotknuté nemecké právne predpisy vzhľadom na túto schému, lebo na ne možno uplatniť relevantné konštatovania Súdneho dvora uvedené vo vyššie opísanej judikatúre.

56. Chcem poukázať na to, že judikatúra Súdneho dvora v oblasti daní pri odchode je založená na rozlišovaní medzi *určením* výšky daňovej povinnosti v okamihu odchodu na jednej strane a *výberom* takto určenej dane na druhej strane. Súdny dvor akceptoval, že prvý z týchto krokov je odôvodnený z hľadiska zachovania vyváženého rozdelenia daňových právomocí[36] a zachovania konzistentnosti daňového systému.[37]

57. Ani jeden z účastníkov konania nepopiera, že Nemecko si zachováva právomoc zdaniť nerealizované kapitálové zisky vytvorené na jeho území pred prevodom. Je tiež jasné, že v dôsledku platnej daňovej zmluvy sa Nemecko vzdáva svojej daňovej právomoci v súvislosti so ziskami a majetkom holandskej stálej prevádzkarne nemeckého podniku a oslobodzuje od dane každý príjem pripísateľný uvedenej prevádzkarni.

58. Zdá sa teda, že Holandsko a Nemecko koordinujú svoje právomoci v oblasti zdanenia ziskov vzniknutých z predmetného majetku v tom zmysle, že okamih prevodu je rozhodujúci. Aby mohlo Nemecko vykonávať svoju daňovú právomoc, je jasné, že musí byť schopné určiť sumu, akou nerealizované kapitálové zisky prispeli k zdaniteľným ziskom komanditnej spoločnosti v čase prevodu majetku. V opačnom prípade by nebolo možné rozlíšiť tieto kapitálové zisky od kapitálových ziskov (alebo strát) vzniknutých po prevode, ktoré patria do daňovej právomoci Holandska.

2. Výkon daňovej právomoci Nemecka (určenie sumy nerealizovaných kapitálových ziskov)

59. Skutočnou otázkou pre Nemecko teda je, akým spôsobom môže účinne vykonávať svoju daňovú právomoc. Má skutočnosť, že komanditná spoločnosť zostáva v Nemecku, za následok to, že na zachovanie vyváženého rozdelenia daňových právomocí medzi dvoma členskými štátmi nie je potrebné určiť sumu nerealizovaných kapitálových ziskov vytvorených v Nemecku pred prevodom dotknutého majetku? Zdá sa, že stanovisko Komisie je také. Odvoláva sa na pasáže rozsudku DMC, v ktorom Súdny dvor uznal, že cieľ zachovať vyvážené rozdelenie daňových právomocí medzi členskými štátmi môže odôvodniť inak protizákonnú právnu úpravu členského štátu len v prípade, že členskému štátu, na území ktorého príjem vznikol, je skutočne bránené vykonávať daňovú právomoc vo vzťahu k takému príjmu.[38]

60. Zdá sa byť jasné, že Nemecko si zachováva *osobnú* daňovú právomoc vo vzťahu ku komanditnej spoločnosti, keďže k odchodu spoločnosti nedochádza. To isté platí pre komplementára, nemeckú spoločnosť s ručením obmedzeným; pokiaľ ide o daňové postavenie komanditistov, ktorí sú holandskými spoločnosťami, spis neobsahuje nijaké informácie o ich daňovom postavení v Nemecku.

35 — Pozri napríklad rozsudok National Grid Indus (EU:C:2011:785, bod 42 a citovanú judikatúru).

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

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

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

61. Vzhľadom na rozsudok Súdneho dvora vo veci National Grid Indus si nemyslím, že Nemecku možno vytýkať, že v rámci stanovovania zdaniteľných ziskov určuje zdaniteľnú sumu zodpovedajúcu nerealizovaným kapitálovým ziskom spojeným s prevodom majetku na holandskú stálu prevádzkareň komanditnej spoločnosti. Je to nevyhnutné z hľadiska právnej istoty, lebo tieto zisky v každom prípade súvisia s okamihom prevodu a v dôsledku toho aj s konkrétnym hospodárskym rokom. [39]

62. Podľa môjho názoru neexistuje relevantný rozdiel medzi situáciou, v ktorej sú všetky aktíva vnútroštátnej stálej prevádzkarne daňového subjektu s domicilom v danom štáte prevedené na zahraničnú stálu prevádzkareň, a situáciou, v ktorej sú prevedené len niektoré aktíva, pokiaľ prevádzajúci právny subjekt naďalej podlieha dani v štáte odchodu. Súdny dvor v rozsudku Komisia/Portugalsko nerozlišoval medzi čiastočným a úplným prevodom majetku z portugalských stálych prevádzkarní spoločnosti – nerezidenta. [40] Ešte menej by to malo zavážiť v prípade spoločností – rezidentov, lebo základ dane, teda nerealizované kapitálové zisky vytvorené pred prevodom, zostávajú v oboch prípadoch rovnaké. [41]

63. Okrem toho sa zdá, že Súdny dvor vo svojej judikatúre akceptuje vymeranie dane pri odchode v súvislosti s prevodom majetku aj v prípade, že zdaniteľný subjekt sa nesťahuje do iného členského štátu, pokiaľ nedochádza k okamžitému výberu uvedenej dane. [42]

64. Záver je taký, že na účely zachovania daňovej právomoci Nemecka, pokiaľ ide o nerealizované kapitálové zisky vytvorené pred prevodom majetku, ktorý je *zdaniteľným plnením* na účely určenia daňovej povinnosti, je nevyhnutné i vhodné, aby bola výška zdaniteľných ziskov určená v tomto okamihu. Skutočnosť, že komanditná spoločnosť naďalej podlieha dani v Nemecku, na tom nič nemení; má vplyv len na problematiku výberu dane.

65. Skôr než sa budem podrobne zaoberať otázkou výberu dane, chcem nakoniec poukázať na to, že nie je namieste odvolávať sa na praktickú nemožnosť zdaniť nerealizované kapitálové zisky, ktorou sa Súdny dvor zaoberal v rozsudku DMC, ako to robí Komisia. Vo veci DMC Súdny dvor rozoberal otázku, či je pre Nemecko nemožné zohľadniť nerealizované kapitálové zisky zrušenej nemeckej komanditnej spoločnosti pri určovaní dane zo zisku spoločnosti s ručením obmedzeným, ktorá bola jej komplementárom, pokiaľ v dôsledku zrušenia došlo k prevzatiu nemeckej komanditnej spoločnosti jediným zostávajúcim partnerom, t. j. spoločnosťou s ručením obmedzeným. [43]

66. Po prvé v prejednávanej veci nie je možné zohľadniť príslušné nerealizované kapitálové zisky pri zdanení akejkoľvek inej osoby, než je komanditná spoločnosť, a vzhľadom na transparentné zdaňovanie v konečnom dôsledku aj jej spoločníkov. Po druhé správne rozdelenie daňovej právomoci medzi Nemecko a Holandsko sa zabezpečí len za predpokladu, že sa určí suma nerealizovaných kapitálových ziskov v čase prevodu majetku. Neskoršia realizácia týchto ziskov nemá na uvedenú sumu vplyv, lebo všetky kapitálové zisky alebo straty, ku ktorým dôjde po prevode majetku, patria do daňovej právomoci Holandska. V skutočnosti teda nie je možné zdaniť uvedené nerealizované kapitálové zisky v Nemecku, pokiaľ sa neurčí ich výška v okamihu prevodu.

39 — Situácia by bola iná, keby právo EÚ vyžadovalo pri určovaní výšky zdaniteľných ziskov vzniknutých v Nemecku, zohľadniť sumu realizovaných kapitálových ziskov (alebo strát), pokiaľ by majetok bol realizovaný v Holandsku. Súdny dvor túto požiadavku odmietol v rozsudku National Grid Indus (EU:C:2011:785, body 56 a 57). Pozri tiež rozsudok DMC (EU:C:2014:20, bod 48). Pripomínam, že vo veci National Grid Indus si spoločnosť v zásade zachovala daňovú povinnosť v Holandsku, hoci premiestnila svoj domicil do Spojeného kráľovstva. Okrem toho chcem poukázať na to, že pokiaľ štát oslobodí od dane príjem pripísateľný zahraničným stálym prevádzkarniam podnikov – rezidentov, povinnosť zohľadniť taký pokles hodnoty majetku, ktorý im bol prevedený, a zároveň nemožnosť zobrať do úvahy nárast hodnoty majetku po odchode by viedla k asymetrii ovplyvňujúcej konzistentnosť jeho daňového systému.

40 — Rozsudok Komisia/Portugalsko (EU:C:2012:521, body 27 a28), pozri tiež rozsudok Komisia/Dánsko (EU:C:2013:480), bod 28.

41 — Pozri rozsudok Komisia/Dánsko (EU:C:2013:480, body 31 a 36).

42 — Pozri v tomto zmysle rozsudok Komisia/Portugalsko (EU:C:2012:521). Súdny dvor v uvedenej veci konštatoval, že okamžitý výber dane z nerealizovaných kapitálových ziskov v súvislosti s majetkom stálej prevádzkarne nachádzajúcej sa na portugalskom území, ktorý bol prevedený do iného členského štátu, nemožno považovať za odôvodnený ani primeraný. Pozri tiež rozsudok Komisia/Dánsko (EU:C:2013:480, body 36 a 37), ako aj rozsudok vo veci National Grid Indus (EU:C:2011:785), v ktorej spoločnosť zostala holandskou spoločnosťou napriek tomu, že miesto jej skutočného vedenia bolo premiestnené do iného členského štátu.

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

3. Výber dane

67. Od vydania rozsudkov vo veciach Komisia/Dánsko a DMC sa zdá byť jasné, že Súdny dvor nepovažuje skutočnú realizáciu majetku prevedeného na stálu prevádzkareň v hostiteľskom štáte za jedinú prijateľnú alebo povinnú *skutočnosť zakladajúcu povinnosť zaplatiť daň*, v tom zmysle, že ide o skutočnosť, ktorá zakladá povinnosť zaplatiť daň, v protiklade k zdaniteľnému plneniu, ktoré zakladá daňovú povinnosť.[44] Súdny dvor už navyše rozhodol, že okamžitý výber je neprimeraný, ďalej však konštatoval, že pokiaľ má daňový subjekt možnosť vybrať si medzi okamžitou úhradou a výberom dane v splátkach, je to primerané.[45] Pokiaľ je členským štátom odchodu priznané právo zdaniť nerealizované kapitálové zisky vytvorené na ich území, obmedzenie výberu uvedenej dane len na prípady skutočnej realizácie aktív by viedlo k tomu, že výkon daňových právomocí štátov odchodu by závisel od vôle zdaniteľnej osoby.[46]

68. Judikatúra je podľa môjho názoru v tomto smere jednoznačná. Súdny dvor akceptuje, že povinnosť zaplatiť daň pri odchode môže vyplynúť z iných plnení, než je skutočná realizácia majetku. Zároveň judikatúra Súdneho dvora členským štátom neukladá povinnosť umožniť odklad úhrady dane pri odchode do skutočnej realizácie majetku.[47]

69. Je zvlášť dôležité, že skutočná realizácia majetku nie je stanovená ako jediná prípustná skutočnosť zakladajúca povinnosť zaplatiť daň alebo dokonca ako povinná alternatíva, pokiaľ prevedený majetok podniku tvoria práva duševného vlastníctva. Po prvé také práva sú prevoditeľné, no ich majiteľ ich môže ľahko využívať bez scudzenia svojich vlastníckych práv. Keby sa teda skutočná realizácia majetku stanovila ako plnenie, z ktorého vyplýva výber dane pri odchode, v praxi by to znamenalo, že úhrada tejto dane by bola v mnohých prípadoch dobrovoľná. Po druhé práva duševného vlastníctva zvyčajne prinášajú príjmy, a teda prispievajú k schopnosti svojho majiteľa zaplatiť daň ako trvalý prílev príjmov v podobe licenčných poplatkov alebo ako podnikateľský príjem z využívania práva, ktorý je v prípade patentov alebo úžitkových vzorov, či autorských práv časovo obmedzený, no v prípade ochranných známok môže byť neobmedzený. Lehota na výber dane, v rámci ktorej sa daň uhrádza v splátkach, preto lepšie zodpovedá spôsobu, akým tieto práva prispievajú k schopnosti platiť dane.[48]

4. Primeranosť lehoty 10 rokov na zaplatenie a výber dane

70. Nakoniec pokiaľ ide o primeranosť lehoty 10 rokov na zaplatenie a výber dane, určitá schéma úhrady dane je nevyhnutná vzhľadom na konštatovanie Súdneho dvora, že právne predpisy členského štátu stanovujúce okamžitý výber dane pri odchode v čase prevodu sú neprimerané,[49] pokiaľ neexistuje možnosť odkladu jej výberu.[50]

71. Stanovisko Komisie je podľa všetkého také, že túto lehotu možno stanoviť jednotlivo pre každé prevádzané aktívum s prihliadnutím na jeho očakávanú hospodársku životnosť z hľadiska amortizácie alebo zániku práv duševného vlastníctva. Z tohto riešenia by však mohli pre zdaniteľnú osobu a domovský členský štát vyplynúť značné praktické nevýhody z dôvodu rozdielneho trvania zostávajúcej ochrany jednotlivých práv, ktoré sú súčasťou prevedeného majetku, a možnosti ich

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

45 — Rozsudok National Grid Indus (EU:C:2011:785, bod 73). Okamžitá úhrada za istých okolností zbaví zdaniteľnú osobu a daňové úrady neprimeraného administratívneho zaťaženia vyplývajúceho z potreby sledovania vývoja hodnoty každého jedného prevedeného aktíva.

46 — Toto tvrdenie uviedlo Dánsko vo veci Komisia/Dánsko (EU:C:2013:480, bod 13). Pripomínam, že Súdny dvor akceptoval (pozri bod 37), že členské štáty si môžu zvoliť inú skutočnosť zakladajúcu povinnosť zaplatiť daň na účely výberu dane, než je skutočné realizovanie majetku.

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

48 — Platí to bez ohľadu na pravidlá týkajúce sa odpisov, ktoré sa, ako vyplýva z písomných pripomienok belgickej vlády, v prípade patentových práv v Holandsku javia ako pomerne veľkorysé.

49 — Rozsudok 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).

ďalšieho prevodu v rámci štruktúry spoločnosti, prípadne do daňovej právomoci ďalších členských štátov Európskej únie alebo tretích krajín. Práve pre problémy tohto druhu Súdny dvor zamietol stanovisko, podľa ktorého treba skutočnú realizáciu majetku považovať za jediné prijateľné zdaniteľné plnenie zakladajúce povinnosť zaplatiť daň na účely výberu dane pri odchode. [51]

72. Z toho vyplýva, že lehotu na zaplatenie a výber dane možno stanoviť schematicky bez porušenia zásady proporcionality. Keďže odmietnutie okamžitého výberu dane pri odchode Súdny dvor odôvodnil znevýhodnením zdaniteľnej osoby v oblasti cash flow, je jasné, že ak má lehota zmierniť tento problém, musí byť dostatočne dlhá. Na druhej strane lehota musí byť prispôsobená hospodárskej a právnej realite života podniku a zdaňovania spoločností, akou sú ustanovenia týkajúce sa vedenia účtov a súvisiacich podkladov.

73. Vo veci DMC (EU:C:2014:20) Súdny dvor konštatoval, že päťročná lehota na zaplatenie dane pri odchode je vzhľadom na skutkové okolnosti veci primeraná. Keďže daň pri odchode, ktorá je predmetom prejednávanej veci, môže byť uhradená počas obdobia 10 rokov, nevidím dôvod, pre ktorý by sa táto lehota mohla považovať za neprimeranú.

V – **Návrh**

74. Z týchto dôvodov navrhujem, aby Súdny dvor na otázku, ktorú položil Finanzgericht Düsseldorf, odpovedal takto:

Sloboda usadiť sa v zmysle článku 49 ZFEÚ nebráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá pri prevode majetku z vnútroštátnej na zahraničnú prevádzkareň toho istého podniku stanovuje odhalenie skrytých rezerv, ktorým sa zvyšujú zdaniteľné zisky, pričom ďalšia vnútroštátna norma upravuje možnosť rovnomerného rozdelenia tohto príjmu na 10 hospodárskych rokov.

51 — Rozsudok DMC (EU:C:2014:20, body 70 a 71).