

Downloaded via the EU tax law app / web

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

6. září 2012(*)

„Nesplnění povinnosti státem – Článek 49 SFEU – Daňové právní předpisy – Převod daňového domicilu – Převod aktiv – Okamžitá daň při odchodu“

Ve věci C-38/10,

jejímž předmětem je žaloba pro nesplnění povinnosti na základě článku 258 SFEU, podaná dne 22. ledna 2010,

Evropská komise, zastoupená R. Lyalem, G. Braga da Cruzem a P. Guerra e Andradem, jako zmocněnci, s adresou pro účely doručování v Lucemburku,

žalobkyně,

proti

Portugalské republice, zastoupené L. Fernandesem a J. Menezes Leitãoem, jako zmocněnci,

žalované,

podporované

Dánským královstvím, zastoupeným C. Vangem, jako zmocněncem,

Spolkovou republikou Německo, zastoupenou C. Blaschkem a K. Petersen, jako zmocněnci,

Španělským královstvím, zastoupeným M. Muñoz Pérezem a A. Rubio Gonzálezem, jako zmocněnci,

Francouzskou republikou, zastoupenou G. de Berguesem a N. Rouam, jako zmocněnci,

Nizozemským královstvím, zastoupeným C. Wissels a M. de Ree, jako zmocněnkyněmi,

Finskou republikou, zastoupenou J. Heliskoskim, jako zmocněncem,

Švédským královstvím, zastoupeným A. Falk a S. Johannesson, jako zmocněnkyněmi,

Spojeným královstvím Velké Británie a Severního Irska, zastoupeným S. Hathawayem a A. Robinsonem, jako zmocněnci,

vedlejšími účastníky

SOUDNÍ DVŮR (čtvrtý senát),

ve složení J.-C. Bonichot, předseda senátu, K. Schiemann (zpravodaj), L. Bay Larsen, C. Toader a E. Jarašinas, soudci,

generální advokát: P. Mengozzi,

vedoucí soudní kanceláře: M. Ferreira, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 30. dubna 2012,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 28. března 2012,

vydává tento

Rozsudek

1 Svou žalobou se Evropská komise domáhá, aby Soudní dvůr určil, že Portugalská republika tím, že přijala a ponechala v platnosti články 76 A, 76 B a 76 C portugalského zákona o dani z příjmu právnických osob (Código português do Imposto sobre o Rendimento das pessoas Colectivas, dále jen „CIRC“), jichž se použije v případě přemístění sídla a skutečného vedení portugalské společnosti do jiného členského státu nebo v případě, kdy stálá provozovna ukončí svoji činnost v Portugalsku nebo v případě převodu jejich aktiv z Portugalska do jiného členského státu, a které stanoví:

– že do daňového základu za hospodářský rok, v němž dojde ke zdanitelnému plnění, je třeba zahrnout veškerý nerealizovaný zisk vztahující se k dotčeným aktivům, nikoli však nerealizovaný zisk vyplývající čistě z vnitrostátních transakcí;

– že společníci společnosti, která přemístí své sídlo a skutečné vedení mimo portugalské území, jsou i nadále povinni k dani, jejímž základem je rozdíl mezi hodnotou likvidních aktiv společnosti (vypočítanou ke dni přemístění v tržních cenách) a nabývací cenou příslušných společenských podílů,

nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají z článku 49 SFEU a článku 39 Dohody o Evropském hospodářském prostoru ze dne 2. května 1992 (Úř. věst. 1994, L 1, s. 3; Zvl. vyd. 11/52, s. 3, dále jen „Dohoda o EHP“).

Právní rámec

2 Na základě nařízení s mocí zákona č. 159/2009 (Decreto Lei n.º159/2009) ze dne 13. března 2009 (*Diário da República I*, řada A, č. 133, ze dne 13. března 2009) došlo zejména k přečíslování článků CIRC relevantních z hlediska projednávaného sporu. Podle ustálené judikatury Soudního dvora se existence nesplnění povinnosti musí posuzovat vzhledem k situaci členského státu existující v době, kdy uplynula lhůta stanovená v odvodném stanovisku, a zejména, ke kterým došlo následně, nemohou být Soudním dvorem brány v úvahu. Toto nařízení s mocí zákona nabylo účinnosti dne 1. ledna 2010, zatímco lhůta stanovená Komisí uplynula dne 1. února 2009. V rámci projednávaného sporu tedy nebudou zohledněny změny, k nimž došlo na základě nabytí účinnosti nařízení s mocí zákona č. 159/2009.

3 Články 76 A, 76 B a 76 C CIRC zněly takto:

„Článek 76 A

Přemístění sídla

1. Pro účely určení zdanitelného zisku za hospodářský rok, v průběhu kterého dojde k ukončení činnosti subjektu, jehož sídlo nebo skutečné vedení nacházející se na portugalském území je přemístěno mimo toto území, včetně evropské společnosti a evropské družstevní společnosti, představují rozdíly mezi tržními a účetními hodnotami relevantními pro daňové účely

třechto aktiv k datu ukončení činnosti zisk nebo ztrátu.

2. Ustanovení odstavce 1 se neuplatní na aktiva, která i nadále skutečně náležejí stále provozovně téhož subjektu a podílejí se na vytváření jejího zdanitelného zisku, pokud jsou pro tato aktiva podmíněny splnění podmínky stanovené v článku 68 odst. 3.

3. Ustanovení článku 68 odst. 4 se obdobně použije na určení zdanitelného zisku stále provozovny.

4. V případě upraveném v odstavci 2 lze od zdanitelného zisku stále provozovny subjektu-nerезidenta odečíst daňové ztráty, jež vznikly před ukončením činnosti, způsobilé a za podmínek stanovených v článku 15.

5. Zvláštní úprava obsažená v odstavcích 2, 3 a 4 se neuplatní na případy stanovené v článku 67 odst. 10 CIRC.

Článek 76 B

Ukončení činnosti stále provozovny

Ustanovení odstavce 1 předchozího článku se obdobně použije na určení zdanitelného zisku stále provozovny subjektu-nerезidenta nacházející se na území Portugalska:

- a) v případě ukončení jejich činností na portugalském území,
- b) v případě převodu aktiv stále provozovny mimo portugalské území, ať už k němu po materiální a právní stránce došlo jakkoli.

Článek 76 C

Režim zdanění společností

1. Pro hospodářské období, během něhož je sídlo a skutečné vedení přemístěno mimo portugalské území, se pro účely zdanění společností zohledňuje rozdíl mezi hodnotou čistého obchodního majetku k tomuto datu a pořizovací cenou příslušných obchodních podílů, přičemž se obdobně použijí ustanovení čl. 75 odst. 2 a 4.

2. Pro účely použití ustanovení předchozího odstavce se ocenění obchodního majetku uskuteční na základě jeho tržní hodnoty.

3. Přemístění sídla evropské společnosti nebo evropské družstevní společnosti nevede samo o sobě k použití ustanovení odstavce 1.

4. Článek 43 odst. 1 CIRC stanovil, že „za dosažené zisky a ztráty se považují zisky dosažené a ztráty utrpěné na nefinančních dlouhodobých aktivech na základě úplatného převodu majetku bez ohledu na jeho důvod, jakož i na ty, které vyplývají ze škodných událostí nebo z jeho trvalého určení pro jiné účely, než je vykonávaná činnost“.

5. Článek 43 odst. 2 tohoto zákona stanovil, že se zisky a ztráty rovnají „rozdílu meziistou dosaženou hodnotou a pořizovací cenou sníženou o uskutečněné odpisy“.

6. Podle článku 43 odst. 3 CIRC se dosažená hodnota z úplatného převodu aktiv rovná výši protiplnění, avšak v případě majetku trvale určeného pro jiné účely, než je vykonávaná činnost, představuje jeho tržní hodnotu.

Postup před zahájením soudního řízení

7 Vzhledem k tomu, že podle informací dostupných v daném období Portugalská republika porušila povinnosti, které pro ni vyplývaly z článku 43 ES, tím, že podle článků 76 A, 76 B a 76 C CIRC okamžitě zdařovala latentní zisky v případě přemístění sídla nebo skutečného vedení portugalské společnosti do jiného členského státu nebo převodu aktiv stále provozovny nacházející se na portugalském území do jiného členského státu, zaslala Komise dne 29. února 2008 tomuto členskému státu výzvu dopisem, v němž jej v souladu s článkem 226 ES vyzvala, aby předložil své připomínky.

8 Ve své odpovědi ze dne 10. července 2008 Portugalská republika zpochybnila stanovisko Komise.

9 Dne 1. prosince 2008 vydala Komise odvodné stanovisko, v němž vyjádřila názor, že Portugalská republika nesplnila své povinnosti, které pro ni vyplývají z článku 43 ES a článku 31 Dohody o EHP, tím, že přijala a ponechala v platnosti články 76 A, 76 B a 76 C CIRC, a vyzvala Portugalskou republiku, aby ve lhůtě dvou měsíců od doručení uvedeného stanoviska přijala opatření nezbytná ke splnění svých povinností.

10 Vzhledem k tomu, že Portugalská republika ve své odpovědi ze dne 6. dubna 2009 uvedla, že i nadále považuje stanovisko Komise za nesprávné, rozhodla se Komise podat tuto žalobu.

Řízení před Soudním dvorem

11 Usnesením předsedy Soudního dvora ze dne 28. června 2010 bylo povoleno vedlejší ústavenství Dánskému království, Spolkové republice Německo, Španělskému království, Francouzské republice, Nizozemskému království, Finské republice, Švédskému království, jakož i Spojenému království Velké Británie a Severního Irsku na podporu návrhových žádání Portugalské republiky.

12 V návaznosti na rozsudek ze dne 29. listopadu 2011, National Grid Indus (C-371/10, Sb. rozh. s. I-12273) byli všichni účastníci řízení podle článku 54a jednacího řádu Soudního dvora vyzváni, aby se písemně vyjádřili k důsledkům, jež je třeba z uvedeného rozsudku vyvodit pro řešení projednávané věci.

13 Dánské království předložilo svoji odpověď kanceláři Soudního dvora dne 21. března 2012 a Portugalská republika dne 27. března 2012. Spolková republika Německo, Nizozemské království a Spojené království Velké Británie a Severního Irsku předložily své odpovědi kanceláři Soudního dvora dne 29. března 2012. Španělské království, Francouzská republika, Švédské království a Komise předložily své odpovědi kanceláři Soudního dvora dne 30. března 2012.

K přípustnosti žaloby

14 I když se portugalská vláda ve svých písemných podáních nedovolává žádného důvodu nepřípustnosti projednávané žaloby, může Soudní dvůr, jak uvádí generální advokát v bodech 11 až 13 svého stanoviska, i bez návrhu zkoumat, zda jsou splněny podmínky stanovené článkem 256 SFEU pro podání žaloby znějící na určení nesplnění povinnosti.

15 V tomto ohledu je třeba zejména připomenout, že výzva dopisem zasláná Komisí dotčenému členskému státu, jakož i odvodné stanovisko vydané uvedeným orgánem vymezují předmět sporu, který již nemůže být následně rozšířen. V důsledku toho musí být odvodné stanovisko a žaloba Komise založeny na stejných vytýkaných skutečnostech, jako byly skutečnosti vytýkané ve výzvě dopisem, kterou se zahajuje postup před zahájením soudního

řízení (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 10. září 2009, Komise v. Portugalsko, C-457/07, Sb. rozh. s. I-8091, bod 55, a ze dne 14. října 2010, Komise v. Rakousko, C-535/07, Sb. rozh. s. I-9483, bod 41).

16 Pokud tomu tak není, nemůže být takováto vada považována za zhojenou na základě skutečnosti, že žalovaný členský stát následně vyjádřil své připomínky k odvodnému stanovisku (viz výše uvedený rozsudek Komise v. Rakousko, bod 41 a citovaná judikatura). Postup před zahájením soudního řízení je totiž podle ustálené judikatury základní zárukou nejen pro ochranu práv dotčeného členského státu, ale i k zajištění toho, že předemtným případného soudního řízení bude jasně vymezený spor (viz zejména rozsudky ze dne 9. listopadu 1999, Komise v. Itálie, C-365/97, Recueil, s. I-7773, bod 35, a ze dne 10. dubna 2003, Komise v. Portugalsko, C-392/99, Recueil, s. I-3373, bod 133).

17 V projednávané věci je přítom nesporné, jak ostatně na jednání uznala Komise, že výzva dopisem zasláná Portugalské republice dne 29. února 2008 neobsahovala žádnou zmínku o údajném porušení článku 31 Dohody o EHP.

18 V důsledku toho musí být žaloba prohlášena za nepřijatelnou v rozsahu, v němž se týká porušení uvedeného ustanovení.

19 Mimoto Komise dostatečně přesně nevysvětlila, proč je článek 76 C CIRC upravující okamžitý výběr daně z latentních zisků plynoucích z podílů společníků na základním kapitálu společností, které přemístí své sídlo nebo skutečné vedení do jiného členského státu, způsobilý být na překážku svobodě usazování předemtných společností.

20 Druhou výtku Komise je tedy třeba prohlásit za nepřijatelnou.

K žalobě

21 Na úvod je třeba konstatovat, že Komise nepochybně má právo členských států zdanit zisky, jichž bylo dosaženo na jejich území.

22 V podstatě Portugalské republice vytýká rozdílné daňové zacházení s latentními zisky zavedené spornými ustanoveními v případě přemístění společností do jiného členského státu na jedné straně a podobného přemístění v rámci portugalského území na straně druhé. Pokud společnost využije svého práva usadit se a přemístit své sídlo z portugalského území do jiného členského státu, nemůže to podle Komise mít za následek uspořádání daňového zatížení nebo jeho zvýšení ve srovnání se společností, která přemísťuje sídlo, avšak zůstává na portugalském území. Sporná ustanovení tak mohou být na překážku svobodě usazování a porušovat článek 49 SFEU.

23 Jak uvedl generální advokát v bodech 26 a 49 až 54 svého stanoviska, platí v této souvislosti, a to zejména s ohledem na výše uvedený rozsudek National Grid Indus, že se svoboda usazování vztahuje na přemístění společností z portugalského území do jiného členského státu, a to bez ohledu na to, zda předemtná společnost přemísťuje své sídlo a skutečné vedení mimo portugalské území nebo zda přemísťuje aktiva stále provozovny nacházející se na portugalském území do jiného členského státu.

24 Článek 49 SFEU zakazuje omezení svobody usazování. Pro společnosti založené podle právních předpisů některého členského státu, jež mají své sídlo, ústřední správu nebo hlavní provozovnu uvnitř Evropského společenství, tato svoboda zahrnuje právo vykonávat činnost v jiných členských státech prostřednictvím dceřiné společnosti, pobočky nebo zastoupení (viz rozsudky ze dne 23. října 2008, Krankenheim Ruhesitz am Wannsee Seniorenheimstatt, C-

157/07, Sb. rozh. s. I-8061, bod 28, a ze dne 25. února 2010, X Holding, C-337/08, Sb. rozh. s. I-1215, bod 17).

25 I když je podle jejich znění cílem ustanovení Smlouvy o FEU týkajících se svobody usazování zajištění práva na tuzemské zacházení v hostitelském členském státě, brání rovněž tomu, aby členský stát původu bránil některému ze svých státních příslušníků nebo společností založené podle jeho právních předpisů v usazení v jiném členském státě (výše uvedený rozsudek National Grid Indus, bod 35 a citovaná judikatura).

26 Navíc je ustálenou judikaturou, že za omezení svobody usazování musejí být považována všechna opatření, která výkon této svobody zakazují, jsou na překážku tomuto výkonu nebo jejího méně atraktivním (výše uvedený rozsudek National Grid Indus, bod 36 a citovaná judikatura).

27 Proto je nutné konstatovat, jak uvádí Komise v rámci své první výtky, že články 76 A a 76 C CIRC jsou na překážku svobodě usazování, neboť v případě přemístění sídla a skutečného vedení portugalské společnosti do jiného členského státu, jakož i v případě úplného nebo částečného převodu aktiv stálé provozovny společnosti, která není usazena v Portugalsku, nacházející se na portugalském území do jiného členského státu, je takováto společnost finančně penalizována v porovnání s podobnou společností, která ponechává svoje činnosti na portugalském území.

28 Podle těchto ustanovení jsou totiž zdaněny latentní zisky portugalské společnosti, která přemísťuje své sídlo a skutečné vedení mimo portugalské území. Naproti tomu v případě, kdy tato společnost ponechává svoje sídlo na portugalském území, jsou zdaněny pouze dosažené zisky. Uvedená ustanovení navíc stanoví zdanění latentních zisků i v případě úplného nebo částečného převodu aktiv stálé provozovny společnosti, jež není usazena v Portugalsku, nacházející se na portugalském území do jiného členského státu, zatímco převod aktiv v rámci portugalského území k takovému zdanění nevede. Toto rozdílné zacházení může společnost odradit od přemístění svých činností z portugalského území do jiného členského státu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 6. září 2012, DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C., C-380/11, bod 36).

29 Takto zjištěné nerovné zacházení nelze vysvětlit rozdílnou objektivní situací. Jak totiž v podstatě uvádí generální advokát v bodech 55, 94 až 99 a 111 svého stanoviska, je s ohledem na právní úpravu členského státu, jejímž úelem je zdanění kapitálových zisků dosažených na jeho území, situace společnosti, která přemísťuje své sídlo a skutečné vedení do jiného členského státu, jakož i společnosti, která úplně nebo částečně převádí aktiva portugalské stálé provozovny do jiného členského státu, pokud se jedná o zdanění kapitálových zisků, kterých bylo dosaženo před uvedenými operacemi, podobná situaci společnosti provádějící tyto operace pouze na vnitrostátním území (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C., bod 37).

30 Vzhledem k tomu, že článek 76 B písm. a) CIRC stanoví zdanění v případě, kdy k ukončení činnosti na portugalském území dojde nikoli v důsledku úplného přemístění činností portugalské stálé provozovny do jiného členského státu, ale v důsledku toho, že společnost povinná k dani ukončí předmětnou hospodářskou činnost, je s ohledem na článek 43 CIRC třeba konstatovat, že neexistuje rozdíl v zacházení se situací, na niž se vztahuje článek 49 SFEU, a číste vnitrostátní situací. Jak uvedla Portugalská republika, uvedený článek 43 CIRC totiž v případě portugalské společnosti stanoví zdanění latentních kapitálových zisků souvisejících s aktivy, jež jsou vyřata z hospodářské činnosti uvedené společnosti. V tomto případě tedy nedochází k omezení svobody usazování.

31 Pokud jde o existenci případného odvodněného zjištěného omezení svobody usazování,

jakož i jeho přímá povinnost, je třeba připomenout, že ve výše uvedeném rozsudku National Grid Indus, bod 86, Soudní dvůr rozhodl, že článek 49 SFEU brání právní úpravě členského státu, která stanovuje okamžitý výběr daně z nerealizovaných kapitálových zisků plynoucích z aktiv společnosti, která přemísťuje sídlo svého skutečného vedení do jiného členského státu, v okamžiku tohoto přemístění.

32 Navíc, jak vyplývá z bodu 73 výše uvedeného rozsudku National Grid Indus, vnitrostátní právní úprava, která společnosti přemísťující sídlo svého skutečného vedení do jiného členského státu nabízí volbu mezi okamžitým zaplacením daně a odkladem zaplacení uvedené daně spolu s případnými úroky podle použitelné vnitrostátní právní úpravy, představuje opatření, které omezuje svobodu usazování méně než opatření posuzovaná v převodním řízení.

33 V této souvislosti je nutno konstatovat, že Portugalská republika ve své písemné odpovědi na otázku Soudního dvora zmíněnou v bodě 12 tohoto rozsudku uznala, že pokud Soudní dvůr rozhodne, že její právní předpisy skutečně omezují výkon svobody usazování, přisluší jí v její vnitrostátní právní úpravě zakotvit možnost, aby společnosti, které hodlají přemístit své sídlo do jiného členského státu, nemusely daň z latentních kapitálových zisků dosažených na portugalském území okamžitě v plné výši zaplatit.

34 Je třeba dodat, že na rozdíl od toho, co uvedla Portugalská republika na jednání, pokud se jedná o zdanění latentních kapitálových zisků z aktiv stále provozovny nacházející se na portugalském území převezených do jiného členského státu, je třeba dospět ke stejnému závěru jako v bodě 31 tohoto rozsudku. Zjištění obsažené v bodě 57 výše citovaného rozsudku National Grid Indus, že „[a]ktivita společnosti [...] přímo souvisí s hospodářskými činnostmi určenými k dosahování zisku“, o který se opírá Portugalská republika, nebylo vysloveno v rámci přezkumu omezující povahy přislušné vnitrostátní právní úpravy v dotčené věci, ale v rámci zkoumání její přímé povinnosti, neboť tato právní úprava nezohledňovala ztráty, které vznikly po přemístění sídla skutečného vedení společnosti do jiného členského státu. Z této úvahy Soudního dvora je tedy, jak uvádí generální advokát v bodě 102 svého stanoviska, možné dovodit pouze to, že ukončení použití aktiv stále provozovny pro veškeré činnosti v členském státě a převod takových aktiv do jiného členského státu při ukončení činnosti uvedené stále provozovny v prvním členském státě, jsou srovnatelnými situacemi.

35 Vzhledem ke všem těmto důvodům je třeba shledat, že první výtku Komise v rozsahu, v němž se zakládá na porušení článku 49 SFEU, je důvodná, pokud se jedná o přemístění sídla a skutečného vedení portugalské společnosti do jiného členského státu nebo o úplný nebo částečný převod aktiv portugalské stále provozovny společnosti, jež není usazena v Portugalsku, z Portugalska do jiného členského státu, a ve zbývajících částech žalobu zamítnout.

K nákladům řízení

36 Podle čl. 69 odst. 2 jednacího řádu se účastník řízení, který neměl úspěch ve věci, uloží náhrada nákladů řízení, pokud to účastník řízení, který měl ve věci úspěch, požadoval. Vzhledem k tomu, že Komise požadovala náhradu nákladů řízení a Portugalská republika neměla v podstatné části ve věci úspěch, je důvodné poslechnout uvedené uložit náhradu nákladů řízení.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (čtvrtý senát) rozhodl takto:

1) Portugalská republika nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají z článku 49 SFEU tím, že přijala a ponechala v platnosti články 76 A a 76 B portugalského zákona o dani z příjmu právnických osob (Código português do Imposto sobre o Rendimento das pessoas Colectivas), jichž se použije v případě přemístění sídla a skutečného vedení portugalské společnosti do jiného členského státu nebo v případě částečného nebo úplného převodu aktiv portugalské stále provozovny společnosti, jež není usazena v Portugalsku, z Portugalska do jiného členského státu a které stanoví okamžité zdanění latentních

kapitálových zisků plynoucích z dotyčných aktiv, avšak nestanoví okamžité zdanění latentních kapitálových zisků plynoucích z čistě vnitrostátních transakcí.

2) Ve zbývajících částech se žaloba zamítá.

3) Portugalské republice se ukládá náhrada nákladů řízení.

Podpisy.

* Jednací jazyk: portugalská.