



## Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)

z 21. mája 2015\*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania — Dane — Sloboda usadiť sa — Článok 49 ZFEÚ — Obmedzenia — Časovo rozložené zaplatenie dane súvisiacej so skrytými rezervami — Zachovanie rozdelenia daňových právomocí medzi členskými štátmi — Proporcionalita“

Vo veci C-657/13,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Finanzgericht Düsseldorf (Nemecko) z 5. decembra 2013 a doručený Súdnemu dvoru 12. decembra 2013, ktorý súvisí s konaním:

**Verder LabTec GmbH & Co. KG**

proti

**Finanzamt Hilden,**

SÚDNY DVOR (tretia komora),

v zložení: predseda tretej komory M. Ilešič, sudcovia A. Ó Caoimh, C. Toader, E. Jarašiūnas a C. G. Fernlund (spravodajca),

generálny advokát: N. Jääskinen,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- Verder LabTec GmbH & Co. KG, v zastúpení: O. Kress, Steuerberater,
- Finanzamt Hilden, v zastúpení: U. Franz, splnomocnený zástupca,
- nemecká vláda, v zastúpení: T. Henze a K. Petersen, splnomocnení zástupcovia,
- belgická vláda, v zastúpení: M. Jacobs a J.-C. Halleux, splnomocnení zástupcovia,
- dánska vláda, v zastúpení: C. Thorning a M. S. Wolff, splnomocnení zástupcovia,
- španielska vláda, v zastúpení: L. Banciella Rodríguez-Miñón, splnomocnený zástupca,

\* Jazyk konania: nemčina.

- talianska vláda, v zastúpení: G. Palmieri, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci S. Fiorentino, avvocato dello Stato,
  - holandská vláda, v zastúpení: J. Langer a M. Bulterman, splnomocnení zástupcovia,
  - švédsko vláda, v zastúpení: U. Persson a A. Falk, splnomocnené zástupkyne,
  - Európska komisia, v zastúpení: A. Cordewener a W. Roels, splnomocnení zástupcovia,
- po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 26. februára 2015,  
vyhlásil tento

### **Rozsudok**

- 1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 49 ZFEÚ.
- 2 Tento návrh bol predložený v rámci sporu medzi spoločnosťou Verder LabTec GmbH & Co. KG so sídlom v Nemecku (ďalej len „Verder LabTec“) a Finanzamt Hilden (ďalej len „Finanzamt“), ktorý sa týka zdanenia skrytých rezerv súvisiacich s majetkom tejto spoločnosti pri príležitosti prevodu tohto majetku na svoju stálu prevádzkareň nachádzajúcu sa na holandskom území.

### **Právny rámec**

- 3 Zo spisu predloženého Súdneho dvoru vyplýva, že nemecká právna úprava v oblasti zdanenia skrytých rezerv majetku spoločnosti so sídlom v Nemecku prevádzaných na jej stálu prevádzkareň nachádzajúcu sa mimo štátneho územia vychádza v prvom rade z judikatúry Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd).
- 4 V rozsudku zo 16. júla 1969 uvádzaný súd stanovil „teóriu finálneho vyčlenenia“. Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania v podstate vyplýva, že táto teória vychádza zo zásady, podľa ktorej Spolková republika Nemecko, ako štát sídla určitej spoločnosti, stráca svoje právo týkajúce sa zdanenia skrytých rezerv súvisiacich s majetkom tejto spoločnosti vytvorených na nemeckom území, hneď ako tento majetok bol prevedený na stálu prevádzkareň nachádzajúcu sa na území iného štátu, keďže Spolková republika Nemecko je povinná oslobodiť od dane zisky tejto stálej prevádzkarne v zmysle zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia uzavretej so štátom, na ktorého území sa nachádza uvedená stála prevádzkareň. Prevod majetku spoločnosti so sídlom v Nemecku na stálu prevádzkareň nachádzajúcu sa na území iného štátu sa teda považuje za vyčlenenie, ktoré je potrebné ohodnotiť podľa hodnoty nazývanej „čiastočná“ v zmysle § 4 ods. 1 druhej vety zákona o dani z príjmu (Einkommensteuergesetz, ďalej len „EStG“).
- 5 Táto judikatúra Bundesfinanzhof mala za dôsledok, že hodnota majetku považovaného za vyčlenený z prevádzkového majetku spoločnosti so sídlom v Nemecku musela byť v čase vyčlenenia osobitne ohodnotená. Rozdiel medzi touto hodnotou a účtovnou hodnotou tohto majetku sa ukázal v účtovnej súvahe v čase prevodu. Hodnota skrytých rezerv súvisiacich s uvedeným majetkom, tak ako boli aktualizované, sa teda pripočítala k zisku tejto spoločnosti za plynúci rok.
- 6 Vychádzajúc z tejto judikatúry nemecká daňová správa rozhodla, že takýto prevádzaný majetok má byť ohodnotený v čase prevodu na plne trhovú cenu, teda na cenu, s ktorou by súhlasili tretie osoby v zhodnej alebo podobnej situácii.

- 7 Finančná správa sa tiež rozhodla na účely dosiahnutia spravodlivosti zmierniť účinky vyššie uvedenej judikatúry a nezdaníť zisk spojený s takýmto prevodom v celom jeho rozsahu, ale umožniť dotknutej spoločnosti vytvoriť vyrovnávaciu položku, s cieľom neutralizovať tento zisk. Táto vyrovnávacia položka pre amortizovateľné prevádzkové rezervy mala byť odpisovaná pomerne podľa zostávajúcej životnosti predmetného majetku, alebo vykázaná opätovne ako zisk najneskôr do desiatich rokov po predmetnom prevode.
- 8 Situácie vyčlenenia skrytých rezerv súvisiacich s majetkom prevádzaným spoločnosťou so sídlom v Nemecku na stálu prevádzkareň nachádzajúcu sa na území iného štátu boli po prvýkrát predmetom úpravy v zákone zo 7. decembra 2006 o sprievodných daňových opatreniach v súvislosti so zavedením európskej obchodnej spoločnosti a o zmene a doplnení ďalších daňových predpisov (BGBl.2006 I, s. 2782, ďalej len „SEStEG“).
- 9 Cieľom uvedeného zákona bolo na jednej strane zosúladienie určitých ustanovení daňového práva s aktuálnymi požiadavkami uloženými právom Únie v oblasti daňového práva a práva obchodných spoločností, a na druhej strane dôsledné zabezpečenie daňových právomocí Spolkovej republiky Nemecko a zabezpečenie zdanenia skrytých rezerv, ak je predmetný majetok vyňatý z daňovej právomoci tohto členského štátu.
- 10 Na tento účel bola prostredníctvom SEStEG do § 4 ods. 1 EStG vložená nová tretia veta, podľa ktorej „Vylúčenie alebo obmedzenie daňovej právomoci Spolkovej republiky Nemecko týkajúcej sa zisku z predaja alebo použitia majetku sa považuje za vyčlenenie na mimopodnikové účely.“ Z dôvodovej správy k SEStEG vyplýva, že cieľ tohto ustanovenia je objasniť účinné právo.
- 11 Prostredníctvom SEStEG bol do EStG zavedený aj § 4g. Podľa znenia tohto ustanovenia v prípade, že sa majetok v zmysle § 4 ods. 1 tretej vety EStG, zmeneného a doplneného prostredníctvom SEStEG, považuje za vyčlenený v dôsledku jeho pridelenia stálej prevádzkareni 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. Podľa znenia § 4g ods. 2 prvej vety táto vyrovnávacia položka sa odpisuje vo výške jednej pätiny v hospodárskom roku, v ktorom bola vytvorená, a v každom z nasledujúcich štyroch hospodárskych rokov.
- 12 Okrem toho SEStEG začlenil do § 52 EStG odsek 8b, podľa ktorého sa § 4 ods. 1 tretia veta EStG v znení zmien a doplnení SEStEG uplatňuje od účtovného roku 2006.
- 13 Rozsudkom zo 17. júla 2008 vyhláseným vo veci, ktorá sa týkala zdaňovacieho obdobia roku 1995, sa Bundesfinanzhof odklonil od svojej skoršej judikatúry o „teórii finálneho odčlenenia“. Tento súd odôvodnil tento odklon názorom, že EStG v jeho znení uplatniteľnom pred nadobudnutím účinnosti SEStEG neposkytoval dostatočný základ na jeho skoršiu judikatúru. Bundesfinanzhof preto prijal záver, že prevod majetku spoločnosťou so sídlom v Nemecku na stálu prevádzkareň so sídlom na území iného štátu nepredstavuje vyčlenenie.
- 14 Na druhej strane tento súd odôvodnil vývoj svojho stanoviska úvahou o tom, že na prevod majetku spoločnosťou so sídlom v Nemecku na jej stálu prevádzkareň nachádzajúcu sa na území iného členského štátu nie je potrebné nazerať ako na dosiahnutie zisku, pretože oslobodenie ziskov uvedenej stálej prevádzkarne od dane v Nemecku nebráni neskoršiemu zdaneniu skrytých rezerv vytvorených na nemeckom území.
- 15 Vzhľadom na tento vývoj judikatúry sa nemecký zákonodarca rozhodol prijať zákon o neuplatňovaní a spresniť obsah § 4 ods. 1 tretej vety EStG, zmeneného a doplneného prostredníctvom SEStEG.
- 16 Daňovým zákonom na rok 2010 z 8. decembra 2010 (BGBl. 2010 I, s. 1768), tento zákonodarca na jednej strane doplnil štvrtú vetu nadväzujúcu na tretiu vetu § 4 ods. 1 EStG, zmeneného a doplneného prostredníctvom SEStEG, ktorá objasňuje hlavný prípad uplatnenia uvedeného v § 4 ods. 1 tretej vete.

Táto štvrtá veta uvádza, že „o vylúčenie alebo obmedzenie daňovej právomoci týkajúcej sa zisku z prevodu majetku ide najmä vtedy, keď majetok doteraz priradený nemeckej stálej prevádzkarni daňového subjektu má byť priradený jeho zahraničnej stálej prevádzkarni.“

- 17 Po druhé § 52 ods. 8b EStG, zmenený a doplnený prostredníctvom SEStEG, bol doplnený druhou a treťou vetou, podľa ktorých § 4 ods. 1 tretia a štvrtá veta EstG, zmeneného a doplneného daňovým zákonom na rok 2010, sa uplatňujú tiež na zdaňovacie obdobie roku 2005.

### **Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka**

- 18 Verder LabTec je komanditná spoločnosť založená podľa nemeckého práva so sídlom v Nemecku. Od mája 2005 sa táto spoločnosť zaoberala výlučne správou vlastných práv k patentom, ochranným známkam a úžitkovým vzorom. Zmluvou z 25. mája 2005 tieto práva previedla na svoju stálu prevádzkareň v Holandsku.
- 19 Pri daňovej kontrole Finanzamt dospel k záveru, že v súvislosti s prevodom uvedených práv musí byť vykonané odhalenie všetkých skrytých rezerv, ktoré s nimi súvisia, s ich trhovou hodnotou v čase prevodu.
- 20 Finanzamt sa však domnieval, že tieto skryté rezervy, ktorých hodnota nebola sporná, nemajú podliehať zdaneniu v celej výške. Z dôvodu spravodlivého zaobchádzania mala byť ich suma podľa Finanzamt neutralizovaná vyrovnávacou položkou rovnakej hodnoty a prevádzaná do zisku rovnomerne počas obdobia desiatich rokov.
- 21 Na základe výsledkov uvedenej kontroly Finanzamt vydal 17. augusta 2009 rozhodnutie o osobitnom a jednotnom určovaní daňových základov na rok 2005. Finanzamt vypočítal zisk spoločnosti Verder LabTec tým, že k dosiahnutému zisku pripočítal pomernú časť rezerv za toto účtovné obdobie v sume zodpovedajúcej desatine hodnoty predmetných skrytých rezerv a odpočítal sumu pre zvýšení s tým súvisiaceho preddavku na dani príjmu.
- 22 Rozhodnutím z 19. septembra 2011 Finanzamt zamietol námietku podanú proti tomuto rozhodnutiu zo 17. augusta 2009 ako nedôvodnú.
- 23 Spoločnosť Verder LabTec podala proti tomuto rozhodnutiu žalobu na Finanzgericht Düsseldorf, pričom v podstate uvádzala, že predmetná právna úprava porušuje slobodu usadiť sa zaručenú článkom 49 ZFEÚ. Táto spoločnosť zastáva názor, že časovo rozložené zaplatenie dane týkajúcej sa skrytých rezerv súvisiacich s majetkom prevádzaným v čase prevodu tohto majetku je neprimeraným opatrením. Zaplatenie tejto dane v čase premeny týchto skrytých rezerv na zisk by bolo menej obmedzujúce.
- 24 Finanzamt navrhuje uvedenú žalobu zamietnuť. Zastáva názor, že predmetný daňový režim neodporuje zásadám práva Únie a že prípadný zásah do slobody usadiť sa je odôvodnený naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu. Okrem toho predmetná daňová právna úprava je primeraná, pretože k zdaneniu odhalených skrytých rezerv nedochádza okamžite v celom rozsahu.
- 25 Finanzgericht Düsseldorf zdôrazňuje, že § 4 ods. 1 tretia a štvrtá veta EStG, zmeneného a doplneného daňovým zákonom na rok 2010, sa uplatňuje na sporné zdaňovacie obdobie, a to na rok 2005.
- 26 Uvedený súd zastáva názor, že vnútroštátna právna úprava v oblasti predmetného zdaňovania odporuje slobode usadiť sa. Okrem toho vzhľadom na rozsudok National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785) sa domnieva, že túto právnu úpravu nemožno odôvodniť, pretože podľa zásady daňovej teritoriality je Spolková republika Nemecko oprávnená zdaňovať skryté rezervy vytvorené v priebehu obdobia predchádzajúceho prevodu predmetných aktív na stálu prevádzkareň v inom členskom štáte. Aj keby

bolo možné domnievať sa, že určenie sumy skrytých rezerv v čase predmetných aktív predstavuje primerané opatrenie, platenie dane týkajúcej sa týchto rezerv pred ich premenou na zisk, napriek rozloženiu takejto platby na päť alebo desať rokov nemôže, podľa názoru uvedeného súdu, predstavovať primerané opatrenie.

- 27 Za týchto podmienok Finanzgericht Düsseldorf rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru nasledujúcu prejudiciálnu otázku:

„Je zlučiteľné so slobodou usadiť sa v zmysle článku 49 ZFEÚ, 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 päť alebo desať hospodárskych rokov?“

### O prejudiciálnej otázke

- 28 Spoločnosť Verder LabTec uvádza, že prejudiciálna otázka je neprípustná z dôvodu jej hypotetickej povahy, pretože podľa tejto spoločnosti žiadne päť alebo desaťročné obdobie na zaplatenie dane uvádzanej vnútroštátnym súdom nebolo uplatniteľné na predmetné zdaňovacie obdobie, teda na rok 2005. Finanzamt a nemecká vláda sa domnievajú, že prejudiciálna otázka je hypotetická, pokiaľ ide o časové rozloženie zaplatenia na päť ročných splátok, keďže časové rozloženie na obdobie piatich rokov nebolo na zdaňovacie obdobie roka 2005 uplatniteľné. Európska komisia sa tiež domnieva, že prejudiciálna otázka je, alebo by mohla byť, hypotetická, pokiaľ ide o časové rozloženie na päť ročných splátok. K tomu uvádza, že vzhľadom na rozhodnutie Finanzamt z 19. septembra 2011 týkajúce sa časového rozloženia na desať ročných splátok, je možné, že Finanzamt nemôže dodatočne zmeniť toto obdobie na päť rokov.
- 29 V tomto ohľade treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry pri otázkach týkajúcich sa výkladu práva Únie položených vnútroštátnym súdom v rámci právnej úpravy a skutkových okolností, ktoré tento súd vymedzí na svoju vlastnú zodpovednosť a ktorých správnosť Súdnemu dvoru neprináleží preverovať, platí prezumpcia relevantnosti. Zamietnutie návrhu vnútroštátneho súdu Súdnym dvorom je možné len vtedy, ak je zjavné, že požadovaný výklad práva Únie nemá žiadnu súvislosť s existenciou alebo predmetom sporu vo veci samej, pokiaľ ide o hypotetický problém, alebo ak Súdny dvor nedisponuje skutkovými a právnymi podkladmi potrebnými na užitočnú odpoveď na otázky, ktoré sa mu položili (rozsudok Stanley International Betting a Stanleybet Malta, C-463/13, EU:C:2015:25, bod 26, ako aj citovaná judikatúra).
- 30 V prejednávanej veci treba konštatovať, že z návrhu na začatie prejudiciálneho konania jasne vyplýva, že rozhodnutie o dani zo 17. augusta 2009, ktorého napadnutie viedlo k rozhodnutiu Finanzamt z 19. septembra 2011, sa týka časovo rozloženého zaplatenia dane v desiatich ročných splátkach, nie v piatich ročných splátkach. Zdá sa teda zjavné, že problém časovo rozloženého zaplatenia tejto dane na päť ročných splátok je hypotetický. Preto, ako to uviedol generálny advokát v bode 18 svojich návrhov, prejudiciálnu otázku treba považovať za neprípustnú, pokiaľ ide o také zaplatenie.
- 31 Z toho vyplýva, že položenú otázku treba chápať tak, že smeruje k tomu, či sa článok 49 ZFEÚ má vykladať v tom zmysle, že mu odporuje daňová právna úprava členského štátu, ako je daňová právna úprava v konaní vo veci samej, ktorá v prípade prevodu majetku spoločnosti so sídlom na území tohto členského štátu na stálu prevádzkareň tejto spoločnosti nachádzajúcu sa na území iného členského štátu stanovuje odhalenie skrytých rezerv súvisiacich s týmto majetkom, ktoré boli vytvorené na území tohto prvého členského štátu, zdanenie týchto skrytých rezerv a časovo rozložené zaplatenie s nimi súvisiacej dane na desať ročných splátok.

- 32 Treba pripomenúť, že článok 49 ZFEÚ ukladá odstránenie obmedzení slobody usadiť sa. Táto sloboda zahŕňa aj právo spoločností, ktoré sú založené v súlade s právnou úpravou členského štátu a ktoré majú svoje registrované sídlo, ústredie alebo hlavnú prevádzkareň v Európskej únii, vykonávať svoju činnosť v iných členských štátoch prostredníctvom dcérskej spoločnosti, organizačnej zložky alebo obchodného zastúpenia (rozsudok Komisia/Nemecko, C-591/13, EU:C:2015:230, bod 54 a citovaná judikatúra).
- 33 Hoci cieľom ustanovení Zmluvy o FEÚ týkajúcich sa slobody usadiť sa je podľa ich znenia zabezpečiť v hostiteľskom členskom štáte vnútroštátne zaobchádzanie, bránia aj tomu, aby domovský členský štát vytváral prekážky tomu, aby sa jeho štátni príslušníci alebo spoločnosti založené podľa jeho právnej úpravy usadili v inom členskom štáte (rozsudok Komisia/Nemecko, C-591/13, EU:C:2015:230, bod 56 a citovaná judikatúra).
- 34 Judikatúrou je ustálené, že za obmedzenia slobody usadiť sa musia byť považované všetky opatrenia, ktoré zakazujú výkon tejto slobody, bránia mu alebo ho robia menej priťažlivým (Komisia/Nemecko, C-591/13, EU:C:2015:230, bod 56 a citovaná judikatúra).
- 35 V tejto súvislosti je sloboda usadiť sa uplatniteľná na prevod činností spoločnosti z územia jedného členského štátu do iného členského štátu, a to nezávisle od otázky, či predmetná spoločnosť sťahuje svoje registrované sídlo a svoje skutočné ústredie mimo tohto územia, alebo či prevádza majetok stálej prevádzkarne nachádzajúcej sa na uvedenom území do iného členského štátu (rozsudok Komisia/Dánsko, C-261/11, EU:C:2013:480, bod 28 a citovaná judikatúra).
- 36 Pokiaľ ide o zdanenie skrytých rezerv vytvorených v rámci daňovej príslušnosti jedného členského štátu súvisiacich s majetkom prevádzaným na stálu prevádzkareň nachádzajúcu sa v inom členskom štáte, v prípade, keď prvý uvedený členský štát stráca svoje právo zdaňovať zisky vytvorené týmto majetkom pri príležitosti tohto prevodu, z judikatúry Súdneho dvora v podstate vyplýva, že daňová právna úprava členského štátu, ktorej dôsledkom je bezprostredné zdanenie týchto skrytých rezerv v prípade takého prevodu, hoci tieto nie sú zdaňované pri podobnom prevode v rámci štátneho územia, môže odrádzať spoločnosť so sídlom v prvom členskom štáte od prevodu jej majetku z jeho územia do iného členského štátu, a preto predstavuje obmedzenie slobody usadiť sa (pozri v tomto zmysle rozsudok Komisia/Dánsko, C-261/11, EU:C:2013:480, body 29 až 31 a citovanú judikatúru).
- 37 V prejednávanej veci treba konštatovať, že daňová právna úprava sporná v konaní vo veci samej má za dôsledok odhaľovanie a zdaňovanie skrytých rezerv súvisiacich s majetkom prevádzaným na stálu prevádzkareň nachádzajúcu sa v inom členskom štáte než v Spolkovej republike Nemecko pri príležitosti tohto prevodu. Keďže takéto odhaľovanie a zdaňovanie sa nevykonáva pri podobnom prevode v rámci štátneho územia, tieto skryté rezervy sú zdaňované, až keď sa skutočne premenia na zisk. Tento rozdiel v zaobchádzaní môže mať za dôsledok znevýhodnenie v oblasti účtovníctva pre spoločnosť, ktorá by chcela previesť majetok na stálu prevádzkareň nachádzajúcu sa na území iného členského štátu. Uvedený rozdiel v zaobchádzaní, pokiaľ ide o odhalenie a zdanenie predmetných skrytých rezerv, môže odrádzať spoločnosť založenú podľa nemeckého práva od prevodu jej majetku do iného členského štátu.
- 38 Takéto rozdielne zaobchádzanie nemožno vysvetliť rozdielnou objektívnou situáciou. Vzhľadom na právnú úpravu členského štátu týkajúcu sa zdanenia skrytých rezerv vytvorených na jeho území je totiž situácia spoločnosti, ktorá prevádza majetok na stálu prevádzkareň nachádzajúcu sa v inom členskom štáte, pokiaľ ide o zdanenie rezerv súvisiacich s týmto prevádzaným majetkom, ktoré boli vytvorené v prvom z týchto členských štátov pred týmto prevodom, podobná situácii spoločnosti, ktorá vykonáva podobný prevod na stálu prevádzkareň nachádzajúcu sa na území tohto členského štátu (pozri v tomto zmysle rozsudok Komisia/Nemecko, C-591/13, EU:C:2015:230, bod 60).

- 39 Z tohto vyplýva, že rozdiel v zaobchádzaní, ktorému je podrobená v rámci právnej úpravy spornej v konaní vo veci samej spoločnosť so sídlom na území Spolkovej republiky Nemecko v prípade prevodu majetku na stálu prevádzkareň tejto spoločnosti nachádzajúcu sa na území iného členského štátu, predstavuje obmedzenie slobody usadiť sa v zmysle článku 49 ZFEÚ.
- 40 Treba však určiť, či toto obmedzenie môže byť objektívne opodstatnené naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu, ktoré sú uznané právom Únie. Za tohto predpokladu je tiež potrebné, aby toto obmedzenie nešlo nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie jeho cieľa.
- 41 Podľa nemeckej vlády obmedzenie slobody usadiť sa možno odôvodniť naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu na zachovaní rozdelenia daňových právomocí medzi členskými štátmi. Vnútroštátny súd však vyjadruje v tejto súvislosti pochybnosti.
- 42 Na jednej strane treba pripomenúť, že zachovanie rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi predstavuje legitímny cieľ uznaný Súdnym dvorom, a že vzhľadom na neexistenciu zjednocujúcich alebo harmonizačných opatrení prijatých Úniou si členské štáty ponechávajú právomoc, aby dohovormi alebo jednostranne vymedzili kritériá rozdelenia svojej daňovej právomoci s cieľom zamedziť dvojitému zdaneniu (rozsudok Komisia/Nemecko, C-591/13, EU:C:2015:230, bod 64 a citovaná judikatúra).
- 43 Na druhej strane v súlade so zásadou daňovej teritoriality členský štát je v prípade prevodu majetku na stálu prevádzkareň nachádzajúcu sa v inom členskom štáte oprávnený zdaňovať v čase tohto prevodu rezervy vytvorené na jeho území pred uvedeným prevodom. Účelom takeého opatrenia je totiž predísť situáciám spôsobilým ohroziť právo členského štátu pôvodu vykonávať svoju daňovú právomoc v súvislosti s činnosťami zrealizovanými na jeho území (pozri v tomto zmysle rozsudok National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, body 45 a 46, ako aj citovanú judikatúru).
- 44 Prevod majetku sporný v konaní vo veci samej zo Spolkovej republiky Nemecko do iného členského štátu nemôže znamenať, že tento prvý štát sa musí vzdať svojho práva zdaňovať rezervy vytvorené v rámci jeho daňovej právomoci pred ich prevodom mimo svojho územia.
- 45 Okrem toho, keďže členské štáty sú oprávnené zdaňovať vytvorené rezervy, keď sa dotknutý majetok nachádzal na ich území, majú na účely tohto zdanenia právomoc stanoviť inú zdaniteľnú udalosť než skutočnú premenu týchto rezerv na zisk, s cieľom zabezpečiť zdanenie tohto majetku (rozsudok DMC, C-164/12, EU:C:2014:20, bod 53 a citovaná judikatúra).
- 46 V prejednávanej veci z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že daňová právna úprava sporná v konaní vo veci samej sa týka prípadu prevodu majetku na stálu prevádzkareň nachádzajúcu sa na území iného členského štátu než v Spolkovej republike Nemecko, ktorej zisky sú oslobodené od dane v Spolkovej republike Nemecko.
- 47 Odhalenie skrytých rezerv súvisiacich s týmto prevádzaným majetkom, vytvorených pred týmto prevodom v rámci daňovej právomoci Spolkovej republiky Nemecko, ako aj ich zdanenie má za cieľ zaručiť zdanenie týchto rezerv nepremených na zisk, vytvorených v rámci daňovej právomoci tohto členského štátu. Zdanenie ziskov súvisiacich s týmto majetkom dosiahnutých po takom prevode prislúcha inému členskému štátu, na ktorého území sa nachádza táto stála prevádzkareň. Preto je daňová právna úprava, o akú ide vo veci samej, spôsobilá zabezpečiť zachovanie rozdelenia daňových právomocí medzi dotknutými členskými štátmi.
- 48 Pokiaľ ide o primeranosť právnej úpravy spornej v konaní vo veci samej, na úvod je potrebné pripomenúť, že je primerané, keď členský štát na účely zachovania výkonu svojej daňovej právomoci určí sumu dlžnej dane zo skrytých rezerv vytvorených na jeho území súvisiacich s majetkom prevádzaným mimo jeho územia v okamihu, keď jeho daňová právomoc vo vzťahu k predmetnému

majetku prestáva existovať, v prejednávanej veci v okamihu prevodu predmetného majetku mimo územia tohto členského štátu (pozri v tomto zmysle rozsudky Komisia/Španielsko, C-64/11, EU:C:2013:264, bod 31, ako aj DMC, C-164/12, EU:C:2014:20, bod 60 a citovanú judikatúru).

- 49 Pokiaľ ide o zaplatenie takej dane, Súdny dvor rozhodol, že zdaniteľnej osobe treba ponechať, aby si vybrala medzi na jednej strane okamžitým zaplatením tejto dane a na druhej strane odkladom zaplatenia spolu s prípadnými úrokmi podľa príslušnej vnútroštátnej právnej úpravy (rozsudok Komisia/Nemecko, C-591/13, EU:C:2015:230, bod 67 a citovaná judikatúra).
- 50 V tomto kontexte Súdny dvor okrem iného rozhodol, že treba zohľadniť tiež riziko nevykonalnosti dane, ktoré s postupom času narastá a ktoré môže dotknutý členský štát zohľadniť v rámci svojej vnútroštátnej právnej úpravy uplatniteľnej na odklad zaplatenia daňových dlhov (pozri v tomto zmysle rozsudok National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, bod 74).
- 51 V prejednávanej veci teda vzniká otázka, či časovo rozložené zaplatenie predmetnej dane na desať ročných splátok môže predstavovať opatrenie primerané dosiahnutiu cieľa zachovať rozdelenie daňovej právomoci medzi členskými štátmi.
- 52 V tejto súvislosti stačí uviesť, že časovo rozložené zaplatenie dane zo skrytých rezerv na päť ročných splátok namiesto okamžitého zaplatenia sa považovalo za opatrenie primerané dosiahnutiu tohto cieľa (rozsudok DMC, C-164/12, EU:C:2014:20, bod 64). Časovo rozložené zaplatenie dane zo skrytých rezerv na desať ročných splátok, ako je to v konaní vo veci samej, teda možno, ako to uviedol generálny advokát v bodoch 72 a 73 svojich návrhov, považovať za primerané opatrenie na dosiahnutie uvedeného cieľa.
- 53 Vzhľadom na vyššie uvedené treba na položenú otázku odpovedať, že článok 49 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že mu neodporuje daňová právna úprava členského štátu, ako je daňová právna úprava v konaní vo veci samej, ktorá v prípade prevodu majetku spoločnosti so sídlom na území tohto členského štátu na stálu prevádzkareň tejto spoločnosti nachádzajúcu sa na území iného členského štátu stanovuje odhalenie skrytých rezerv súvisiacich s týmto majetkom, ktoré boli vytvorené na území tohto prvého členského štátu, zdanenie týchto skrytých rezerv a časovo rozložené zaplatenie s nimi súvisiacej dane na desať ročných splátok.

## O trovách

- 54 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (tretia komora) rozhodol takto:

**Článok 49 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že mu neodporuje daňová právna úprava členského štátu, ako je daňová právna úprava v konaní vo veci samej, ktorá v prípade prevodu majetku spoločnosti so sídlom na území tohto členského štátu na stálu prevádzkareň tejto spoločnosti nachádzajúcu sa na území iného členského štátu stanovuje odhalenie skrytých rezerv súvisiacich s týmto majetkom, ktoré boli vytvorené na území tohto prvého členského štátu, zdanenie týchto skrytých rezerv a časovo rozložené zaplatenie s nimi súvisiacej dane na desať ročných splátok.**

Podpisy