

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)

zo 16. apríla 2015 (\*)

„Nesplnenie povinnosti členským štátom – Daňová právna úprava – Odloženie zdanenia príjmov vyplývajúcich z odplatného prevodu určitého investičného majetku – Výber dane – Sloboda usadiť sa – Článok 49 ZFEÚ – Článok 31 Dohody o EHP – Rozdielne zaobchádzanie medzi stálymi prevádzkarňami nachádzajúcimi sa na území členského štátu a stálymi prevádzkarňami nachádzajúcimi sa na území iného členského štátu Európskej únie alebo Európskeho hospodárskeho priestoru – Proporcionalita“

Vo veci C-591/13,

ktorej predmetom je žaloba o nesplnenie povinnosti podľa článku 258 ZFEÚ, podaná 20. novembra 2013,

**Európska komisia**, v zastúpení: W. Mölls a W. Roels, splnomocnení zástupcovia, s adresou na doručovanie v Luxemburgu,

žalobkyňa,

proti

**Spolkovej republike Nemecko**, v zastúpení: T. Henze a K. Petersen, splnomocnení zástupcovia,

žalovanej,

SÚDNY DVOR (tretia komora),

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

generálny advokát: Y. Bot,

tajomník: K. Malacek, referent,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 26. novembra 2014,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

**Rozsudok**

1 Svojou žalobou sa Európska komisia domáha, aby Súdny dvor konštatoval, že Spolková republika Nemecko si tým, že prijala a ponecháva v platnosti a účinnosti ustanovenia, podľa ktorých je zdanenie príjmov z odplatného prevodu určitého investičného majetku (ale len „nahradený majetok“) odložené až do momentu jeho „prevodu“ na novonadobudnutý alebo novovytvorený investičný majetok (ale len „náhradný majetok“), pod podmienkou, že tento majetok patrí do investičného majetku stálej prevádzkarne zdaniteľnej osoby nachádzajúcej sa na vnútroštátnom území, zatiaľ čo takýto odklad nie je možný, pokiaľ tento majetok patrí do

investičného majetku stálej prevádzkarne zdaniteľnej osoby nachádzajúcej sa v inom členskom štáte alebo v inom štáte, ktorý je zmluvnou stranou Dohody o Európskom hospodárskom priestore z 2. mája 1992 (Ú. v. ES L 1, 1994, s. 3, ďalej len „Dohoda o EHP“), nespĺnila povinnosti, ktoré jej vyplývajú z článkov 49 ZFEÚ a 31 tejto dohody.

## Právny rámec

2 § 6b zákona o dani z príjmu (Einkommensteuergesetz, ďalej len „EStG“) stanovuje vo svojich odsekoch 1 až 4:

„1. Zdaniteľná osoba, ktorá prevádza

pozemok,

porasty, ktoré rastú na príslušnom pozemku, spolu s pozemkom, ak sú tieto porasty súčasťou poľnohospodárskeho alebo lesného podniku,

stavbu alebo plavidlo určené na vnútrozemskú vodnú dopravu,

môže v útovnom období, v ktorom došlo k prevodu, preniesť sumu až do výšky príjmu dosiahnutého z prevodu na odpočítanie nákladov na nadobudnutie alebo výrobu hospodárskeho majetku uvedeného v druhej vete, ktorý bol nadobudnutý alebo vyrobený v priebehu útovného obdobia, v ktorom došlo k prevodu, alebo predchádzajúceho útovného obdobia. Odpočíta možno náklady na nadobudnutie alebo výrobu

(1) v prípade pozemku,

ak príjem bol dosiahnutý pri prevode pozemku,

(2) v prípade porastov, ktoré rastú na príslušnom pozemku a prevádzajú sa spolu s pozemkom, ak sú tieto porasty súčasťou poľnohospodárskeho alebo lesného podniku,

ak príjem bol dosiahnutý pri prevode pozemku alebo prevode porastov, ktoré rastú na príslušnom pozemku a prevádzajú sa spolu s pozemkom,

(3) v prípade stavby,

ak príjem bol dosiahnutý pri prevode pozemku, porastov, ktoré rastú na príslušnom pozemku a prevádzajú sa spolu s pozemkom, alebo stavby, alebo

(4) v prípade plavidla určeného na vnútrozemskú vodnú dopravu

ak príjem bol dosiahnutý pri prevode plavidla určeného na vnútrozemskú vodnú dopravu.

Nadobudnutím alebo vytvorením stavieb sa rozumie tiež ich rozšírenie, zväšenie alebo renovácia. V takom prípade možno príjem odpočítať len v súvislosti s nákladmi vynaloženými na rozšírenie, zväšenie alebo renováciu stavieb.

2. Za príjem v zmysle prvej vety odseku 1 sa považuje rozdiel medzi cenou pri prevode a útovnou hodnotou, ktorá by sa vzťahovala na hospodársky majetok pri predaji v okamihu prevodu, po odpočítaní nákladov na prevod. Útovnou hodnotou je hodnota, ktorou treba oceniť hospodársky majetok v zmysle § 6.

3. Ak si zdaniteľná osoba neuplatnila odpočítanie uvedené v odseku 1, môže v útovnom období, počas ktorého došlo k prevodu, vytvoriť rezervu, ktorou sa zníži jej zdaniteľný príjem.

Zdaniteľná osoba môže pri zohľadnení obmedzení uvedených v druhej až štvrtej vete odseku 1 odpísať sumu až do výšky tejto rezervy na náklady na nadobudnutie alebo výrobu hospodárskeho majetku uvedeného v odseku 1, ktorý bol nadobudnutý alebo vyrobený počas štyroch nasledujúcich útovných období, v útovnom období, v ktorom došlo k ich nadobudnutiu alebo výrobe. V prípade nových stavieb sa namiesto štvorročnej lehoty uplatňuje lehota šiestich rokov, pokiaľ sa ich výstavba začala pred skončením štvrtého útovného obdobia nasledujúceho po vytvorení rezervy. Rezerva vo výške odpísanej sumy sa musí previesť na zisk. Ak na konci štvrtého útovného obdobia nasledujúceho po vytvorení rezervy táto rezerva stále existuje, k tomuto dňu sa musí previesť na zisk, s výnimkou prípadu, ak nie je možné odpísanie nákladov na vytvorenie stavieb, ktoré sa začali v tomto okamihu; ak rezerva stále existuje aj na konci šiesteho útovného obdobia nasledujúceho po jej vytvorení, k tomuto dňu sa musí previesť na zisk.

4. Odseky 1 a 3 sa uplatnia za nasledujúcich podmienok:

- (1) zdaniteľná osoba musí určiť výhodu na základe § 4 ods. 1 alebo § 5,
- (2) prevádzaný hospodársky majetok musí tvoriť neoddeliteľnú súčasť majetku stálej prevádzkarne nachádzajúcej sa v okamihu prevodu v tuzemsku nepretržite najmenej šesť rokov,
- (3) nadobudnutý alebo vyrobený hospodársky majetok musí tvoriť neoddeliteľnú súčasť majetku stálej prevádzkarne nachádzajúcej sa v tuzemsku,
- (4) príjem dosiahnutý predajom nesmie byť opomenutý pri výpočte zdaniteľnej výhody v tuzemsku, a
- (5) odpoveď podľa odseku 1, ako aj vytvorenie rezervy a jej prevedenie na zisk podľa odseku 3 musí byť možné zaznamenať v účtovníctve.

Odpoveď podľa odsekov 1 a 3 nie je povolený v prípade hospodárskeho majetku, ktorý je súčasťou poľnohospodárskeho alebo lesného podniku, alebo sa užíva v rámci samostatnej činnosti, ak príjem vyplýva z prevodu hospodárskeho majetku priemyselného alebo obchodného podniku.“

### **Konanie pred podaním žaloby**

3 Dňa 15. mája 2009 Komisia zaslala Spolkovej republike Nemecko výzvu. Upozornila v nej tento členský štát na riziko nezlučiteľnosti § 6b EStG s voľným pohybom kapitálu.

4 Listom z 13. júla 2009 Spolková republika Nemecko vyjadrila svoj nesúhlas so stanoviskom Komisie, pričom uviedla, že na spornú právnu úpravu sa nevzťahuje voľný pohyb kapitálu, ale jedine sloboda usadiť sa, s ktorou je zlučiteľná.

5 Dňa 7. mája 2010 Komisia zaslala Spolkovej republike Nemecko doplňujúcu výzvu, v ktorej priznala, že na túto právnu úpravu sa vzťahuje sloboda usadiť sa, ale po preskúmaní tvrdení tohto členského štátu dospela k záveru, že uvedená právna úprava porušuje článok 49 ZFEÚ a článok 31 Dohody o EHP.

6 Listom zo 7. júla 2010 Spolková republika Nemecko spochybnila stanovisko Komisie, pričom zopakovala, že sporná právna úprava je v súlade so slobodou usadiť sa.

7 Dňa 30. septembra 2011 Komisia zaslala Spolkovej republike Nemecko odôvodnené stanovisko, ktorým potvrdila svoje stanovisko uvedené v doplňujúcej výzve a vyzvala Spolkovú republiku Nemecko, aby vyhověla tomuto odôvodnenému stanovisku v lehote dvoch mesiacov odo

d?a jeho oznámenia.

8 Ke?že Spolková republika Nemecko vo svojej odpovedi z 28. novembra 2011 trvala na tom, že stanovisko Komisie je nesprávne, Komisia sa rozhodla podať žalobu, na základe ktorej sa za?alo toto konanie.

## O žalobe

### *O prípustnosti*

9 Spolková republika Nemecko spochyb?uje prípustnosť žaloby, na základe ktorej sa za?alo toto konanie, z dvoch dôvodov, ktoré sa v podstate týkajú na jednej strane omeškania s podaním žaloby a na druhej strane zmeny jej predmetu.

### O omeškani s podaním žaloby

– Argumentácia ú?astníkov konania

10 Spolková republika Nemecko tvrdí, že Komisii zaniklo právo podať žalobu z dôvodu, že po skon?ení písomnej ?asti konania táto inštitúcia podala žalobu oneskorene. Tým sa údajne dopustila zneužitia práva, ke?že konštatované omeškanie nie je odôvodnené nijakou objektívnou prí?inou. Po?as tohto obdobia vy?kávania Komisia údajne nevytlačila nijaké úsilie na to, aby sa spor proti tomuto ?lenskému štátu vyriešil zmierom.

11 Navyše treba údajne zoh?adniť všeobecné zásady právnej istoty a lojálnej spolupráce. Rovnako ako sú ?lenské štáty povinné spolupracovať s Komisiou, aby sa ukon?ilo porušovanie ZEU konštatované Súdny dvorom, aj Komisia je údajne povinná po?as obdobia predchádzajúceho podaniu žaloby o nesplnenie povinnosti spolupracovať s dotknutým ?lenským štátom, h?adať alternatívy vo?i žalobe a informovať ho o stave vývoja svojich úkonov. Zásada lojálnej spolupráce sa údajne nevz?ahuje iba na ?lenské štáty, ale aj na Komisiu.

12 Komisia tvrdí, že pravidlá stanovené v ?lánku 258 ZFEÚ sa uplat?ujú bez toho, aby bola povinná dodržať ur?itú lehotu. Pod?a tejto inštitúcie navyše úvahy, ktorými sa riadi vo?ba v okamihu podania žaloby o nesplnenie povinnosti, nemôžu mať vplyv na jej prípustnosť.

13 Pod?a nej by bolo možné kritizovať iba situáciu, v ktorej by sa dotknutý ?lenský štát stretol s ?ažkos?ami pri vyvracaní tvrdení Komisie z dôvodu príliš dlhého trvania konania pred podaním žaloby, v dôsledku ?oho by nebolo dodržané právo na obhajobu. Spolková republika Nemecko pritom pod?a nej nikdy nenamietala existenciu takejto situácie a nemožno ani uviesť nijakú okolnosť v tomto zmysle.

– Posúdenie Súdny dvorom

14 Pod?a ustálenej judikatúry vo?ba okamihu podania žaloby o nesplnenie povinnosti prináleží Komisii. Úvahy, ktorými sa riadi táto vo?ba, nemôžu mať vplyv na prípustnosť tejto žaloby. Pravidlá stanovené v ?lánku 258 ZFEÚ sa musia uplatniť bez toho, aby bola Komisia povinná dodržať ur?itú lehotu, okrem prípadov, ak by mohla neprimeraná d?žka konania pred podaním žaloby s?ažiť ?lenskému štátu vyvracanie argumentov Komisie, a tým porušiť jeho právo na obhajobu. Dotknutému ?lenskému štátu prislúcha predložiť dôkaz o vplyve takejto neprimeranej d?žky (pozri v tomto zmysle rozsudok Komisia/Litva, C?350/08, EU:C:2010:642, body 33 a 34, ako aj citovanú judikatúru).

15 Ako uviedla Komisia, Spolková republika Nemecko nenamietala existenciu takejto situácie. Preto treba odmietnuť neprípustnosť, ktorej sa domáha tento nemecký štát.

O zmene predmetu žaloby

– Argumentácia účastníkov konania

16 Spolková republika Nemecko uvádza, že tvrdenie vzťahujúce sa na zdanenie príjmu týkajúceho sa nahradeného majetku, pokiaľ možno náhradný majetok odpisovať, uvedené Komisiou v jej replike, nebolo uvedené ani v konaní pred podaním žaloby, ani v žalobe. Podľa tohto nemeckého štátu sa táto okolnosť musí považovať za zmenu predmetu sporu, ktorá má za následok neprípustnosť žaloby ako celku.

17 Komisia na pojednávaní zopakovala, že žaloba je prípustná. Zo žaloby podľa nej jasne vyplýva, že § 6b EStG sa musí vzťahovať aj na cezhraničné situácie. Je nepochybné, že na rozdiel od toho, čo sa pripúšťa, pokiaľ ide o náhradný majetok, ktorý nemožno odpisovať, v prípade náhradného majetku, ktorý možno odpisovať, zdanenie príjmu pochádzajúceho z prevodu nahradeného majetku je podľa nej v celom rozsahu odložené až do odplatného prevodu náhradného majetku len v miere zodpovedajúcej odpisom nižšej sumy spojenej s týmto posledným uvedeným majetkom. Pritom však podľa nej stále platí, že zdanenie príjmu dosiahnutého pri prevode nahradeného majetku by bolo odložené v oboch týchto situáciách. Tieto situácie by sa údajne líšili iba rozsahom odloženia. Pokiaľ ide o náhradný majetok, ktorý nemožno odpisovať, išlo by o odloženie až do okamihu prevodu tohto majetku, zatiaľ čo v prípade náhradného majetku, ktorý možno odpisovať, by táto doba podľa nej mohla byť kratšia. Pokiaľ ide o tento posledný uvedený druh majetku, Spolková republika Nemecko by údajne mohla na základe uplatnenia pravidiel v oblasti odpisovania, stanovených nemeckou právnou úpravou, vyžadovať platenie dane v splátkach.

– Posúdenie Súdny dvorom

18 Treba konštatovať, že v prejednávanej veci sa nespochybňuje ani oprávnenosť odôvodneného stanoviska, ani oprávnenosť konania predchádzajúceho jeho oznámeniu.

19 Z ustálenej judikatúry vyplýva, že predmet žaloby o nesplnenie povinnosti je na základe článku 258 ZFEÚ vymedzený odôvodneným stanoviskom Komisie, takže žaloba musí byť založená na tých istých odôvodneniach a žalobných dôvodoch ako toto odôvodnené stanovisko. Táto požiadavka však nemôže viesť v každom prípade až k vyžadovaniu úplnej zhody medzi znením výhrad vo výroku odôvodneného stanoviska a žalobnými návrhmi, pokiaľ sa predmet konania, ako je uvedený v odôvodnenom stanovisku, nerozšíril alebo nezmenil. Komisia môže v žalobe spresniť svoje úvodné výhrady pod podmienkou, že nezmení predmet sporu (pozri rozsudok Komisia/Poľsko, C-281/11, EU:C:2013:855, body 87 a 88, ako aj citovanú judikatúru).

20 V prejednávanej veci tak v rámci konania pred podaním žaloby, ako aj v rámci konania pred Súdny dvorom, Komisia jasne uviedla, že vytýka Spolkovej republike Nemecko, že si tým, že prijala a ponecháva v platnosti a účinnosti režim upravený v § 6b EStG, nesplnila povinnosti vyplývajúce z článku 49 ZFEÚ a článku 31 Dohody o EHP.

21 Dôsledkom uplatňovania tohto režimu je v podstate odloženie výberu splatnej dane týkajúcej sa príjmu pochádzajúceho z prevodu nahradeného majetku tvoriaceho súčasť majetku stálej prevádzkarne zdaniteľnej osoby nachádzajúcej sa na území Nemecka pod podmienkou, že tento príjem sa opätovne investuje do nadobudnutia alebo výroby náhradného majetku. Na to, aby sa zdaniteľnej osobe priznala táto daňová výhoda, však náhradný majetok musí byť súčasťou

majetku stálej prevádzkarne nachádzajúcej sa takisto na území Nemecka, pričom uvedená výhoda sa naopak neposkytne, ak je tento majetok súčasťou majetku prevádzkarne nachádzajúcej sa v inom členskom štáte Únie alebo inom členskom štáte Európskeho hospodárskeho priestoru. Namietané porušenie slobody usadiť sa spočíva podľa Komisie práve v tomto rozdielnom zaobchádzaní.

22 Komisia tým, že sa vo svojej replike vyjadrila k odloženiu zdanenia príjmu dosiahnutého na základe pravidiel stanovených nemeckou právnou úpravou v oblasti odpisovania, pokiaľ ide o náhradný majetok, ktorý možno odpisovať, iba spresnila, pričom ich podrobnejšie rozviedla – v odpovedi na výhradu Spolkovej republiky Nemecko, že táto inštitúcia sa dopustila pochybenia, keď uviedla, že zdanenie príjmu pochádzajúceho z prevodu nahradeného majetku je v každom prípade odložené až do prevodu náhradného majetku – tvrdenia uvedené na podporu svojich návrhov týkajúcich sa údajného porušenia, ktoré už boli uvedené všeobecnejšie v rámci konania pred podaním žaloby, ako aj v žalobe.

23 V tejto súvislosti treba zdôrazniť, že okolnosť, že okamih, kedy sa zdaňuje príjem pochádzajúci z prevodu nahradeného majetku, závisí podľa uvedenej právnej úpravy od toho, či náhradný majetok možno alebo nemožno odpisovať, nemení predmet sporu. Bez ohľadu na to, či náhradný majetok možno alebo nemožno odpisovať, sa totiž výber splatnej dane týkajúcej sa príjmu dosiahnutého pri prevode nahradeného majetku odkladá v oboch uvedených prípadoch, pričom dve situácie, o ktoré ide, sa líšia iba rozsahom tohto odkladu. Pokiaľ ide o náhradný majetok, ktorý nemožno odpisovať, v tomto prípade by mohlo ísť o odloženie až do prevodu tohto majetku, zatiaľ čo v prípade majetku, ktorý možno odpisovať, uvedený odklad môže byť kratší. Táto výhoda sa však v oboch prípadoch poskytuje iba na opätovné investície vynaložené na nadobudnutie náhradného majetku tvoriaceho súčasť majetku stálej prevádzkarne zdaniteľnej osoby nachádzajúcej sa na území Nemecka.

24 Samotná skutočnosť, že pokiaľ ide o okamih, kedy sa zdaňuje príjem pochádzajúci z prevodu nahradeného majetku, Komisia sa vo fáze pred podaním žaloby, ako aj v žalobe odvoláva jedine na prevod náhradného majetku, sa preto nemôže považovať za skutočnosť uvádzajúcu existenciu nového žalobného dôvodu, z ktorej by vyplývalo obmedzenie rozsahu žaloby iba na náhradný majetok, ktorý nemožno odpisovať.

25 Preto treba konštatovať, že výhrada uvedená Komisiou bola počas celého konania pred podaním žaloby aj po jej podaní nezmenená.

26 Vzhľadom na uvedené úvahy treba dospieť k záveru, že žaloba Komisie je prípustná.

#### *O veci samej*

#### Argumentácia účastníkov konania

27 Komisia tvrdí, že § 6b EStG je v rozpore s ustanoveniami Zmluvy o FEÚ a Dohody o EHP týkajúcimi sa slobody usadiť sa.

28 Podľa podmienok tohto článku je podľa Komisie zdaniteľná osoba oprávnená previesť na určitý náhradný majetok príjem pochádzajúci z prevodu určitého investičného majetku tvoriaceho súčasť majetku stálej prevádzkarne zdaniteľnej osoby nachádzajúcej sa na území Nemecka, bez toho, aby bol zdanený, pod podmienkou, že tento príjem sa znova investuje do nadobudnutia alebo výroby tohto náhradného majetku. Takýto odklad zdanenia tohto príjmu je však podľa § 6b ods. 4 bodu 3 EStG možný len vtedy, ak uvedený náhradný majetok tvorí súčasť majetku stálej prevádzkarne zdaniteľnej osoby nachádzajúcej sa na tomto území. Ak je rovnaký náhradný majetok súčasťou majetku stálej prevádzkarne nachádzajúcej sa mimo tohto územia, príjem

pochádzajúci z prevodu nahradeného majetku sa podľa Komisie zdať uje okamžite.

29 Hospodárske subjekty v dôsledku toho podľa nej zohľadnia skutočnosť, že opätovná investícia vynaložená mimo územia Nemecka je z daňového hľadiska menej výhodná ako opätovná investícia vynaložená na tomto území. Toto rozdielne zaobchádzanie môže odradiť spoločnosť nachádzajúcu sa na území Nemecka od toho, aby vykonávala svoje činnosti prostredníctvom stálej prevádzkarne nachádzajúcej sa v inom členskom štáte Únie alebo EHP, než je Spolková republika Nemecko.

30 Takéto rozdielne zaobchádzanie podľa nej nemožno odôvodniť rozdielnou objektívnou situáciou. Komisia tvrdí, že ak sa stála prevádzkarňa, do ktorej sa vynaložila opätovná investícia, nachádza v inom členskom štáte Únie alebo EHP, než je Spolková republika Nemecko, z tejto okolnosti možno vyvodiť jedine to, že dotknutý hospodársky subjekt využil slobodu usadiť sa.

31 Odôvodnenia vychádzajúce z teritoriality dane z príjmov nie sú podľa nej opodstatnené. V prejednávanej veci údajne nejde o príjem dosiahnutý na území Nemecka pri prevode nahradeného majetku. Spolková republika Nemecko je podľa nej nepochybne oprávnená zdať tento príjem. Toto právo by sa podľa nej okrem toho skutočne uplatnilo okamžitým zdanením tohto príjmu v prípade opätovného investovania mimo územia Nemecka. V tejto súvislosti by daňové zaobchádzanie, ktoré by sa malo vzťahovať na stále prevádzkarne v zmysle dohôd o zamedzení dvojitého zdanenia, bolo bezpredmetné.

32 Skutočnosť, že z toho by mohlo vyplývať, že ak sa opätovné investície uskutočnia mimo územia Nemecka, Spolková republika Nemecko musí tiež odložiť splatnosť dane týkajúcej sa takéhoto príjmu rovnako, ako to robí v prípade opätovných investícií vynaložených v rámci svojho územia, by údajne nijako nezmenila rozdelenie právomocí na zdanenie tohto príjmu.

33 Pokiaľ ide o odôvodnenie vychádzajúce z nevyhnutnosti zachovať koherenciu vnútroštátneho daňového systému, môže sa uplatniť iba za existencie priamej súvislosti medzi dotknutou finančnou výhodou a kompenzáciou tejto výhody vo forme stanoveného daňového odvodu. Zdanenie príjmu pochádzajúceho z prevodu náhradného majetku však podľa nej samo osebe nepredstavuje kompenzáciu za odklad zdanenia príjmu pochádzajúceho z prevodu nahradeného majetku. Táto daňová výhoda, t. j. odklad zdanenia tohto posledného uvedeného príjmu, by mohla byť kompenzovaná neskorším zdanením príjmu vyplývajúceho z prevodu rovnakého majetku, no nie zdanením iného príjmu dosiahnutého pri prevode náhradného majetku.

34 Ani vôľa podporovať reštrukturalizácie a opätovné investície podľa nej nepredstavuje legitímny cieľ. Navyše údajne nezáleží na tom, či takýto všeobecný cieľ hospodárskej povahy môže v osobitnom prípade predstavovať naliehavý dôvod všeobecného záujmu. V každom prípade Spolková republika Nemecko údajne ani neuviedla, ani nepreukázala, že tento cieľ by nebolo možné dosiahnuť bez toho, aby sa na sporné cezhraničné opätovné investície vzťahovalo diskriminačné zaobchádzanie.

35 Ani zvolená právna konštrukcia podľa nej nepredstavuje sama osebe odôvodnenie. To isté údajne platí o cieľoch vnútroštátneho hospodárskeho rozvoja. Samotná skutočnosť, že daňovú výhodu nemožno pri cezhraničnej situácii poskytnúť rovnakým spôsobom ako pri výlučne vnútroštátnej situácii, podľa nej nijako neopodstatňuje rozdielne zaobchádzanie s týmito situáciami.

36 Pokiaľ ide o otázku proporcionality sporného opatrenia, Komisia sa domnieva, že vzhľadom na neexistenciu akéhokoľvek relevantného opodstatnenia táto otázka nie je nastolená.

37 V každom prípade, pokiaľ ide o administratívnu záležitosť, ktorú znáša zdaniteľná osoba,

Súdny dvor podľa nej v rozsudku National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785) rozhodol o existencii práva tejto spoločnosti zvoliť si buď okamžité zdanenie, alebo odloženie zdanenia. Okamžité zdanenie príjmu, o ktoré ide, preto podľa nej nie je proporcionálne.

38 Spolková republika Nemecko sa v prvom rade domnieva, že žaloba nie je dôvodná. Domnieva sa, že situácia stálej prevádzkarne nachádzajúcej sa v inom členskom štáte nie je objektívne porovnateľná so situáciou takejto prevádzkarne nachádzajúcej sa na území Nemecka. Subsidiárne tento členský štát tvrdí, že ak by sa mala konštatovať existencia obmedzenia, v každom prípade by bolo opodstatnené naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu vychádzajúcimi zo zásady teritoriality dane z príjmu a nevyhnutnosti zachovať koherenciu vnútroštátneho daňového systému.

39 Spolková republika Nemecko tvrdí, že daňový režim stanovený spornou právnou úpravou nemá odrádzajúce účinky, ktoré by mohli brániť zdaniteľnej osobe v zriaďovaní stálych prevádzkarní v iných členských štátoch a vo vykonávaní svojich činností prostredníctvom takýchto prevádzkarní. Skutočnosť, že investičný majetok tvoriaci súčasť majetku stálej prevádzkarne nachádzajúcej sa na území Nemecka nemožno previesť bez toho, aby bol pritom dosiahnutý príjem zdanený, podľa nej nemá ako taká priame dôsledky na činnosti stálej prevádzkarne nachádzajúcej sa v inom členskom štáte.

40 Cieľ uvedený v § 6b EStG spočíva podľa nej v zlepšení hospodárenia podnikov a uľahčení reštrukturalizácií uprednostnením opätovných investícií do samotného podniku. Takéto opätovné investície sú podľa nej nevyhnutné na to, aby sa výroba, ktorá čelí opotrebeniu výrobného majetku a technickému pokroku, umožnilo vrátiť sa na svoju predchádzajúcu úroveň. Upustenie od okamžitého zdanenia príjmu dosiahnutého pri prevode nahradeného majetku údajne umožní dotknutému podniku prispôbiť sa z hospodárskeho hľadiska štrukturálnym zmenám spojeným s výrobnými technikami a distribúciou alebo so zmenami miestnej povahy. Opätovné investovanie tohto príjmu údajne uľahčí reštrukturalizáciu veľkých podnikov a súčasne predíde zdaneniu príjmu dosiahnutého pri prevode dotknutého majetku, ktorý je osobitne vysoký.

41 Daňový režim stanovený v § 6b EStG údajne prispeje k tomu, aby sa nahradený majetok a náhradný majetok považovali za tvoriace jeden majetok, keďže z hospodárskeho hľadiska tieto dva druhy výrobného majetku vytvárajú príjmy na území Nemecka. Tento výsledok by sa mal dosiahnuť vďaka skutočnosti, že nahradený majetok sa na daňové účely považuje za náhradný majetok. Príjem dosiahnutý pri prevode nahradeného majetku sa má podľa nej v súvahe dotknutého podniku previesť na náhradný majetok. V uvedenej súvahe sa na náhradný majetok údajne nazerá tak akoby nikdy nebol neopustil prevádzkový kapitál podniku. Táto fikcia, podľa ktorej je nahradený majetok nepretržite prítomný v tomto kapitále, by sa z technického hľadiska údajne mohla pripustiť jedine za predpokladu, že náhradný majetok je súčasťou majetku rovnakej zdaniteľnej osoby a aj na ňu sa vzťahuje daňová právomoc nemeckých orgánov.



42 Podľa ustanovení dohôd o zamedzení dvojitého zdanenia uzavretých Spolkovou republikou Nemecko však podľa nej stála prevádzkare? predstavuje samostatnú da?ovú jednotku. Nahradený majetok a náhradný majetok sa tak údajne nenachádzajú v rukách rovnakej zdanite?nej osoby, ale v rukách rôznych zdanite?ných osôb, ktoré sú zda?ované rôznymi ?lenskými štátmi. Z toho podľa nej vyplýva, že da?ová výhoda stanovená spornou právnou úpravou, ktorá spo?íva v možnosti nahradi? investičný majetok patriaci rovnakej zdanite?nej osobe spôsobom, ktorý je z da?ového h?adiska neutrálny, sa za takých okolností vzh?adom na svoju povahu nemôže prizna?. Spolková republika Nemecko údajne nemá iný prostriedok, ktorý by jej umožnil z právneho alebo praktického h?adiska prizna? tento osobitný druh da?ového zvýhodnenia v cezhrani?ných situáciách, keďže jej da?ová právomoc sa nevz?ahuje na hospodársky majetok stálej prevádzkarne nachádzajúcej sa mimo jej územia.

43 Konkrétna zvolená technika údajne nebola vybratá svojvo?ne s cie?om vopred vylú?iť cezhrani?né situácie. Skôr podľa nej predstavovala jediný spôsob, ako z odborného a politického h?adiska obháji?ne prizna? da?ové zvýhodnenie v prospech opätovných investícií vynaložených podnikmi.

44 Podľa Spolkovej republiky Nemecko by si Komisia želala zavies? osobitný režim na podporu investícií a reštrukturalizáciu, ktorý by sa uplat?oval na cezhrani?né situácie, no neuplat?oval by sa na ?isto domáce spoločnosti. Ke?že nemecké právo všeobecne nestanovuje takýto režim pre ?isto vnútroštátne situácie, právo Únie vo svojom sú?asnom stave podľa nej nemôže vyžadova? zavedenie osobitnej formy odkladu zdanenia príjmu. Za sú?asného stavu harmonizácie da?ového práva na úrovni Únie podľa nej ?lenské štáty požívajú určitú samostatnos? v da?ovej oblasti. Podľa nej nie sú nijako povinné prispôbi? svoj vlastný da?ový systém rôznym systémom zdanenia iných ?lenských štátov, aby zabezpe?ili spoločnosti, ktorá sa rozhodla usadi? sa v určitom ?lenskom štáte, že bude v tomto ?lenskom štáte zdanená rovnako, ako je zdanená iná spoločnos?, ktorá sa rozhodla usadi? v inom ?lenskom štáte. Táto samostatnos? v da?ovej oblasti tiež údajne znamená, že ?lenský štát si môže slobodne ur?iť podmienky a úrove? zdanenia, ktoré sa vz?ahujú na rôzne formy prevádzkarní vnútroštátnych spoločností vykonávajúcich ?innos? mimo jeho územia, za predpokladu, že týmto prevádzkar?am sa prizná zaobchádzanie, ktoré nebude diskrimina?né vo vz?ahu k tomu, ktoré je vyhradené porovnate?ným prevádzkar?am usadeným na vnútroštátnom území.

45 Da?ový režim stanovený v § 6b EStG je údajne v každom prípade opodstatnený vzh?adom na naliehavý dôvod všeobecného záujmu vychádzajúci z nevyhnutnosti zachova? rozdelenie da?ových právomocí medzi ?lenskými štátmi. Na základe dohôd o zamedzení dvojitého zdanenia Spolková republika Nemecko údajne nemá v da?ovej oblasti nijakú právomoc vo vz?ahu k náhradnému majetku, a preto nemôže ani ur?iť sumu odpisov, pokia? ide o tento majetok, ani vybera? da? z príjmu vyplývajúceho z jeho prevodu. Preto podľa nej nie je z technického h?adiska možné, aby sa režim stanovený v § 6b EStG uplat?oval na náhradný majetok patriaci stálej prevádzkarni nachádzajúcej sa mimo územia Nemecka. Podľa nej ani neexistuje iný spôsob, ktorý by právne alebo fakticky umožnil prizna? tento osobitný druh da?ového zvýhodnenia v cezhrani?nej situácii.

46 Tento režim je tiež údajne opodstatnený vzh?adom na naliehavý dôvod všeobecného záujmu vychádzajúci z nevyhnutnosti zachova? koherenciu vnútroštátneho da?ového systému. Údajne existuje priama súvislos? medzi sporným da?ovým zvýhodnením a kompenzáciou tohto zvýhodnenia vo forme stanoveného da?ového odvodu. Prevod príjmu vyplývajúceho z prevodu nahradeného majetku na náhradný majetok v praxi údajne predstavuje fikciu, podľa ktorej nahradený majetok neprestal by? sú?as?ou prevádzkového kapitálu dotknutého podniku. Z hospodárskeho h?adiska príjem dosiahnutý pri prevode nahradeného majetku a príjem vyplývajúci

z prevodu náhradného majetku podľa nej predstavujú tú istú výhodu, v dôsledku čoho zdanenie príjmu týkajúceho sa tohto posledného uvedeného majetku nemožno oddeliť od zdanenia príjmu týkajúceho sa nahradeného majetku. Podrobnosti týkajúce sa zdanenia náhradného majetku sú teda údajne neoddeliteľnou súčasťou daného zvýhodnenia, o ktoré ide. Výhodné danové zaobchádzanie, ktoré sa vzťahuje na príjem pochádzajúci z prevodu nahradeného majetku, údajne takisto úzko súvisí so zdanením príjmov dosiahnutých za pomoci náhradného majetku na území Nemecka.

47 Uvedený danový režim je napokon údajne opodstatnený vzhľadom na naliehavý dôvod všeobecného záujmu vychádzajúci z politickej vôle podporiť opätovné investície vynaložené v podniku s cieľom zachovať alebo modernizovať výrobný majetok a zaručiť jeho kontinuitu, ako aj zachovať zamestnanosť. Tento cieľ, ktorý údajne spočíva v podnecovaní opätovných investícií v samotnom podniku na nadobudnutie nového investičného majetku zodpovedajúceho tomu, ktorý bol prevedený, údajne možno dosiahnuť len za predpokladu, že aj zdanenie tohto nového majetku prípadne nemeckým danovým orgánom.

48 Pokiaľ ide o proporcionalitu sporného opatrenia, Spolková republika Nemecko v prvom rade tvrdí, že v prípade, ak vzhľadom na právo Únie neexistuje nijaká diskriminácia, alebo ak je takáto diskriminácia opodstatnená naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu, netreba skúmať prípadné menej obmedzujúce opatrenia.

49 Subsidiárne sa Spolková republika Nemecko domnieva, že opatrenie stanovené v § 6b EStG, ktorého uplatňovanie sa obmedzuje na náhradný majetok tvoriaci súčasť majetku stálej prevádzkarne nachádzajúcej sa na území Nemecka, je proporcionálne.

50 Podľa tohto členského štátu by prečo bolo ťažké nájsť iné, rovnako vhodné opatrenia, ktoré by sa vzťahovali na všetky cezhraničné situácie. Tieto prípadné opatrenia by údajne neboli menej obmedzujúce, keďže by znamenali neprimeranú administratívnu záťaž tak pre danovú správu, ako aj pre zdaniteľné osoby.

51 Ak by sa odklad zdanenia príjmu, o ktorý ide, uplatňoval na cezhraničné situácie, mal by údajne neželané dôsledky. Rozšírenie tohto danového zvýhodnenia na tieto situácie by údajne mohlo priamo viesť k premiestneniu investičného majetku a výrobných prevádzok mimo územia Nemecka. K takémuto podnecovaniu presunu miesta výroby podporovaním opätovných investícií by však podľa dotknutého členského štátu nemalo dochádzať.

#### Posúdenie Súdnym dvorom

52 Komisia v podstate vytýka Spolkovej republike Nemecko, že pre príjem pochádzajúci z odplatného prevodu určitého investičného majetku tvoriaceho súčasť majetku stálej prevádzkarne zdaniteľnej osoby nachádzajúcej sa na území Nemecka vyhradila v prípade opätovného investovania tohto príjmu do určitého náhradného majetku, novonadobudnutého alebo novovyrobeného, tvoriaceho súčasť majetku stálej prevádzkarne zdaniteľnej osoby nachádzajúcej sa na území iného členského štátu Únie alebo EHP, menej výhodné zaobchádzanie v porovnaní s podobným opätovným investovaním uskutočneným v rámci územia Nemecka.

53 Komisia tvrdí, že toto rozdielne zaobchádzanie môže vytvárať prekážky slobode usadiť sa a že je porušením článku 49 ZFEÚ a článku 31 Dohody o EHP.

– O porušení slobody usadiť sa upravenej v článku 49 ZFEÚ

54 Článok 49 ZFEÚ ukladá odstránenie obmedzení slobody usadiť sa. Táto sloboda zahŕňa aj

právo spoločnosti, ktoré sú založené v súlade s právnou úpravou členského štátu a ktoré majú svoje registrované sídlo, ústredie alebo hlavnú prevádzkarňu v Únii, vykonáva svoju činnosť v iných členských štátoch prostredníctvom dcérskej spoločnosti, organizačnej zložky alebo obchodného zastúpenia (rozsudok Komisia/Dánsko, C-261/11, EU:C:2013:480, bod 25 a citovaná judikatúra).

55 Uvedená sloboda sa tiež vzťahuje na presun činnosti zdaniteľnej osoby z územia jedného členského štátu na územie iného členského štátu (pozri v tomto zmysle rozsudok Komisia/Dánsko, C-261/11, EU:C:2013:480, bod 28).

56 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. Za obmedzenia slobody usadiť sa musia považovať všetky opatrenia, ktoré zakazujú výkon tejto slobody, bránia mu alebo ho robia menej príťažlivým (rozsudok Komisia/Dánsko, C-261/11, EU:C:2013:480, body 26 a 27, ako aj citovaná judikatúra).

57 V prejednávanej veci má daňový režim upravený v § 6b EStG za následok podmienenie výhody odkladu výberu splatnej dane týkajúcej sa príjmu pochádzajúceho z odplatného prevodu investičného majetku tvoriaceho súčasť majetku stálej prevádzkarne zdaniteľnej osoby nachádzajúcej sa na území Nemecka tým, že tento príjem bude opätovne investovaný do nadobudnutia náhradného majetku tvoriaceho súčasť majetku takejto prevádzkarne nachádzajúcej sa na rovnakom území. Podobné opätovné investovanie uskutočnené s cieľom nadobnúť náhradný majetok tvoriaci súčasť majetku stálej prevádzkarne zdaniteľnej osoby nachádzajúcej sa na území iného členského štátu naproti tomu povedie k okamžitému zdaneniu tohto príjmu.

58 Treba konštatovať, že pokiaľ ide o odklad výberu splatnej dane týkajúcej sa príjmu, o ktorý ide, toto rozdielne zaobchádzanie môže viesť k nevýhode v oblasti hospodárenia zdaniteľnej osoby, ktorá chce opätovne investovať tento príjem, aby nadobudla náhradný majetok určený pre stálu prevádzkarňu nachádzajúcu sa na území iného členského štátu, než je Spolková republika Nemecko, v porovnaní so zdaniteľnou osobou, ktorá vynakladá podobnú opätovnú investíciu do stálej prevádzkarne nachádzajúcej sa na území Nemecka.

59 Toto rozdielne zaobchádzanie môže prinajmenšom urobiť menej príťažlivým vynaloženie opätovnej investície mimo územia Nemecka v porovnaní s opätovným investovaním uskutočnením v rámci tohto územia. Preto môže, ako tvrdí Komisia, odradiť zdaniteľnú osobu so sídlom na území Nemecka od toho, aby vykonávala svoje činnosti prostredníctvom stálej prevádzkarne nachádzajúcej sa na území iného členského štátu, než je Spolková republika Nemecko.

60 Takéto rozdielne zaobchádzanie nemožno vysvetliť rozdielnou objektívnou situáciou. Vzhľadom na právnú úpravu členského štátu týkajúcu sa zdanenia príjmu dosiahnutého na jeho území, je totiž situácia zdaniteľnej osoby, ktorá opätovne investuje tento príjem, aby nadobudla náhradný majetok určený pre stálu prevádzkarňu nachádzajúcu sa na území iného členského štátu, pokiaľ ide o zdanenie príjmu dosiahnutého v prvom členskom štáte pred týmto opätovným investovaním, podobná situácii zdaniteľnej osoby, ktorá ho opätovne investuje, aby nadobudla náhradný majetok určený pre stálu prevádzkarňu nachádzajúcu sa na území tohto členského štátu.

61 Z toho vyplýva, že daňový režim upravený v § 6b EStG, vzhľadom na to, že podmieňuje výhodu odkladu zdanenia príjmu pochádzajúceho z odplatného prevodu investičného majetku

tvoriaceho sú?as? majetku stálej prevádzkarne zdanite?nej osoby nachádzajúcej sa na území Nemecka tým, že tento príjem bude opätovne investovaný do nadobudnutia náhradného majetku tvoriaceho sú?as? majetku stálej prevádzkarne zdanite?nej osoby nachádzajúcej sa na rovnakom území, predstavuje obmedzenie slobody usadi? sa.

62 Treba však ur?i?, ?i toto obmedzenie môže by? objektívne opodstatnené naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu, ktoré sú uznané právom Únie.

63 Z ustálenej judikatúry vyplýva, že slobodu usadi? sa možno obmedzi? vnútroštátnou právnou úpravou len vtedy, ak je príslušné obmedzenie opodstatnené naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu. V takom prípade sa navyše vyžaduje, aby bolo toto obmedzenie vhodné na zabezpe?enie splnenia predmetného cie?a a nešlo nad rámec toho, ?o je nevyhnutné na dosiahnutie tohto cie?a (pozri rozsudok DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C., C?380/11, EU:C:2012:552, bod 41 a citovanú judikatúru).

64 Pokia? ide najskôr o opodstatnenie vychádzajúce z nevyhnutnosti zachova? rozdelenie da?ovej právomoci medzi ?lenskými štátmi, treba na jednej strane pripomenú?, že toto opodstatnenie predstavuje legitímny cie? uznaný Súdny dvorom, a na druhej strane, že z ustálenej judikatúry vyplýva, že vzh?adom na neexistenciu zjednocujúcich alebo harmoniza?ných opatrení prijatých Úniou si ?lenské štáty ponechávajú právomoc, aby dohovormi alebo jednostranne vymedzili kritériá rozdelenia svojej da?ovej právomoci s cie?om zamedzi? dvojitému zdaneniu (rozsudok DMC, C?164/12, EU:C:2014:20, body 46 a 47, ako aj citovaná judikatúra).

65 Súdny dvor vo svojom rozsudku National Grid Indus (C?371/10, EU:C:2011:785) vo veci vnútroštátnej právnej úpravy, pod?a ktorej presun miesta skuto?ného vedenia spoločnosti, založenej pod?a vnútroštátneho práva, do iného ?lenského štátu viedlo k okamžitému zdaneniu latentných kapitálových príjmov z premiest?ovaných aktív, zatia? ?o takéto príjmy sa v rámci tohto štátu zda?ovali až vtedy, ke? sa skuto?ne zrealizovali, rozhodol, že premiestnenie neznamená, že ?lenský štát pôvodu sa musí vzda? svojho práva zdaní? príjem dosiahnutý v rámci jeho da?ovej právomoci pred uvedeným presunom. Súdny dvor tak rozhodol, že ?lenský štát je v súlade so zásadou da?ovej teritoriality oprávnený zdaní? v okamihu uvedeného presunu latentné príjmy dosiahnuté na jeho území. Ú?elom takéhoto opatrenia je totiž predís? situáciám, ktoré by mohli ohrozi? právo ?lenského štátu pôvodu vykonáva? svoju da?ovú právomoc v súvislosti s ?innos?ami uskuto??ovanými na jeho území, a môže by? teda opodstatnené dôvodmi spojenými so zachovaním rozdelenia da?ovej právomoci medzi ?lenskými štátmi (pozri v tomto zmysle rozsudok National Grid Indus, C?371/10, EU:C:2011:785, bod 46 a citovanú judikatúru).

66 Súdny dvor tiež rozhodol, že je proporcionálne, ak ?lenský štát s cie?om chráni? výkon svojej da?ovej právomoci, ur?í splatnú da? z latentných príjmov dosiahnutých na jeho území v okamihu, ke? jeho da?ová právomoc v súvislosti s dotknutou spoločnosťou prestáva existova?, v danom prípade v okamihu presunu miesta jej skuto?ného vedenia do iného ?lenského štátu (pozri v tomto zmysle rozsudok National Grid Indus, C?371/10, EU:C:2011:785, bod 52).

67 Naproti tomu o právnej úprave ?lenského štátu, ktorá stanovuje okamžitý výber dane týkajúcej sa latentných príjmov dosiahnutých v rámci jeho da?ovej právomoci pri presune miesta skuto?ného vedenia spoločnosti mimo jeho územia, sa rozhodlo, že je neprimeraná z dôvodu existencie opatrení, ktoré zasahujú do slobody usadi? sa menej než okamžitý výber tejto dane. V tejto súvislosti Súdny dvor rozhodol, že zdanite?nej osobe treba ponecha?, aby si vybrala medzi na jednej strane okamžitým zaplatením tejto dane a na druhej strane odkladom zaplatenia spolu s prípadnými úrokmi pod?a príslušnej vnútroštátnej právnej úpravy (pozri v tomto zmysle rozsudky National Grid Indus, C?371/10, EU:C:2011:785, body 73 a 85, ako aj DMC, C?164/12, EU:C:2014:20, bod 61 a citovanú judikatúru).

68 V prejednávanej veci treba zdôrazniť, že ide o zdanenie príjmu vyplývajúceho z prevodu náhradného majetku, ktorý bol dosiahnutý v rámci daňovej právomoci Spolkovej republiky Nemecko. V tejto súvislosti treba uviesť, že Komisia nespochybňuje právo tohto členského štátu zdaníť tento príjem.

69 V súlade s judikatúrou uvedenou v bode 65 tohto rozsudku teda opätovné investovanie príjmu, na ktorý sa vzťahuje daňová právomoc Spolkovej republiky Nemecko, na nadobudnutie náhradného majetku určeného pre stálu prevádzkareň zdaniteľnej osoby nachádzajúcej sa na území iného členského štátu, by nemalo znamenať, že Spolková republika Nemecko sa musí vzdať svojho práva zdaníť príjem dosiahnutý v rámci jej daňovej právomoci pred jeho presunom mimo jej územia, z dôvodu, že bol opätovne investovaný na nadobudnutie takéhoto náhradného majetku.

70 Aj za predpokladu, že Spolková republika Nemecko by vzhľadom na opätovné investovanie príjmu vyplývajúceho z prevodu nahradeného majetku na nadobudnutie náhradného majetku tvoriaceho súčasť majetku stálej prevádzkareň zdaniteľnej osoby nachádzajúcej sa mimo Nemecka, nebola oprávnená zdaníť príjem dosiahnutý z tohto náhradného majetku, tento členský štát by aj tak neprišiel o svoje právo zdaníť príjem vyplývajúci z prevodu nahradeného majetku, ktorý bol dosiahnutý v rámci jeho daňovej právomoci na jeho území pred týmto opätovným investovaním. Toto právo sa okrem toho uplatňuje prostredníctvom okamžitého zdanenia uvedeného príjmu pri takomto opätovnom investovaní.

71 V prejednávanej veci v tejto súvislosti nie je relevantná okolnosť, či ide o latentný príjem alebo realizovaný príjem. Záleží totiž na tom, že pokiaľ ide o jeden alebo druhý z týchto druhov príjmu, podobné transakcie, uskutočnené ajisto vo vnútroštátnom rámci členského štátu, by na rozdiel od cezhraničnej transakcie nevedli k okamžitému zdaneniu tohto príjmu.

72 Hoci by sporné zdanenie príjmu pri jeho opätovnom investovaní na nadobudnutie náhradného majetku mimo vnútroštátneho územia mohlo byť opodstatnené dôvodmi spojenými s nevyhnutnosťou zachovať rozdelenie daňových právomocí medzi členskými štátmi, vnútroštátna právna úprava ako je tá, o ktorú ide, ktorej dôsledkom je v každom prípade stanovenie okamžitého výberu dane z príjmu pri jeho opätovnom investovaní mimo vnútroštátneho územia, ide, ako vyplýva z bodu 67 tohto rozsudku, v každom prípade z dôvodu existencie opatrení, ktoré zasahujú do slobody usadiť sa menej než okamžité zdanenie, nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie cieľa spojeného s nevyhnutnosťou zachovať rozdelenie daňových právomocí medzi členskými štátmi.

73 Stačí pripomenúť, že z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že zdaniteľnej osobe treba ponechať možnosť zvoliť si medzi na jednej strane znášaním administratívnej záťaž týkajúcej sa príslušného odkladu zdanenia a na druhej strane okamžitým výberom dane. V prípade, že sa zdaniteľná osoba domnieva, že táto záťaž nie je neprimeraná a zvolí si znášať ju, by sa ani záťaž spočívajúca na daňovej správe nemala považovať za neprimeranú (pozri v tomto zmysle rozsudok National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, bod 77).

74 Sporné obmedzenie by následne nemalo byť opodstatnené nevyhnutnosťou zabezpečiť koherenciu vnútroštátneho daňového systému, ktorú Súdny dvor uznal ako tvoriacu naliehavý dôvod všeobecného záujmu. Na to, aby tvrdenie vychádzajúce z takéhoto opodstatnenia mohlo uspieť, by sa musela preukázať existencia priamej súvislosti medzi dotknutým daňovým zvýhodnením a kompenzáciou tohto zvýhodnenia vo forme stanoveného daňového odvodu (rozsudky Komisia/Portugalsko, C-345/05, EU:C:2006:685, bod 29, a Komisia/Švédsko, C-104/06, EU:C:2007:40, bod 26).

75 V prejednávanej veci takáto priama súvislosť chýba. Ako uviedla Komisia, kompenzáciou sporného daňového zvýhodnenia, t. j. odkladu zdanenia príjmu vyplývajúceho z prevodu nahradeného majetku, je napriek zvolenému spôsobu priznania tohto daňového zvýhodnenia neskoršie zdanenie príjmu vyplývajúceho z prevodu rovnakého majetku, a nie zdanenie iného príjmu dosiahnutého prevodom náhradného majetku.

76 Pokiaľ ide napokon o cieľ sledovaný spornou vnútroštátnou právnou úpravou, t. j. vôľu podporiť investície do samotného podniku a jeho reštrukturalizáciu, aby sa zaručila jeho kontinuita a zachovanie zamestnanosti na území Nemecka, a aj za predpokladu, že takéto úvahy by za určitých okolností a podmienok mohli predstavovať prijateľné opodstatnenie vnútroštátnej právnej úpravy stanovujúcej daňové zvýhodnenie v prospech fyzických alebo právnických osôb (pozri v tomto zmysle rozsudok Geurts a Vogten, C-464/05, EU:C:2007:631, bod 26), nie je zrejmé, že tento cieľ by bolo možné dosiahnuť len vtedy, ak by sa aj na náhradný majetok vzťahovala daňová právomoc nemeckých orgánov.

77 Uvedený cieľ možno dosiahnuť bez toho, aby bolo nevyhnutné stanoviť povinnosť opätovného investovania na území dotknutého členského štátu. Bol by totiž dosiahnutý rovnako aj za predpokladu, že zdaniteľná osoba by sa rozhodla opätovne investovať príjem vyplývajúci z prevodu nahradeného majetku na nadobudnutie náhradného majetku tvoriaceho súčasť majetku svojej stálej prevádzkarne nachádzajúcej sa na území iného členského štátu, nie na území Nemecka. Bez ohľadu na kvalifikáciu stálej prevádzkarne, ktorá sa nachádza mimo vnútroštátneho územia, z daňového hľadiska a daňový dôsledok vyhradený pre náhradný majetok podľa tohto práva, náhradný majetok bude v každom prípade zviazaný s hospodárskou činnosťou zdaniteľnej osoby a v dôsledku toho prispeje k uprednostneniu podpory investovania do podniku, ako aj k jeho reštrukturalizácii, a bude tak môcť zabezpečiť kontinuitu tejto hospodárskej činnosti (pozri v tomto zmysle rozsudok Komisia/Portugalsko, C-345/05, EU:C:2006:685, body 31 až 33 a 35).

78 V tejto súvislosti samotná okolnosť, že v prípade opätovného investovania mimo vnútroštátneho územia môže právomoc na zdanenie príjmu pochádzajúceho z náhradného majetku pripadnúť inému členskému štátu, nie je relevantná. V tejto súvislosti stačí uviesť, že v súlade s ustálenou judikatúrou cieľ čisto hospodárskej povahy, akým je snaha zvýšiť vnútroštátne daňové príjmy alebo znížiť tieto príjmy, nemôže predstavovať naliehavý dôvod všeobecného záujmu, ktorým by bolo možné opodstatniť obmedzenie základnej slobody zaručenej Zmluvou (pozri rozsudky Verkooijen, C-35/98, EU:C:2000:294, body 48 a 59, ako aj DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C., C-380/11, EU:C:2012:552, bod 50).

79 Z toho vyplýva, že výhrada uvedená Komisiou týkajúca sa porušenia článku 49 ZFEÚ, sa musí považovať za dôvodnú.

– O porušení článku 31 Dohody o EHP

80 Pravidlá zakazujúce obmedzenia slobody usadiť sa upravené v článku 31 Dohody o EHP, sú zhodné s pravidlami, ktoré stanovuje článok 49 ZFEÚ. Súdny dvor preto rozhodol, že v dotknutej oblasti sa pravidlá stanovené Dohodou o EHP a pravidlá stanovené Zmluvou o FEÚ majú vykladať jednotne (rozsudok Komisia/Dánsko, C-261/11, EU:C:2013:480, bod 42 a citovaná judikatúra).

81 Judikatúra Únie týkajúca sa obmedzení výkonu slobôd pohybu v rámci Únie však nemôže byť úplne prenesená na slobody zaručené Dohodou o EHP, keďže výkon týchto slobôd sa odohráva v odlišnom právnom kontexte (rozsudok Komisia/Dánsko, C-261/11, EU:C:2013:480, bod 44 a citovaná judikatúra).

82 V prejednávanej veci Spolková republika Nemecko neuviedla dôvody, prečo by sa úvahy týkajúce sa prekážok slobody usadiť sa, zakázaných článkom 49 ZFEÚ a neexistencie ich opodstatnenia, nemohli *mutatis mutandis* prenieť aj na článok 31 Dohody o EHP. Za týchto okolností treba dospieť k záveru, že výhrada uvedená Komisiou, týkajúca sa porušenia článku 31 Dohody o EHP, je takisto dôvodná.

83 Zo všetkých predchádzajúcich úvah vyplýva, že treba konštatovať, že Spolková republika Nemecko si tým, že prijala a ponecháva v platnosti a účinnosti daňový režim stanovený v § 6b EStG, ktorý podmieňuje výhodu odkladu zdanenia príjmu pochádzajúceho z odplatného prevodu investičného majetku tvoriaceho súčasť majetku stálej prevádzkarne zdaniteľnej osoby nachádzajúcej sa na území Nemecka tým, že tento príjem bude opätovne investovaný do nadobudnutia náhradného majetku tvoriaceho súčasť majetku stálej prevádzkarne zdaniteľnej osoby nachádzajúcej sa na rovnakom území, nesplnila povinnosti, ktoré jej vyplývajú z článku 49 ZFEÚ a článku 31 Dohody o EHP.

## O trovách

84 Podľa článku 138 ods. 1 rokovacieho poriadku účastník konania, ktorý vo veci nemal úspech, je povinný nahradiť trovy konania, ak to bolo v tomto zmysle navrhnuté. Keďže Komisia navrhla zaviazať Spolkovú republiku Nemecko na náhradu trov konania a Spolková republika Nemecko nemala úspech vo svojich dôvodoch, je opodstatnené zaviazať ju na náhradu trov konania.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (tretia komora) rozhodol a vyhlásil:

1. **Spolková republika Nemecko si tým, že prijala a ponecháva v platnosti a účinnosti daňový režim stanovený v § 6b zákona o dani z príjmov (Einkommensteuergesetz), ktorý podmieňuje výhodu odkladu zdanenia príjmu pochádzajúceho z odplatného prevodu investičného majetku tvoriaceho súčasť majetku stálej prevádzkarne zdaniteľnej osoby nachádzajúcej sa na území Nemecka tým, že tento príjem bude opätovne investovaný do nadobudnutia náhradného majetku tvoriaceho súčasť majetku stálej prevádzkarne zdaniteľnej osoby nachádzajúcej sa na rovnakom území, nesplnila povinnosti, ktoré jej vyplývajú z článku 49 ZFEÚ a článku 31 Dohody o Európskom hospodárskom priestore z 2. mája 1992.**

2. **Spolková republika Nemecko je povinná nahradiť trovy konania.**

Podpisy

\* Jazyk konania: nemčina.