

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

21. prosince 2016(\*)

„Nesplnění povinností státem – články 21, 45 a 49 SFEU – články 28 a 31 Dohody o Evropském hospodářském prostoru – Volný pohyb osob – Volný pohyb pracovníků – Svoboda usazování – Zdanění fyzických osob týkající zisků plynoucích z výměny obchodních podílů – Zdanění kapitálových zisků fyzických osob plynoucích z převodu veškerého majetku vyčleněného na podnikatelskou a jinou výdělečnou činnost – Zdanění jednotlivců na výstupu – Okamžitý odvod daně – Rozdílné zacházení s fyzickými osobami, které směřují obchodní podíly a zachovávají si bydliště na vnitrostátním území, a fyzickými osobami, které provádí takovou směnu a přesouvají své bydliště na území jiného členského státu Evropské unie nebo Evropského hospodářského prostoru – Rozdílné zacházení s fyzickými osobami, které převádí veškerý majetek vztahující se k výkonu samostatné výdělečné činnosti na společnost, která má sídlo a ústředí na portugalském území, a fyzickými osobami, které provádí takový převod na společnost, která má své sídlo nebo ústředí na území jiného členského státu Evropské unie nebo Evropského hospodářského prostoru – Přiměřenost“

Ve věci C-503/14,

jejímž předmětem je žaloba pro nesplnění povinností na základě článku 258 SFEU podaná dne 11. listopadu 2014,

**Evropská komise**, zastoupená G. Braga da Cruzem a W. Roelsem, jako zmocněnci,

žalobkyně,

proti

**Portugalské republice**, zastoupené L. Inez Fernandesem, M. Rebelo a J. Martins da Silvou, jako zmocněnci,

žalované,

podporované

**Spolkovou republikou Německo**, zastoupenou T. Henzem a K. Petersen, jako zmocněnci,

vedlejší účastníci,

SOUDNÍ DVŮR (čtvrtý senát),

ve složení T. von Danwitz, předseda senátu, E. Levits, C. Vajda (zpravodaj), K. Jürimäe a C. Lycourgos, soudci,

generální advokát: M. Wathelet,

vedoucí soudní kanceláře: M. Ferreira, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 16. března 2016,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 12. května 2016,

vydává tento

## Rozsudek

1 Svou žalobou Evropská komise žádá Soudní dvůr, aby určil, že Portugalská republika tím, že přijala a ponechala v platnosti články 10 a 38 Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (zákon o dani z příjmů fyzických osob, dále jen „CIRS“), podle nichž daňový poplatník, který smění obchodní podíly a své bydliště přemístí do jiného státu nežli Portugalské republiky a který převede aktiva a pasiva vztahující se k výkonu samostatné výdělečné činnosti výměnou za obchodní podíly ve společnosti-nerezidentovi, musí v prvním uvedeném případě zahrnout – v souvislosti s předmetnou transakcí – veškeré úřelové nezávané příjmy do základu daně posledního zdaňovacího období, ve kterém byl daňový poplatník ještě považován za rezidenta, a ve druhém případě nemá v důsledku příslušné transakce nárok na odklad zdanění, nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají z článků 21, 45 a 49 SFEU, jakož i z článků 28 a 31 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“).

### I – Právní rámec

#### A – Dohoda o EHP

2 Článek 28 Dohody o EHP stanoví:

„1. Je zajištěn volný pohyb pracovníků mezi členskými státy ES a státy ESVO.

2. Volný pohyb pracovníků zahrnuje odstranění jakékoli diskriminace mezi pracovníky členských států ES a států ESVO na základě státní příslušnosti, pokud jde o zaměstnávání, odměnu za práci a jiné pracovní podmínky.

3. S výhradou omezení odvozených veřejným pořádkem, veřejnou bezpečností a ochranou zdraví zahrnuje právo:

a) ucházet se o skutečně nabízená pracovní místa;

b) pohybovat se za tím účelem volně na území členských států ES a států ESVO;

c) pobývat v některém z členských států ES nebo států ESVO za účelem výkonu zaměstnání v souladu s právními a správními předpisy, jež upravují zaměstnávání vlastních státních příslušníků;

d) zůstat na území členského státu ES nebo státu ESVO po skončení zaměstnání.

4. Tento článek se nepoužije pro zaměstnání ve veřejné správě.

5. Zvláštní ustanovení o volném pohybu pracovníků jsou uvedena v příloze V.“

3 Článek 31 Dohody o EHP zní takto:

„1. „V rámci této dohody jsou zakázána omezení svobody usazování pro státní příslušníky jednoho členského státu ES nebo státu ESVO na území jiného z těchto států. Stejně tak jsou zakázána omezení při zřizování zastoupení, poboček nebo dceřiných společností státními příslušníky jednoho členského státu ES nebo státu ESVO na území jiného z těchto států.“

Svoboda usazování zahrnuje přístup k samostatné výdělečné činnosti a jejich výkon, jakož i zřízení a řízení podniků, zejména společností ve smyslu čl. 34 druhého pododstavce, za podmínek stanovených pro vlastní státní příslušníky právem země usazení, nestanoví-li kapitola o pohybu kapitálu jinak.

2. Zvláštní ustanovení o právu usazování jsou uvedena v přílohách VIII až XI.“

#### B – Portugalské právo

4 Podle článku 10 CIRS, nadepsaného „Kapitálové zisky“:

„1. Kapitálovým ziskem je zisk, který, aniž by byl považován za příjem z podnikání a jiné výdělečné činnosti, kapitálového majetku či nemovitého majetku, byl dosažen:

a) úplatným převodem věcných práv k nemovitému majetku a vyhrazením veškerého soukromého majetku pro podnikatelskou či jinou samostatnou výdělečnou činnost vykonávanou osobou jeho vlastníkem;

b) úplatným převodem obchodních podílů včetně jejich vyplacení a jejich odpisu se snížením kapitálu, a dalších cenných papírů, jakož i hodnoty připisované společně po rozdělení, která je považována za kapitálový zisk ve smyslu článku 81 Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas [(zákon o dani z příjmu právnických osob)];

[...]

3. Zisk je považován za realizovaný v okamžiku uskutečnění úkonů uvedených v odstavci 1[...]

[...]

4. Zisk podléhající dani z příjmu fyzických osob je tvořen:

a) rozdílem mezi realizační hodnotou a hodnotou pořízení, případně bez části kvalifikované jako příjem z kapitálového majetku v případech stanovených v odst. 1 písm. a), b) a c);

[...]

8. V případě směny obchodních podílů za podmínek stanovených v čl. 73 odst. 5 a v čl. 77 odst. 2 zákona o dani z příjmu právnických osob přidělení cenných papírů představujících kapitál společnosti společně nabyté společnosti následkem této směny nezavdává důvod ke zdanění těchto společně, pokud dále zhodnocují, pro daňové účely, nové obchodní podíly ve výši bývalých podílů. Tato hodnota je určena v souladu s ustanoveními tohoto zákona, aniž je dotčeno zdanění týkající se hotovostních hodnot, které jsou jim případně přiznány.

9. V případě uvedeném v předchozím odstavci je třeba připomenout mimo jiné, že:

a) u společníka, který ztrácí postavení rezidenta na území Portugalska, je pro účely zdanění za rok, kdy ztrácí toto postavení, třeba započítat do kategorie kapitálových zisků částku, která podle odstavce 8 nebyla zdaněna při směně akcií a která odpovídá rozdílu mezi skutečnou hodnotou obdržených akcií a hodnotou pořízení dřívějších akcií, stanovenému v souladu s ustanoveními tohoto zákona;

b) ustanovení čl. 73 odst. 10 zákona o dani z příjmu právnických osob se uplatní obdobně.

10. Ustanovení odstavců 8 a 9 se rovněž použijí obdobně, pokud jde o přidělení obchodních

podílů nebo akcií v případech fúzí a rozdělení podléhajících článku 74 zákona o dani z příjmu právnických osob.

[...]

5 Článek 38 CIRS, napsaný „Vložení majetku za účelem vytvoření kapitálu společnosti“, stanoví:

„1. Není na místě stanovit zdanitelný výsledek na základě vytvoření kapitálu, který je výsledkem převodu veškerého majetku určeného k výkonu podnikatelské a jiné výdělečné činnosti fyzickou osobou, za předpokladu, že jsou splněny následující podmínky:

- a) subjekt, na nějž se převádí majetek, je společnost a má své oficiální sídlo i ústředí na území Portugalska;
- b) fyzická osoba, která provádí převod, má v držení nejméně 50 % kapitálu společnosti a činnost, kterou společnost vykonává, je v zásadě totožná s činností, která byla vykonávána v rámci samostatné výdělečné činnosti;
- c) aktiva a pasiva, která jsou předmětem převodu, jsou brána v úvahu pro účely tohoto převodu v hodnotách zaznamenaných v účetnictví nebo v obchodních záznamech fyzické osoby, tedy takových, jež vyplývají z použití ustanovení tohoto zákona nebo nových odhadů provedených na základě daňových předpisů;
- d) části kapitálu získané jako protiplnění za převod jsou pro účely zdanění zisků nebo ztrát v souvislosti s jejich dalším převodem zohledněny na základě reálných hodnot převáděných aktiv a pasiv valorizovaných v souladu s předchozím bodem;
- e) společnost uvedená v písmeni a) se prostřednictvím prohlášení zavazuje dodržovat ustanovení článku 77 zákona o dani z příjmu právnických osob; toto prohlášení musí být připojeno k pravidelnému prohlášení o příjmech fyzické osoby týkajícímu se hospodářského roku, v němž došlo k převodu.

2. Ustanovení předchozího odstavce se nepoužijí, pokud majetek, kterého se týkal odklad zdanění zisku ve smyslu čl. 10 odst. 3 písm. b), je součástí převáděného majetku.

3. Zisky vyplývající z uplatnění převodu částí kapitálu získaných protihodnotou za převod uvedený v odstavci 1, z jakéhokoli titulu, jsou do pěti let od data převodu kvalifikovány jako příjmy z podnikání a jiné výdělečné činnosti a jsou považovány za reálné příjmy kategorie B. Během tohoto období nemůže být s obchodními podíly, na něž se vztahují režimy neutrality, prováděna žádná transakce s tím, že v opačném případě se má v okamžiku provedení těchto transakcí za to, že byly realizovány zisky a že je třeba je navýšit o 15 % za každý rok nebo za jeho část, které uplynuly od majetkového vstupu za účelem vytvoření kapitálu společnosti, a připojit je k příjmu za rok, kdy byly tyto transakce zaznamenány.“

6 Podle čl. 77 odst. 1 zákona o dani z příjmu právnických osob:

„Uplatní-li se režim zavedený v čl. 38 odst. 1 [CIRS], musí být položky aktiv a pasiv majetku, který je předmětem převodu, zaneseny do účetnictví společnosti, na níž jsou převáděny, a to v hodnotě uvedené v odst. 1 písm. c), přičemž zdanitelný výsledek této společnosti se určí následovně:

- a) výsledky týkající se položek tvořících převedený majetek jsou stanoveny tak, jako by k žádnému převodu nedošlo;
- b) zpětné zařazení a odpisy fixních aktiv probíhají v souladu s režimem, podle něhož byl určen zdanitelný výsledek fyzické osoby;
- c) na převedené rezervy se z daňového hlediska uplatní stejný režim jako pro určení zdanitelného výsledku fyzické osoby.“

## II – Postup před zahájením soudního řízení

7 Dne 17. října 2008 zaslala Komise Portugalské republice výzvu dopisem, v níž měla za to, že tento členský stát neplnil povinnosti, které pro něj vyplývají z článků 18, 39 a 43 ES (nyní články 21, 45 a 49 SFEU), jakož i z článků 28 a 31 Dohody o EHP, neboť zdařoval latentní kapitálové zisky v případě směny obchodních podílů v situaci, kdy fyzická osoba přesouvá své bydliště do jiného členského státu, nebo v případě převodu aktiv a pasiv vztahujících se k výkonu podnikatelské nebo jiné výdělečné činnosti fyzické osoby, pokud má společnost, na niž jsou tato aktiva a pasiva převáděna, sídlo nebo ústředí v jiném státě.

8 Portugalská republika odpověděla na uvedenou výzvu dopisem ze dne 15. května 2009, v němž stanovisko Komise zpochybnila.

9 Jelikož pro Komisi nebyla tato odpověď přesvědčivá, vydala dne 3. listopadu 2009 odvodněné stanovisko, v němž měla za to, že Portugalská republika tím, že přijala a ponechala v platnosti články 10 a 38 CIRS, podle nichž daňový poplatník, který přemístí své bydliště do jiného členského státu nebo který převede aktiva a pasiva vztahující se k výkonu samostatné výdělečné činnosti protihodnotou za obchodní podíly ve společnosti, která má své sídlo nebo ústředí na území jiného státu, musí veškeré příjmy, které nejsou úřelově vázány, započítat do základu daně posledního zdaňovacího období, ve kterém byl daňový poplatník ještě považován za rezidenta. Komise uvedený členský stát rovněž vyzvala, aby přijal opatření nezbytná k tomu, aby odvodněnému stanovisku vyhověl ve lhůtě dvou měsíců od jeho obdržení.

10 Portugalská republika na uvedené odvodněné stanovisko odpověděla v tom smyslu, že má za to, že výtky Komise jsou neopodstatněné.

11 Komise dne 28. října 2011 zaslala tomuto státu doplňující výzvu dopisem, v níž poukázala na aktuální znění čl. 10 odst. 9 písm. a) CIRS a uvedla, že její stanovisko vyjádřené ve výzvě dopisem a v odvodněném stanovisku se nemění. Mimo jiné zopakovala své stanovisko týkající se článku 38 CIRS, tak jak plyne z výzvy dopisem a z odvodněného stanoviska.

12 V návaznosti na odpověď Portugalské republiky na uvedenou doplňující výzvu dopisem, v níž tento členský stát měl nadále za to, že výtky Komise jsou neopodstatněné, zaslala Komise dne 22. listopadu 2012 uvedenému členskému státu doplňující odvodněné stanovisko, v němž zopakovala svou výtku vyplývající z toho, že články 10 a 38 CIRS porušují články 21, 45 a 49 SFEU, jakož i články 28 a 31 Dohody o EHP, a dále tento členský stát vyzvala, aby vyhověl tomuto doplňujícímu odvodněnému stanovisku ve lhůtě dvou měsíců.

13 Jelikož Portugalská republika v odpovědi ze dne 23. ledna 2013 zopakovala, že stanovisko Komise je chybné, rozhodla se tato podat projednávanou žalobu.

## III – K žalobě

## A – K údajné nepřesnému a nepřeslivému vymezení předmětu sporu

### 1. Argumentace účastníků řízení

14 Aniž by formálně vznesla námitku nepřijatelnosti žaloby, Portugalská republika tvrdí, že změny provedené Komisí v návrhových žádáních v žalobě oproti znění odvodného stanoviska a doplňujícího odvodného stanoviska přesahují rámec pouhých úprav a představují podstatné změny povodního předmětu sporu, jak vyplývá z těchto odvodných stanovisek. Podle tohoto členského státu totiž výtky uvedené v dotčených odvodných stanoviscích neodpovídají znění článků 10 a 38 CIRS, z nichž přitom Komise vycházela, takže nelze hovořit o jakémkoliv nesplnění povinnosti.

15 Komise zdrazňuje, že v návrhových žádáních uvedených v žalobě učinila drobné změny oproti znění doplňujícího odvodného stanoviska, tak aby do nich promítla úpravy, která předložila Portugalská republika v průběhu správního řízení, zejména pak ve své odpovědi na doplňující odvodné stanovisko. Má za to, že tyto změny nijak nemají smysl a rozsah výtek vznesených proti uvedenému členskému státu a že jeho právo na obhajobu bylo plně respektováno.

### 2. Závěry Soudního dvora

16 Je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury Soudního dvora je sice pravda, že předmět žaloby podané na základě článku 258 SFEU je vymezen postupem před zahájením soudního řízení stanoveným tímto ustanovením, a že v důsledku toho musí být odvodné stanovisko Komise a žaloba založeny na stejných důvodech, tento požadavek nemůže nicméně vést až k vyžadování dokonalé shody v jejich formulaci, pokud předmět řízení nebyl rozšířen nebo změněn. Komise tak může upřesnit pochybnosti vytýkané skutečnosti v žalobě, avšak pod podmínkou, že tím nedojde ke změně předmětu sporu (viz rozsudek ze dne 21. ledna 2016, Komise v. Kypr, C-515/14, EU:C:2016:30, body 12 a 13 a citovaná judikatura).

17 V projednávaném případě Komise v rámci postupu před zahájením soudního řízení i před Soudním dvorem jasně uvedla, že Portugalské republice vytýká, že tím, že přijala a ponechala v platnosti články 10 a 38 CIRS, nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají z článků 21, 45 a 49 SFEU, jakož i z článků 28 a 31 Dohody o EHP.

18 Mimoto výklad výroku odvodného stanoviska a doplňujícího odvodného stanoviska ve spojení s články 10 a 38 CIRS umožňoval Portugalské republice pochopit, jaké situace stanovené dotčenými ustanoveními měla Komise ve svých odvodných stanoviscích na mysli a které právní důsledky plynoucí z uvedených ustanovení pro tyto situace považoval tento orgán za odporující unijnímu právu.

19 Z toho plyne, že Komise nerozšířila ani nezoměnila předmět žaloby, tak jak byl vymezen postupem před zahájením soudního řízení.

20 Za těchto okolností nemůže argument Portugalské republiky vycházející z údajného nedostatku přesnosti a přeslivosti ve vymezení předmětu sporu zpochybnit nepřijatelnost žaloby, a musí proto být odmítnut.

## B – K věci samé

21 Komise Portugalské republice vytýká, že tím, že přijala a ponechala v platnosti článek 10 CIRS, podle něhož daňový poplatník, který smění obchodní podíly a své bydliště přemístí do jiného členského státu EU nebo Evropského hospodářského prostoru (EHP), musí v souvislosti s

dotčenými operacemi veškeré příjmy, které nejsou úřelov? vázány, započítat do základu dan? posledního zda?ovacního období, ve kterém byl da?ový poplatník ješt? považován za rezidenta, nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají z ?lánk? 21, 45 a 49 SFEU a z ?lánk? 28 a 31 Dohody o EHP.

22 Dále tomuto ?lenskému státu vytýká, že tím, že p?ijal a ponechal v platnosti ?lánek 38 CIRS, podle n?hož da?ový poplatník, který p?eveze aktiva a pasiva vztahující se k výkonu samostatné výd?le?né ?innosti protihodnotou za obchodní podíly ve spole?nosti, která má své sídlo nebo úst?edí na území jiného ?lenského státu Evropské unie nebo Evropského hospodá?ského prostoru, nemá nárok na odklad zdan?ní na základ? dot?ené transakce, nesplnil povinnosti, které pro n?j vyplývají z ?lánk? 49 SFEU a 31 Dohody o EHP.

23 Tyto výtky je t?eba posoudit samostatn?.

1. Ke kapitálovým zisk?m plynoucím ze sm?ny obchodních podíl?

a) Argumentace ú?astnic ?ízení

24 Komise tvrdí, že pokud jde o zdan?ní kapitálových zisk? plynoucích ze sm?ny obchodních podíl?, ?lánek 10 CIRS znevýhod?uje da?ové poplatníky, kte?í opustí portugalské území, oproti t?m, kte?í na n?m mají i nadále své bydlišt?. Akcioná? nebo spole?ník se totiž pouze na základ? p?esunu svého bydlišt? mimo Portugalsko stává povinným k dani z dot?ených zisk?, které odpovídají rozdílu mezi skute?nou hodnotou obdržených akcií a hodnotou po?ízení p?edchozích akcií. Naproti tomu v p?ípad?, kdy si tento akcioná? nebo spole?ník zachová bydlišt? v Portugalsku, se hodnota obdržených obchodních podíl? rovná hodnot? p?vedených obchodních podíl?. V p?ípad? zachování bydlišt? v Portugalsku tak bude akcioná? nebo spole?ník podléhat dani až v okamžiku kone?ného postoupení obdržených obchodních podíl?, s výjimkou p?ípad? dodate?né platby v pen?zích.

25 Komise má za to, že výhoda spo?ívající v odkladu zdan?ní kapitálových zisk? plynoucích ze sm?ny obchodních podíl?, poskytovaná da?ovým poplatník?m majícím bydlišt? na portugalském území, p?edstavuje rozdílné zacházení s nimi a s da?ovými poplatníky, kte?í se rozhodnou p?emístit své bydlišt? do jiného ?lenského státu nebo státu EHP, což se neslu?uje s ?láanky 21, 45 et 49 SFEU ani s ?láanky 28 a 31 Dohody o EHP.

26 V tomto ohledu vychází z rozsudk? ze dne 11. b?ezna 2004, de Lasteyrie du Saillant (C?9/02, EU:C:2004:138), a ze dne 7. zá?í 2006, N (C?470/04, EU:C:2006:525), které se týkají zdan?ní fyzických osob na výstupu a jež považuje za použitelné na projednávaný p?ípad. Naopak podle Komise není v tomto p?ípad? použitelný rozsudek ze dne 29. listopadu 2011, National Grid Indus (C?371/10, EU:C:2011:785), v n?mž Soudní dv?r poprvé uznal, že vnitrostátní právní p?edpisy týkající se zdan?ní na výstupu mohou být od?vodn?ny cílem spo?ívajícím v zajišt?ní vyváženého rozd?lení da?ové pravomoci mezi ?lenské státy, jelikož se týká pouze zdan?ní právnických osob.

27 I když Komise uznává legitimitu cíle zajištění účinnosti vnitrostátního daňového systému, sledovaného portugalským zákonodárcem, má za to, že dotčené vnitrostátní ustanovení není primární, nebo unijní právo, zejména pak směrnice Rady 2011/16/EU ze dne 15. února 2011 o spolupráci ve správních věcech a v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EHS (Ú. v. st. 2011, L 64, s. 1) a směrnice Rady 2010/24/EU ze dne 16. března 2010 o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z daní, poplatků, cel a jiných opatření (Ú. v. st. 2010, L 84, s. 1) již stanoví mechanismy vzájemného informování příslušných orgánů členských států a vzájemnou pomoc při vymáhání daní, které umožňují dosáhnout tohoto cíle bez použití omezení základních svobod zakotvených Smlouvou o FEU.

28 Mimoto Portugalská republika může například po daňovém poplatníkovi opouštějícím portugalské území požadovat, aby ji pravidelně informoval o obdržení obchodních podílech za účelem ověření, zda je stále jejich držitelem. Zdanění by se tak mohlo kapitálových zisků týkat až v okamžiku, kdy daňový poplatník, který opustil portugalské území, obdržené obchodní podíly postoupil.

29 Portugalská republika má za to, že články 10 CIRS články 21, 45 a 49 SFEU ani články 28 a 31 Dohody o EHP neporušuje. Rozsahem velmi omezená situace, jíž se týká dotčené ustanovení CIRS, totiž souvisí s ukončením možnosti odkladu zdanění kapitálových zisků skutečně realizovaných při předchozí změně obchodních podílů, a to v důsledku přesunu bydliště daňového poplatníka mimo portugalské území. Rozsudek ze dne 11. března 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138), který se týká zdanění dosud nerealizovaných kapitálových zisků v případě přesunu daňového domicilu daňového poplatníka do jiného členského státu, se proto v projednávaném případě nepoužije.

30 Podle Portugalské republiky je případné omezení volného pohybu plynoucích z článku 10 CIRS odvodněno především cílem spočívajícím v zajištění vyváženého rozdělení daňové pravomoci mezi členské státy v souladu se zásadou daňové teritoriality, což je cíl, který Soudní dvůr uznal ve věci, v níž byl vydán rozsudek ze dne 29. listopadu 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, bod 45). Zdůrazňuje, že na základě společného uplatnění vnitrostátních právních předpisů a dohod o zamezení dvojího zdanění, které uzavřela se všemi členskými státy, přísluší pravomoc zdanit kapitálové zisky plynoucí ze změny obchodních podílů v zásadě výhradně členskému státu bydliště daňového poplatníka postupujícího obchodní podíly, v projednávaném případě tedy Portugalské republice. Portugalská republika má proto za to, že povinností zdržet se při přesunu bydliště daňového poplatníka do jiného státu zdanění takových kapitálových zisků by s konečnou platností přešla o právo je zdanit, což by tak ohrožovalo její právo uplatňovat svou daňovou pravomoc ve vztahu k činnostem vykonávaným na jejím území (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 29. března 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, EU:C:2007:194, bod 42, a ze dne 8. listopadu 2007, Amurta, C-379/05, EU:C:2007:655, bod 58).

31 Portugalská republika se dále dovolává důvodů souvisejících se soudržností daňového systému. Podle tohoto členského státu v projednávaném případě existuje přímý vztah mezi daňovým zvýhodněním a vyrovnáním tohoto zvýhodnění určitým daňovým odvodem, jelikož cílem dotčeného ustanovení je zabránit tomu, aby daňové zvýhodnění poskytnuté daňovému poplatníkovi ve formě odkladu zdanění dosažených kapitálových zisků znemožnilo pozdější skutečné zdanění těchto zisků na portugalském území. Pro žádné fungování režimu odloženého zdanění určitých aktiv je totiž zásadní, aby se k poskytnutí daňového zvýhodnění v určitý okamžik pojilo pozdější skutečné zdanění těchto aktiv.

32 A konečně, Portugalská republika se dovolává odvodnění založeného na nutnosti zajistit účinnost daňových kontrol a bojovat proti podvodům a daňovým únikům.



33 Spolková republika Německo má za to, že případné omezení volného pohybu plynoucí z článku 10 CIRS je odvodné, jelikož daný lánek směřuje ke zdanění zisků dosažených na portugalském území předtím, než Portugalská republika přijde o svoji daňovou pravomoc. Podle Spolkové republiky Německo jsou zásady zakotvené Soudním dvorem v rozsudku ze dne 29. listopadu 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, bod 45), platné bez ohledu na to, zda se zdanění na výstupu týká fyzických, nebo právnických osob.

b) Závěry Soudního dvora

34 Daňový režim stanovený v článku 10 CIRS je třeba zkoumat nejprve z pohledu článků 21, 45 a 49 SFEU a následně z pohledu článků 28a a 31 Dohody o EHP.

i) K výtkám vycházejícím z porušení článků 21, 45 a 49 SFEU

35 Podle judikatury Soudního dvora lánek 21 SFEU, který obecně stanoví právo volného pohybu a pobytu na území členských států pro každého občana Unie, nachází zvláštní vyjádření v článku 45 SFEU, pokud jde o volný pohyb pracovníků, a v článku 49 SFEU, pokud jde o svobodu usazování (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. července 2012, Komise v. Španělsko, C-269/09, EU:C:2012:439, bod 49 a citovaná judikatura).

36 V důsledku toho je tudíž třeba dotčený daňový režim zkoumat nejprve z hlediska článků 45 a 49 SFEU a poté ho stran osob pěstujících se z jednoho členského státu do druhého s cílem usadit se v něm z důvodů, které nesouvisejí s výkonem hospodářské činnosti, zkoumat z hlediska článku 21 SFEU.

– K existenci omezení ve vztahu k článkům 45 a 49 SFEU

37 Všechna ustanovení Smlouvy týkající se volného pohybu osob mají za cíl usnadnění výkonu výdělečné činnosti jakékoli povahy na celém území Unie pro její občany a brání opatřením, která by mohla tyto občany znevýhodňovat, pokud chtějí vykonávat hospodářskou činnost na území jiného členského státu (viz rozsudek ze dne 12. července 2012, Komise v. Španělsko, C-269/09, EU:C:2012:439, bod 51 a citovaná judikatura).

38 Aťkoli tato ustanovení mají podle svého znění za cíl zajistit nárok na národní zacházení v hostitelském členském státě, je nutno podotknout, že příslušníci členských států mají v tomto kontextu zvláště právo, které pro ně vyplývá přímo ze Smlouvy, opustit stát svého původu, aby se odebrali na území jiného členského státu a pobývali na jeho území za účelem výkonu hospodářské činnosti (rozsudek ze dne 12. července 2012, Komise v. Španělsko, C-269/09, EU:C:2012:439, bod 52 a citovaná judikatura).

39 Ustanovení, která brání příslušníkovi členského státu opustit stát svého původu za účelem výkonu práva na volný pohyb nebo na svobodu usazování, i když od toho odrazují, tedy představují omezení této svobody, i když se uplatňují nezávisle na státní příslušnosti dotčených pracovníků (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 27. září 1988, Daily Mail and General Trust, 81/87, EU:C:1988:456, bod 16, a ze dne 12. července 2012, Komise v. Španělsko, C-269/09, EU:C:2012:439, bod 53 a citovaná judikatura).

40 Kromě toho podle ustálené judikatury rovněž platí, že za omezení volného pohybu osob a svobody usazování musí být považována veškerá opatření, která výkon těchto svobod zakazují, tvoří jeho překážku nebo jej činí méně atraktivním (viz rozsudek ze dne 12. července 2012, Komise v. Španělsko, C-269/09, EU:C:2012:439, bod 54 a citovaná judikatura).

41 V projednávaném případě čl. 10 odst. 8 CIRS stanoví, že v případě směny obchodních

podíl? p?id?lení cenných papír? p?edstavujících kapitál spole?nosti jejím spole?ník?m následkem této sm?ny nezavdává d?vod ke zdan?ní t?chto spole?ník?, pokud dále zhodnocují, pro da?ové ú?ely, nové obchodní podíly ve výši bývalých podíl?, aniž je dot?eno zdan?ní týkající se hotovostních hodnot, které jsou jim p?ípadn? p?iznány. Jak potvrdila Portugalská republika na jednání, da? z kapitálových zisk? plynoucích z takové sm?ny je po da?ovém poplatníkovi vyžadována až v p?ípad? kone?ného postoupení podíl? získaných p?i dané sm?n?, a to okamžikem tohoto postoupení.

42 Odchyln? od tohoto pravidla ?l. 10 odst. 9 písm. a) CIRS po da?ových poplatnících, kte?í p?esunuli své bydlišt? do jiného státu, než je Portugalská republika, požaduje, aby do zdanitelných p?íjm? kalendá?ního roku, ve kterém došlo ke zm?n? bydlišt?, zahrnuli ?ástku, která nebyla dle ?l. 10 odst. 8 CIRS p?i sm?n? obchodních podíl? zdan?na.

43 Zatímco da?ový poplatníci, kte?í mají i nadále bydlišt? na portugalském území, mohou dále využívat odkladu zdan?ní kapitálových zisk? plynoucích ze sm?ny obchodních podíl? až do budoucího postoupení podíl? získaných p?i dané sm?n?, da?ový poplatníci, kte?í své bydlišt? p?esunuli mimo portugalské území, jsou tak z d?vodu tohoto p?esunu nuceni da? z kapitálových zisk? plynoucích z této sm?ny uhradit okamžit?.

44 Toto rozdílné zacházení týkající se okamžiku zdan?ní dot?ených kapitálových zisk? p?edstavuje znevýhodn?ní v oblasti cash-flow da?ového poplatníka, který si p?eje p?esunout své bydlišt? mimo portugalské území, oproti da?ovému poplatníkovi, který si ponechal bydlišt? na tomto území. Zatímco prvn? uvedený totiž pouze z d?vodu tohoto p?esunu musí uhradit da? z kapitálového zisku, který ješt? nerealizoval, a který tedy nemá k dispozici, druhý uvedený bude muset da? zaplatit až v okamžiku a v rozsahu skute?né realizace tohoto zisku (obdobn? viz rozsudek ze dne 11. b?ezna 2004, de Lasteyrie du Saillant, C?9/02, EU:C:2004:138, bod 46).

45 V tomto ohledu z judikatury Soudního dvora plyne, že vylou?ení zvýhodn?ní, pokud jde o hotovostní tok v p?eshrani?ní situaci, existuje-li takové zvýhodn?ní v rovnocenné vnitrostátní situaci, p?edstavuje omezení volného pohybu pracovník? a svobody usazování (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. ?ervence 2012, Komise v. Špan?lsko, C?-269/09, EU:C:2012:439, body 59 a 61).

46 Z písemností ve spisu p?ítom neplyne, že by bylo možné toto rozdílné zacházení vysv?tlit objektivn? rozdílnou situací, a krom? toho Portugalská republika p?ed Soudním dvorem ani v nejmenším netvrdila, že by tomu tak bylo. Z hlediska právních p?edpis? ?lenského státu, které zda?ují kapitálové zisky dosažené na jeho území, je totiž situace osoby, která p?emis?uje své bydlišt? z uvedeného státu do jiného ?lenského státu, podobná situaci osoby, která má i nadále bydlišt? v prvn? zmín?ném ?lenském stát?, pokud jde o zdan?ní kapitálových zisk? dosažených v tomto ?lenském stát? p?ed p?emíst?ním bydlišt? (obdobn? viz rozsudek ze dne 29. listopadu 2011, National Grid Indus, C?371/10, EU:C:2011:785, bod 38).

47 Z toho plyne, že rozdílné zacházení, které je uplat?ováno v oblasti zdan?ní kapitálových zisk? plynoucích ze sm?ny obchodních podíl? na základ? ?l. 10 odst. 9 písm. a) CIRS na da?ového poplatníka, který p?esune své bydlišt? mimo portugalské území, v porovnání s da?ovým poplatníkem, který si bydlišt? na tomto území ponechá, p?edstavuje omezení volného pohybu pracovník? a svobody usazování ve smyslu ?lánek? 45 a 49 SFEU.

– K od?vodn?ní omezení svobod zakotvených v ?láncích 45 a 49 SFEU

48 Je t?eba posoudit, zda omezení svobod zakotvených v ?láncích 45 a 49 SFEU plynoucí z ?l. 10 odst. 9 písm. a) CIRS je možno od?vodnit naléhavými d?vody obecného zájmu. V takovém p?ípad? je ješt? t?eba, aby bylo zp?sobilé zaru?it uskute?nění dot?eného cíle a aby

nepřekračovalo meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné (viz zejména rozsudky ze dne 18. ledna 2007, Komise v. Švédsko, C-104/06, EU:C:2007:40, bod 25, a ze dne 29. listopadu 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, bod 42).

49 V tomto ohledu je třeba připomenout, že je na členských státech, aby prokázaly, že jejich právní úprava reaguje na cíl obecného zájmu a dále že uvedená právní úprava je v souladu se zásadou proporcionality (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 13. září 2007, Komise v. Itálie, C-260/04, EU:C:2007:508, bod 33 a citovaná judikatura).

50 Portugalská republika se dovolává odvodní založených, zaprvé, na nutnosti zachovat vyvážené rozdělení daňové pravomoci mezi členské státy v souladu se zásadou daňové teritoriality, zadruhé, nutnosti zachovat soudržnost daňového systému a, zatřetí, nutnosti zajistit účinnost daňových kontrol a bojovat proti podvodům a daňovým únikům.

51 Pokud jde nejprve o cíl založený na nutnosti zachovat vyvážené rozdělení daňové pravomoci mezi členské státy, je třeba připomenout, že se jedná o legitimní cíl uznaný Soudním dvorem a dále že z ustálené judikatury vyplývá, že neexistují-li sjednocující nebo harmonizační opatření na unijní úrovni, zachovávají si členské státy i nadále pravomoc vymezit, prostřednictvím dohod nebo i jednostranně, kritéria rozdělení svých daňových pravomocí za účelem odstranění dvojího zdanění (rozsudek ze dne 6. dubna 2015, Komise v. Německo, C-591/13, EU:C:2015:230, bod 64 a citovaná judikatura).

52 Komise však tvrdí, že Portugalská republika nemůže z rozsudku ze dne 29. listopadu 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785), vycházet za účelem odvodní omezení základních svobod nutnosti zachovat vyvážené rozdělení daňové pravomoci mezi členské státy, jelikož uvedený rozsudek se týká zdanění latentních kapitálových zisků společností, a nikoliv fyzických osob. Má naopak za to, že v dané souvislosti jsou relevantní rozsudky ze dne 11. března 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138), a ze dne 7. září 2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525), které se týkají zdanění latentních kapitálových zisků fyzických osob v případě přesunu bydliště z území členského státu na území jiného členského státu.

53 Rozsudek ze dne 29. listopadu 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785), byl sice vydán v souvislosti se zdaněním kapitálových zisků společností, to však přitom nic nemění na tom, že Soudní dvůr následně zásady zakotvené v tomto rozsudku přenesl rovněž do oblasti zdanění kapitálových zisků fyzických osob (viz rozsudky ze dne 12. července 2012, Komise v. Španělsko, C-269/09, EU:C:2012:439, body 75 až 78, a ze dne 16. dubna 2015, Komise v. Německo, C-591/13, EU:C:2015:230, body 65 až 67).

54 V tomto ohledu je irelevantní okolnost, že v posledně dvou uvedených rozsudcích se jednalo o realizované kapitálové zisky a nikoliv, tak jako v projednávaném případě, o kapitálové zisky latentní. Pokud jde o jeden či druhý z těchto zisků, je totiž důležité to, že obdobné operace prováděné v rámci vnitrostátním rámci členského státu by na rozdíl od přeshraniční operace okamžité zdanění těchto kapitálových zisků nevyvolaly (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 16. dubna 2015, Komise v. Německo, C-591/13, EU:C:2015:230, bod 71).

55 Jelikož Komise mimoto zpochybňuje legitimitu cíle směřujícího k zajištění vyváženého rozdělení daňové pravomoci související se zdaněním latentních kapitálových zisků fyzických osob na výstupu z důvodu, že případné kapitálové ztráty realizované po přesunu bydliště do jiného členského státu by nemohly být touto osobou v tomto jiném členském státě započteny, stačí připomenout, že Soudní dvůr již rozhodl, že z případného nezapočtení kapitálových ztrát hostitelským členským státem nevyplývá pro členský stát původu jakákoliv povinnost přehodnotit v okamžiku konečného převodu nových obchodních podílů daňový dluh, který byl s konečnou platností stanoven v okamžiku, kdy daňový poplatník přestal být z důvodu přesunu svého bydliště

osobou povinnou k dani v členském státě původu (obdobně viz rozsudek ze dne 29. listopadu 2011, *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, bod 61).

56 Neexistuje proto žádný objektivní důvod k tomu, aby bylo u odvodnění založených na cíli směrujícím k zajištění vyváženého rozdělení daňové pravomoci mezi členské státy rozlišováno mezi zdaněním na výstupu u fyzických osob a u právnických osob, pokud jde o latentní kapitálové zisky.

57 Dále je třeba uvést, že čl. 10 odst. 9 písm. a) CIRS je vhodný k zajištění ochrany rozdělení daňové pravomoci mezi dotčené členské státy. Účelem závazné vyúčtovací daně v okamžiku přesunu bydliště je totiž podrobit v členském státě původu dani ze zisku nerealizované kapitálové zisky dosažené v rámci daňové pravomoci tohoto členského státu před uvedeným přesunem. Kapitálové zisky dosažené po tomto přesunu jsou zdaněny výhradně v hostitelském členském státě, kde vznikly, což brání jejich dvojímu zdanění (obdobně viz rozsudek ze dne 29. listopadu 2011, *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, bod 48).

58 Pokud jde o to, zda toto ustanovení, které pro okamžik přesunu bydliště daňového poplatníka z portugalského území do jiného státu stanoví okamžité zdanění latentních kapitálových zisků plynoucích ze směny obchodních podílů, nepřekračuje rámec toho, co je nezbytné pro dosažení cíle spočívajícího v rozdělení daňové pravomoci, je třeba připomenout, že v rozsudku ze dne 29. listopadu 2011, *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, bod 52), Soudní dvůr již rozhodl, že právní úprava členského státu, která stanovuje okamžitý odvod daně z latentních kapitálových zisků plynoucích z aktiv společnosti přemísťující své ústředí do jiného členského státu v okamžiku uvedeného přemístění je nepřiměřená, a to z důvodu existence opatření omezujících svobodu usazování méně nežli okamžitý odvod této daně (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 29. listopadu 2011, *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, body 73 a 85, jakož i ze dne 16. dubna 2015, *Komise v. Německo*, C-591/13, EU:C:2015:230, bod 67 a citovaná judikatura).

59 V tomto ohledu měl Soudní dvůr za to, že vnitrostátní právní úprava ponechávající společnosti přemísťující své ústředí do jiného členského státu volbu mezi okamžitou platbou daně a její odloženou platbou, podléhající případně zaplacení úroků dle použitelné vnitrostátní právní úpravy, by bylo opatřením omezujícím svobodu usazování méně nežli okamžitý odvod dotčené daně (viz rozsudky ze dne 29. listopadu 2011, *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, body 73 a 85, jakož i ze dne 16. dubna 2015, *Komise v. Německo*, C-591/13, EU:C:2015:230, bod 67 a citovaná judikatura). Soudní dvůr navíc připustil, že je rovněž vhodné, aby dotyčný členský stát v rámci své vnitrostátní právní úpravy, která se použije v případě odkladu zaplacení daňových dluhů, zohlednil rovněž riziko nevymahatelnosti daně, které s postupem času roste, a to zavedením takových opatření, jako je například zřízení bankovní záruky (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 29. listopadu 2011, *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, bod 74).

60 S ohledem na judikaturu uvedenou v obou předchozích bodech je třeba konstatovat, že čl. 10 odst. 9 písm. a) CIRS nepřekračuje rámec toho, co je nezbytné pro dosažení cíle souvisejícího s nezbytností ochrany rozdělení daňové pravomoci mezi členské státy, jelikož relevantní ustanovení vnitrostátního práva neponechávají daňovému poplatníkovi, který přesouvá své bydliště z portugalského území do jiného členského státu, volbu mezi okamžitou platbou daně z kapitálových zisků plynoucích ze směny obchodních podílů a její odloženou platbou, nutně doprovázenou administrativní zátěží pro daňového poplatníka spojenou se sledováním přesunutých aktiv a zajištěnou bankovní zárukou (obdobně viz rozsudek ze dne 29. listopadu 2011, *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, body 73 a 74).

61 Z toho plyne, že nezbytnost zajištění rozdělení daňové pravomoci mezi členské státy

nemže odvodnit omezení svobod zakotvených v člancích 45 a 49 SFEU, které plyne z čl. 10 odst. 9 písm. a) CIRS.

62 Pokud jde, zadruhé, o odvodnění nezbytností chránit soudržnost vnitrostátního daňového režimu, je třeba připomenout, že Soudní dvůr ji uznal za naléhavý důvod obecného zájmu. K tomu, aby argument založený na takovém odvodnění mohl obstát, Soudní dvůr vyžadoval, aby byla prokázána přímá souvislost mezi dotyčným daňovým zvýhodněním a vyrovnáním tohoto zvýhodnění určitým daňovým odvodem (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 16. dubna 2015, Komise v. Německo, C-591/13, EU:C:2015:230, bod 74 a citovaná judikatura).

63 V projednávaném případě Portugalská republika tvrdí, že dotčené vnitrostátní opatření je pro zajištění této soudržnosti nezbytné, jelikož daňové zvýhodnění ve formě odkladu zdanění je třeba odebrat, pokud přetrvává existovat možnost pozdějšího zdanění z důvodu, že daňový poplatník ztrácí postavení portugalského rezidenta. Podle tohoto členského státu je přitom pro řádné fungování režimu odloženého zdanění zásadní, aby u daného daňového poplatníka a dané daně existoval vztah mezi poskytnutím daňového zvýhodnění ve formě odkladu zdanění a skutečným pozdějším zdaněním kapitálových zisků.

64 V tomto ohledu je nutno konstatovat, že Portugalská republika neprokázala, že by existoval přímý vztah mezi daňovým zvýhodněním stanoveným v čl. 10 odst. 8 CIRS a kompenzací tohoto zvýhodnění určitým daňovým odvodem. I když je v přeshraniční situaci, stanovené v čl. 10 odst. 9 písm. a) CIRS, daňové zvýhodnění poskytnuté podle čl. 10 odst. 8 CIRS kompenzováno daňovým odvodem, jelikož dlužná daň je nezbytně odvedena v okamžiku přesunu bydliště daňového poplatníka mimo portugalské území, v této vnitrostátní situaci, stanovené v čl. 10 odst. 8 CIRS je tomu totiž jinak. Z přezkumu tohoto ustanovení totiž plyne, že k odvodu daně z kapitálových zisků plynoucích ze směny obchodních podílů dochází pouze v případě konečného převodu obchodních podílů obdržенých v rámci směny. Jak uvedl generální advokát v bodě 60 svého stanoviska, dokud obdržенé obchodní podíly neprevéde, může daňový poplatník, který si zachovává bydliště na území Portugalska, i nadále využívat daňového zvýhodnění poskytovaného čl. 10 odst. 8 CIRS, což činí budoucí odvod daně z jeho strany pouze hypotetickým. Z toho plyne, že domnělý vztah mezi zvýhodněním poskytnutým daňovému poplatníkovi a jeho zdaněním není jistý (obdobně viz rozsudek ze dne 26. října 2006, Komise v. Portugalsko, C-345/05, EU:C:2006:685, bod 27).

65 V důsledku toho je třeba odmítnout argument Portugalské republiky, podle něhož je dotčené ustanovení objektivně odvodněno nezbytností zachovat soudržnost vnitrostátního daňového systému.

66 Pokud jde, zatřetí, o odvodnění založené na účinnosti daňových kontrol a boji proti podvodům a daňovým únikům, je nutno konstatovat, že Portugalská republika se ve své žalobní odpovědi omezila na zmínku o něm, aniž by ho jakkoliv rozvedla.

67 Z toho plyne, že k takovému odvodnění nelze přihlížet.

68 Za těchto podmínek je třeba konstatovat, že čl. 10 odst. 9 písm. a) CIRS představuje omezení, které zakazují články 45 a 49 SFEU, a že výtky Komise spočívající v nesplnění povinností, které vyplývají pro dotyčný členský stát z těchto článků Smlouvy o FEU, je opodstatněná.

– K výtce vycházející z porušení článku 21 SFEU

69 Pokud jde o oběany Unie, kteří se chtějí přemislovat uvnitř Unie z důvodů, které nesouvisejí s výkonem hospodářské činnosti, tentýž závěr se na základě stejných důvodů uplatní

i v případě vytykánoho porušení článku 21 SFEU (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. července 2012, Komise v. Španělsko, C-269/09, EU:C:2012:439, bod 91).

ii) K existenci omezení práv plynoucích z článků 28 a 31 Dohody o EHP

70 Úvodem je třeba připomenout, že ustanovení článků 28 a 31 Dohody o EHP jsou obdobná ustanovením článků 45 a 49 SFEU (viz rozsudek ze dne 12. července 2012, Komise v. Španělsko, C-269/09, EU:C:2012:439, bod 95).

71 Unijní judikatura týkající se omezení výkonu svobod pohybu uvnitř Unie sice nemůže být v celém rozsahu přenesena na svobody zaručené Dohodou o EHP, jelikož výkon těchto svobod probíhá v odlišném právním kontextu (rozsudek ze dne 16. dubna 2015, Komise v. Německo, C-591/13, EU:C:2015:230, bod 81 a citovaná judikatura).

72 V projednávaném případě však Portugalská republika neuvedla důvody, pro které by se úvahy související s absencí odvodní omezení svobod pohybu zaručených Smlouvou, které vedly ke konstatováním uvedeným v bodech 61, 65 a 66 rozsudku v projednávané věci, nemohly stejným způsobem uplatnit na svobody zaručené Dohodou o EHP.

73 Za těchto podmínek je třeba konstatovat, že čl. 10 odst. 9 písm. a) CIRS představuje omezení, které zakazují články 28 a 31 Dohody o EHP, a že skutečnost vytykána Komisí, spočívající v nesplnění povinností, které vyplývají pro dotyčný členský stát z těchto článků uvedené dohody, je opodstatněná.

2. K převodu veškerého majetku vztahujícího se k výkonu samostatné výdělečné činnosti na určitou společnost

a) Argumentace účastníků řízení

74 Komise tvrdí, že v případě převodu aktiv a pasiv fyzické osoby na určitou společnost výměnou za obchodní podíly zachází články 38 CIRS odlišně s případy, kdy dochází k převodu na společnost, která má sídlo i ústředí na portugalském území, a s případy, kdy má taková společnost sídlo nebo ústředí mimo toto území. Jsou-li splněny ostatní podmínky, dochází totiž v prvním uvedeném případě ke zdanění kapitálových zisků až v okamžiku, kdy byla tyto aktiva a pasiva společnosti, která je obdržela, převedena. Ve druhém případě dochází naopak ke zdanění okamžitě. Komise má za to, že by Portugalská republika měla uplatňovat stejné pravidlo bez ohledu na to, zda společnost, na kterou byla tato aktiva a pasiva převedena, má sídlo i ústředí na portugalském území.

75 Domnívá se proto, že články 38 CIRS je v rozporu s článkem 49 SFEU a s článkem 31 Dohody o EHP a z důvodů uvedených v rámci výtky týkající se článku 10 CIRS přesahuje rámec toho, co je nezbytné k zajištění účinnosti danového systému. Portugalská republika by totiž například mohla na základě směrnice 2011/16 pravidelně vyžadovat informace po příslušných orgánech členského státu, v němž se nachází sídlo nebo ústředí společnosti, na niž byla aktiva a pasiva převedena, s cílem ověřit, zda je stále jejich držitelem. Podle Komise je třeba dotyčné kapitálové zisky zdanit až v okamžiku, kdy se prokáže, že převedená aktiva a pasiva byla touto společností dále převedena. Komise mimoto odkazuje na směrnici 2010/24, která je rovněž v situaci, v níž nedošlo k odvodu daní z kapitálových zisků, relevantní.

76 Portugalská republika tvrdí, že články 38 CIRS stanoví odklad zdanění kapitálových zisků souvisejících se zakládáním společností nebo s nabytím většinové úasti v již existujících společnostech vkladem veškerého majetku vyčleněného na podnikatelskou nebo profesní činnost fyzické osoby. Cílem tohoto ustanovení je umožnit změnu právní formy, jejímž prostřednictvím je

hospodářská činnost vykonávána, aniž by byly zdaňovány kapitálové zisky plynoucí z vkladu majetku v okamžiku, kdy k němu dochází. Možnost odkladu daňového majetku až do okamžiku jeho pozdějšího dalšího převedení umožňuje, při dodržení určitých povinností společnosti-nabyvatele spojených se zaučtováním převeděného majetku, zaručit dodržování zásady hospodářské návaznosti tak, aby bylo možno zajistit daňní odpovídajících příjemců. Podmínka související s místem sídla nebo ústředí společnosti-nabyvatele je nezbytná k tomu, aby bylo při neexistenci harmonizačních opatření možné zajistit dodržování zásady hospodářské návaznosti a pozdější daňní převeděných aktiv nebo pasiv, jelikož daňová pravomoc související se daňním společností, která má své sídlo nebo ústředí mimo portugalské území, nepřísluší Portugalské republice, ale státu, na jehož území tato společnost sídlo nebo ústředí má.

77 Dotčené opatření je tedy v souladu s daňovou zásadou teritoriality a odvodněno nutností zajistit vyvážené rozdělení daňové pravomoci mezi členské státy.

b) Závěry Soudního dvora

78 Před posouzením daňového režimu stanoveného v článku 38 CIRS z pohledu článku 31 Dohody o EHP je třeba ho zkoumat z hlediska článku 49 SFEU.

i) K výtku vycházející z porušení článku 49 SFEU

79 Úvodem je třeba připomenout, že podle judikatury Soudního dvora do oblasti působnosti článku 49 SFEU spadá každý rezident členského státu bez ohledu na státní příslušnost, který má kapitálovou účast ve společnosti usazené v jiném členském státě, která mu přiznává určitý vliv na rozhodování této společnosti, jenž mu umožňuje upravit její činnosti (viz rozsudek ze dne 18. prosince 2014, C-87/13, EU:C:2014:2459, bod 21 a citovaná judikatura).

80 V projednávaném případě je třeba konstatovat, že odklad daňní stanovený v čl. 38 odst. 1 CIRS podléhá podle písmena b) téhož ustanovení podmínce, že fyzická osoba převádějící veškerý majetek vyčleněný k výkonu podnikatelské či jiné výdělečné činnosti na společnost drží alespoň 50 % jejího kapitálu.

81 V důsledku toho spadá čl. 38 odst. 1 CIRS pod svobodu usazování.

82 Totéž ustanovení stanoví, že není na místě stanovit zdanitelný výsledek na základě vytvoření kapitálu, který je výsledkem převodu veškerého majetku vyčleněného k výkonu podnikatelské či jiné výdělečné činnosti, fyzickou osobou, za předpokladu, že jsou splněny podmínky uvedené v čl. 38 odst. 1 písm. a) až e) CIRS. Podle čl. 38 odst. 1 písm. a) CIRS se vyžaduje, aby subjektem, na něž se dotčený majetek převádí, byla společnost a tato měla své sídlo a ústředí na území Portugalska. Jak potvrdila Portugalská republika na jednání, v takovém případě je daň společností-nabyvatelem odvedena v okamžiku pozdějšího postoupení dotčeného majetku. Naopak, pokud společnost-nabyvatel nemá své sídlo a ústředí na portugalském území, nemůže fyzická osoba uskutečňující převod daňové zvýhodnění stanovené v čl. 38 odst. 1 CIRS využít, a stává se tak okamžitě povinnou k platbě daně z kapitálových zisků.

83 Z toho plyne, že v případě fyzických osob převádějících veškerý dotčený majetek na společnost mající své sídlo a ústředí na portugalském území musí být daň z kapitálových zisků společností-nabyvatelem uhrazena při pozdějším převodu části tohoto majetku, zatímco fyzické osoby převádějící veškerý uvedený majetek na společnost mající své sídlo nebo ústředí na území jiného státu než Portugalské republiky se stávají povinnými k platbě daně z kapitálových zisků v okamžiku prvního převodu.

84 Je třeba konstatovat, že takový daňový režim představuje znevýhodnění týkající se cash-

flow da?ového poplatníka p?evád?jícího veškerý dot?ený majetek na spole?nost mající své sídlo nebo úst?edí mimo portugalské území, v porovnání se situací da?ového poplatníka p?evád?jícího tentýž dot?ený majetek na spole?nost mající své sídlo a úst?edí na portugalském území, a p?edstavuje tudíž omezení svobody usazování ve smyslu judikatury p?ipomenuté v bodech 37 až 40 tohoto rozsudku.

85 Krom? toho z písemností ve spisu neplyne, že by bylo možné tento rozdíl vysv?tlit objektivn? rozdílnou situací, a mimo to, Portugalská republika p?ed Soudním dvorem ani v nejmenším netvrdila, že by tomu tak bylo.

86 Pro od?vodn?ní omezení Smlouvou zaru?ené svobody usazování plynoucího z dot?eného ustanovení se Portugalská republika dovolává nutnosti zajistit vyvážené rozd?lení da?ové pravomoci mezi ?lenské státy, v souladu se zásadou teritoriality, a dále nutností zajistit hospodá?skou kontinuitu.

87 Pokud jde o cíl zajišt?ní vyváženého rozd?lení da?ové pravomoci mezi ?lenské státy, je nutno konstatovat, že vzhledem k tomu, co bylo uvedeno v bod? 59 tohoto rozsudku, ?l. 38 odst. 1 písm. a) CIRS p?ekra?uje rámec toho, co je nezbytné k dosažení sledovaného cíle, a to z d?vodu existence opat?ení omezujících svobodu usazování mén? nežli okamžit? zdan?ní.

88 Za t?chto podmínek nem?že být omezení svobody usazování plynoucí z ?l. 38 odst. 1 písm. a) CIRS od?vodn?no nezbytností zajistit rozd?lení da?ové pravomoci mezi ?lenské státy.

89 Pokud jde, dále, o od?vodn?ní založené na nutnosti zajistit hospodá?skou kontinuitu, Portugalská republika uplat?uje nutnost podmínit odklad zdan?ní ur?itými požadavky na spole?nost-nabyvatele týkajícími se zaú?továvání p?evád?ného majetku. Podle tohoto ?lenského státu p?itom nelze dodržení t?chto požadavk? p?i neexistenci harmoniza?ních opat?ení u spole?ností majících sídlo nebo úst?edí na území jiného státu zajistit, jelikož tyto nespádají pod pravomoc Portugalské republiky, ale státu, v n?mž jsou usazeny.

90 V tomto ohledu je t?eba uvést, že požadavek, aby spole?nost-nabyvatel m?la své sídlo nebo úst?edí na portugalském území, v kone?ném d?sledku sm??uje k tomu, aby m?l portugalský stát možnost ú?inn? zda?ovat dot?ené kapitálové zisky. Jak p?itom bylo uvedeno v bodech 87 a 88 tohoto rozsudku, tento cíl nem?že od?vodnit rozdílné zacházení s fyzickými osobami podle toho, zda p?evád?jí veškerý dot?ený majetek na spole?nost mající své sídlo a úst?edí na portugalském území, nebo na spole?nost mající své sídlo nebo úst?edí na území jiného státu, jelikož dosažení tohoto cíle lze zajistit, aniž by bylo nutné rozlišovat mezi ?ist? vnitrostátní a p?eshrani?ní situací. Z d?vod? uvedených v daných bodech je tak omezení svobody usazování plynoucí z ?l. 38 odst. 1 písm. a) CIRS nep?im??ené uvedenému cíli.

91 Za t?chto podmínek je t?eba konstatovat, že ?l. 38 odst. 1 písm. a) CIRS p?edstavuje omezení, které zakazuje ?lánek 45 SFEU, a že výtka Komise spo?ívající v nespln?ní povinností, které vyplývají pro doty?ný ?lenský stát z tohoto ?lánku Smlouvy o FEU, je opodstatn?ná.

ii) K žalobnímu d?vodu vycházejícímu z porušení ?lánku 31 Dohody o EHP

92 Portugalská republika neuvedla d?vody, pro? by se úvahy související s absencí od?vodn?ní omezení svobody usazování zaru?ené Smlouvou o FEU, které vedly ke konstatováním uvedeným v bodech 87 až 90 rozsudku v projednávané v?ci, nemohly stejným zp?sobem uplatnit na svobodu usazování zaru?enou Dohodou o EHP.

93 Za t?chto podmínek je t?eba konstatovat, že ?l. 38 odst. 1 písm. a) CIRS p?edstavuje omezení, které zakazuje ?lánek 31 Dohody o EHP, a že výtka Komise spo?ívající v nespln?ní



povinností, které vyplývají pro dotyčný členský stát z tohoto článku uvedené dohody, je opodstatněná.

94 Z předcházejících úvah plyne, že je třeba konstatovat, že:

– Portugalská republika tím, že přijala a ponechala v platnosti čl. 10 odst. 9 písm. a) CIRS, podle něhož u daňového poplatníka, který ztratí postavení rezidenta na portugalském území, je třeba do kapitálových zisků pro účely jeho zdanění za rok, v němž došlo k této ztrátě, zařadit částku, která nebyla podle čl. 10 odst. 8 uvedeného zákona zdaněna při směně obchodních podílů, nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají z článků 21, 45 a 49 SFEU, jakož i z článků 28 a 31 Dohody o EHP, a

– tím, že přijala a ponechala v platnosti čl. 38 odst. 1 písm. a) téhož zákona, který vyhrazuje odklad zdanění stanovený tímto ustanovením pro fyzické osoby, které provádějí veškerý majetek vyňaný k výkonu podnikatelské či jiné výdělečné činnosti na společnost, která má své statutární sídlo a ústředí na portugalském území, nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají z článku 49 SFEU a článku 31 Dohody o EHP.

### **K nákladům řízení**

95 Podle čl. 138 odst. 1 jednacího řádu Soudního dvora se účastník řízení, který nemohl úspěch ve věci, uloží náhrada nákladů řízení, pokud to účastník řízení, který mohl ve věci úspěch, požadoval.

96 Vzhledem k tomu, že Komise v projednávaném případě požadovala náhradu nákladů řízení a Portugalská republika nemohla ve věci úspěch, je třeba jí uložit, že ponese vlastní náklady řízení a nahradí náklady řízení vynaložené Komisí.

97 Podle čl. 140 odst. 1 téhož jednacího řádu nesou členské státy, které vstoupily do řízení jako vedlejší účastníci, vlastní náklady řízení. Spolková republika Německo tedy ponese vlastní náklady.

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

**Portugalská republika tím, že přijala a ponechala v platnosti čl. 10 odst. 9 písm. a) Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (zákon o dani z příjmů fyzických osob), podle něhož u daňového poplatníka, který ztratí postavení rezidenta na portugalském území, je třeba do kapitálových zisků pro účely jeho zdanění za rok, v němž došlo k této ztrátě, zařadit částku, která nebyla podle čl. 10 odst. 8 uvedeného zákona zdaněna při směně obchodních podílů, nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají z článků 21, 45 a 49 SFEU, jakož i z článků 28 a 31 Dohody o Evropském hospodářském prostoru ze dne 2. května 1992. Portugalská republika tím, že přijala a ponechala v platnosti čl. 38 odst. 1 písm. a) téhož zákona, který vyhrazuje odklad zdanění stanovený tímto ustanovením pro fyzické osoby, které provádějí veškerý majetek vyňaný k výkonu podnikatelské či jiné výdělečné činnosti na společnost, která má své statutární sídlo a ústředí na portugalském území, nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají z článku 49 SFEU a článku 31 Dohody o Evropském hospodářském prostoru. Portugalská republika ponese vlastní náklady řízení a nahradí náklady řízení vynaložené Evropskou komisí. Spolková republika Německo ponese vlastní náklady řízení.**

\* Jednací jazyk: portugálština.