Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
PAOLO MENGOZZI
prednesené 28. júna 2012 [1]

Vec C-38/10

Európska komisia
proti

Portugalskej republike

„Nesplnenie povinnosti členským štátom — Sloboda usadiť sa — Článok 49 ZFEÚ — Článok 31 Dohody o Európskom hospodárskom priestore — Daňová právna úprava — Daň pri odchode z územia — Okamžité zdanenie latentných kapitálových ziskov z aktív spoločností pri premiestnení registrovaného sídla a miesta skutočného vedenia — Skončenie činnosti stálej prevádzkarne — Premiestnenie aktív — Zdanenie spoločníkov — Rozdelenie daňovej právomoci — Proporcionalita“

I – Úvod

1. V prejednávanej žalobe o určenie nesplnenia si povinnosti Európska komisia vytýka Portugalskej republike, že porušila slobodu usadiť sa upravenú v článku 43 ES (teraz článok 49 ZFEÚ) [2] a v článku 31 Dohody o Európskom hospodárskom priestore (ďalej len „Dohoda o EHP“) [3] tým, že prijala a zachovala v platnosti vnútroštátne ustanovenia, prostredníctvom ktorých okamžite zdaňuje latentné kapitálové zisky, teda akumulované, ale ešte nerealizované kapitálové zisky:

— z aktív portugalských spoločností, ktoré premiestňujú svoje registrované sídlo a miesto svojho skutočného vedenia do iného členského štátu alebo do zmluvného štátu Dohody o EHP,

— z aktív pridelených portugalskej stálej prevádzkarni spoločnosti nerezidenta v prípade skončenia činnosti tejto prevádzkarne na portugalskom území

— a z aktív pridelených portugalskej stálej prevádzkarni spoločnosti nerezidenta, ktoré sú premiestnené mimo portugalského územia.

2. Komisia Portugalskej republike vytýka aj to, že nerešpektuje tú istú slobodu, keďže zdaňuje latentné kapitálové zisky pripadajúce na obchodné podiely spoločníkov spoločnosti, ktorá premiestňuje svoje registrované sídlo a miesto svojho skutočného vedenia do iného členského štátu alebo do zmluvného štátu Dohody o EHP.

1 — Jazyk prednesu: francúzština.

2 — Keďže lehota na dosiahnutie súladu s odôvodneným stanoviskom, ktoré vydala Komisia, uplynula vo februári 2009, je potrebné odkazovať na ustanovenia Zmluvy ES.

3 — Dohoda z 2. mája 1992 (Ú. v. ES L 1, 1994, s. 3; Mim. vyd. 11/052, s. 3).

3. Portugalská republika, ako aj osem členských štátov, ktorým bolo povolené vstúpiť do konania ako vedľajší účastníci konania na podporuje jej návrhov [4], popierajú vytýkané nesplnenie si povinnosti.

4. Portugalska republika na svoju obranu uvádza, že sporné ustanovenia, a to článok 76 A (okamžité zdanenie latentných kapitálových ziskov pri premiestnení registrovaného sídla alebo miesta skutočného vedenia spoločnosti mimo Portugalska), článok 76 B (okamžité zdanenie aktív stálej prevádzkarne spoločnosti nerezidenta pri skončení činnosti tejto prevádzkarne v Portugalsku a okamžité zdanenie aktív takejto stálej prevádzkarne premiestnených mimo Portugalska) a článok 76 C (zdanenie spoločníkov pri premiestnení registrovaného sídla alebo miesta skutočného vedenia spoločnosti) portugalského Zákonníka o dani z príjmu právnických osôb (Código português do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, ďalej len „CIRC“), neobsahujú žiadne porušenie článku 43 ES a článku 31 Dohody o EHP.

5. Pred preskúmaním prípustnosti a dôvodnosti žaloby treba poznamenať, že prejednávaná vec je prvou zo štyroch žalôb o určenie nesplnenia si povinnosti podaných Komisiou, ktoré sa v podstate týkajú okamžitého zdanenia latentných kapitálových ziskov z aktív spoločností pri premiestnení ich registrovaného sídla a miesta ich skutočného vedenia do iných členských štátov. [5]

6. Touto problematikou sa okrem iného zaoberá rozsudok National Grid Indus, vyhlásený veľkou komorou Súdneho dvora 29. novembra 2011 [6], teda po skončení písomnej časti konania v prejednávanej veci.

7. V tomto rozsudku, ku ktorému sa obšírnejšie vrátim v týchto návrhoch, Súdny dvor najmä rozhodol, že článok 49 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že mu odporuje právna úprava členského štátu, ktorá stanovuje okamžitý výber dane z latentných kapitálových ziskov plynúcich zo zložiek majetku spoločnosti, ktorá premiestňuje miesto svojho skutočného vedenia do iného členského štátu, v okamihu tohto premiestnenia. [7]

8. Po vyhlásení už citovaného rozsudku National Grid Indus Súdny dvor vyzval účastníkov konania, aby sa písomne vyjadrili k dôsledkom, ktoré z neho treba vyvodiť pre riešenie prejednávanej veci.

9. Všetci účastníci konania s výnimkou fínskej vlády na túto otázku odpovedali.

10. Prednesy účastníkov konania, okrem holandskej vlády, fínskej vlády a vlády Spojeného kráľovstva, ktoré na tomto pojednávaní neboli zastúpené, boli vypočuté na pojednávaní 30. apríla 2012.

II – Analýza

A – *O prípustnosti niektorých žalobných dôvodov*

11. Hoci portugalská vláda vo svojich písomných podaniach neuvádza žiadny dôvod čo i len čiastočnej neprípustnosti prejednávanej žaloby, pripomínam, že Súdny dvor môže z úradnej moci preskúmať, či sú splnené podmienky na podanie žaloby o určenie nesplnenia si povinnosti stanovené v článku 226 ES. [8]

4 — Konkrétne Dánske kráľovstvo, Spolková republika Nemecko, Španielske kráľovstvo, Francúzska republika, Holandské kráľovstvo, Fínska republika, Švédske kráľovstvo a Spojené kráľovstvo Veľkej Británie a Severného Írska.

5 — Pozri veci v konaní pred Súdnym dvorom Komisia/Španielsko, C-64/11; Komisia/Dánsko, C-261/11, a Komisia/Holandsko, C-301/11.

6 — C-371/10, Zb. s. I-12273.

7 — Rozsudok National Grid Indus, už citovaný, bod 86, ako aj bod 2 druhá zarážka výroku.

8 — Pozri najmä rozsudky z 31. marca 1992, Komisia/Taliansko, C-362/90, Zb. s. I-2353, bod 8; z 26. apríla 2007, Komisia/Fínsko, C-195/04, Zb. s. I-3351, bod 21; z 3. júna 2010, Komisia/Španielsko, C-487/08, Zb. s. I-4843, bod 70, a z 24. mája 2011, Komisia/Rakúsko, C-53/08, Zb. s. I-4309, bod 128.

12. Toto overenie sa týka najmä riadneho priebehu konania pred podaním žaloby, ktoré podľa ustálenej judikatúry predstavuje základnú záruku požadovanú Zmluvou nielen kvôli ochrane práv daného členského štátu, ale aj kvôli záruke, že predmet sporu prípadného súdneho konania bude jasne vymedzený. [9]

13. V tomto smere už Súdny dvor rozhodol, že výzva zaslaná Komisiou členskému štátu a potom odôvodnené stanovisko vydané touto inštitúciou vymedzujú hranice predmetu sporu, ktoré už ďalej nemožno rozširovať. [10] Súdny dvor z toho ako dôsledok vyvodil, že odôvodnené stanovisko a žaloba Komisie sa musia zakladať na rovnakých výhradách, ako sú uvedené vo výzve, ktorou sa začalo konanie pred podaním žaloby. [11] Ak to tak nie je, nemožno takúto vadu považovať za napravenú tým, že žalovaný členský štát vyjadril pripomienky k odôvodnenému stanovisku. [12]

14. V predmetnom prípade na jednej strane nie je sporné, ako to Komisia uznala na pojednávaní, že výzva zaslaná 29. februára 2008 neobsahovala nijaký odkaz na údajné porušenie článku 31 Dohody o EHP.

15. V dôsledku toho treba žalobu vyhlásiť za neprípustnú v časti, v ktorej sa zaoberala výhradou založenou na porušení tohto ustanovenia.

16. Na druhej strane, ako to portugalská vláda zdôraznila vo svojej odpovedi na odôvodnené stanovisko [13], výzva okrem toho, že v časti „Skutkový stav“ uvádza článok 76 C CIRC, neobsahuje ani samostatnú výhradu vzťahujúcu sa na zdanenie spoločníkov portugalskej spoločnosti, ktorá premiestňuje svoje registrované sídlo a miesto svojho skutočného vedenia do iného členského štátu.

17. Žaloba je rovnako neprípustná v časti, v ktorej sa týka tejto výhrady.

18. V každom prípade, aj keby táto výhrada nebola neprípustná z tohto dôvodu, pripomínam, že podľa článku 21 Štatútu Súdneho dvora Európskej únie a článku 38 ods. 1 písm. c) Rokovacieho poriadku Súdneho dvora musí každá žaloba obsahovať predmet konania a zhrnutie dôvodov, na ktorých je založená. Je preto povinnosťou Komisie, aby v každej žalobe podanej podľa článku 226 ES uviedla presné žalobné dôvody, o ktorých má Súdny dvor rozhodovať, ako aj prinajmenšom stručne právne a skutkové okolnosti, na ktorých sú tieto dôvody založené. [14]

19. V prejednávanej veci však Komisia ani v odôvodnenom stanovisku, ani v žalobe neuviedla, a to ani stručne, nijaký dôvod spôsobilý podporiť jej záver, že zdanenie spoločníkov spoločnosti, ktorá premiestňuje svoje registrované sídlo a miesto svojho skutočného vedenia mimo Portugalska, nerešpektuje článok 43 ES.

20. Takéto uvedenie bolo podľa môjho názoru o to potrebnejšie, že zdanenie spoločnosti alebo stálej prevádzkarne nemožno zamieňať so zdanením jej spoločníkov, a že pokiaľ ide o spoločnosť, ktorá premiestňuje svoje registrované sídlo a miesto svojho skutočného vedenia, rozsah prípadného porušenia článku 43 ES v dôsledku zdanenia jej spoločníkov môže závisieť od miesta ich bydliska podľa toho, či majú bydlisko na území Únie alebo na území tretích štátov.

9 — Pozri osobitne rozsudky z 9. novembra 1999, Komisia/Taliansko, C-365/97, Zb. s. I-7773, bod 35; z 10. apríla 2003, Komisia/Portugalsko, C-392/99, Zb. s. I-3373, bod 133, a z 22. septembra 2005, Komisia/Belgicko, C-221/03, Zb. s. I-8307, bod 37.

10 — Pozri rozsudky z 29. septembra 1998, Komisia/Nemecko, C-191/95, Zb. s. I-5449, bod 55; zo 14. júna 2007, Komisia/Belgicko, C-422/05, Zb. s. I-4749, bod 25; z 18. decembra 2007, Komisia/Španielsko, C-186/06, Zb. s. I-12093, bod 15; z 10. septembra 2009, Komisia/Portugalsko, C-457/07, Zb. s. I-8091, bod 55, a zo 14. októbra 2010, Komisia/Rakúsko, C-535/07, Zb. s. I-9483, bod 41.

11 — To isté.

12 — Pozri rozsudky z 11. júla 1984, Komisia/Taliansko, 51/83, Zb. s. 2793, body 6 a 7; z 18. decembra 2007, Komisia/Španielsko, už citovaný, bod 15, a zo 14. októbra 2010, Komisia/Rakúsko, už citovaný, bod 41.

13 — Pozri bod 2 odpovede zo 6. apríla 2009, pripojenej k žalobe.

14 — Pozri rozsudky z 10. decembra 2009, Komisia/Spojené kráľovstvo, C-390/07, bod 339, a z 3. júna 2010, Komisia/Španielsko, už citovaný, bod 71.

21. Okrem toho zdôrazňujem, že žiadny členský štát, ktorý vstúpil do konania na podporu návrhov portugalskej vlády, nezaujal stanovisko k vytýkanému nesplneniu si povinnosti, ktoré vyplýva z článku 76 C CIRC, pričom holandská vláda v odpovedi na písomnú otázku Súdneho dvora zvlášť uviedla, že pre stručné informácie obsiahnuté v podaniach v prejednávanej veci nie je schopná vyjadriť sa o situácii spoločníkov so zreteľom na rozsudok National Grid Indus.

22. Navrhujem preto, aby Súdny dvor rozhodoval o dôvodnosti žaloby iba v rozsahu, v akom smeruje k určeniu nesplnenia si povinnosti vyplývajúcej z článku 43 ES z dôvodu, že Portugalská republika okamžite zdaňuje latentné kapitálové zisky pripadajúce po prvé na aktíva portugalských spoločností, ktoré premiestňujú svoje registrované sídlo a miesto svojho skutočného vedenia do iného členského štátu, a po druhé na aktíva pridelené portugalskej stálej prevádzkarni spoločnosti nerezidenta, keď sú tieto aktíva premiestnené mimo portugalského územia, alebo v prípade, keď táto stála prevádzkareň skončí činnosť.

B – *O veci samej*

1. O okamžitom zdanení latentných kapitálových ziskov z aktív portugalskej spoločnosti, ktorá premiestňuje svoje registrované sídlo a miesto svojho skutočného vedenia do iného členského štátu (článok 76 A CIRC)

a) Zhrnutie argumentácie účastníkov konania

23. Komisia sa domnieva, že článok 76 A CIRC obsahuje prekážku slobody usadiť sa z dôvodu, že kladie spoločnosti, ktoré vykonávajú túto slobodu, do zjavne nepriaznivejšej situácie z hľadiska peňažnej hotovosti než spoločnosti, ktoré premiestňujú svoje sídlo bez toho, aby opustili portugalské územie. Podľa portugalskej právnej úpravy má totiž premiestnenie sídla spoločnosti do iného členského štátu za následok okamžitý výber dane z latentných kapitálových ziskov.

24. Toto rozdielne zaobchádzanie podľa Komisie nemožno pre nerešpektovanie zásady proporcionality odôvodniť ani nevyhnutnosťou zabezpečiť osobitnú ochranu práv niektorých dotknutých osôb, najmä veriteľov, ani rovnako legitímnym cieľom zabezpečiť účinnú daňovú kontrolu a boj proti daňovým únikom. Hoci v tejto súvislosti Komisia uznáva legitímne právo členského štátu zdaniť kapitálové zisky dosiahnuté v čase, keď daný daňovník patril do jeho daňovej právomoci, domnieva sa, že opatrením, ktoré by menej porušovalo slobodu usadiť sa, by bolo odložiť výber dane až do okamihu realizácie kapitálových ziskov. Členské štáty majú totiž podľa práva Únie k dispozícii mechanizmy vzájomnej pomoci, ktoré sú dostatočné na to, aby im umožnili získať informácie týkajúce sa daní a vymôcť daňového pohľadávky od spoločností, ktoré majú sídlo v iných členských štátoch.

25. Komisia vo svojej odpovedi na písomnú otázku Súdneho dvora tiež tvrdí, že s prihliadnutím na už citovaný rozsudok National Grid Indus je článok 76 A CIRC zjavne nezlučiteľný s článkom 43 ES.

26. Portugalská vláda zdôrazňuje, že už citovaný rozsudok National Grid Indus je priamo relevantný pre situáciu spoločnosti založenej podľa portugalského práva, ktorá pri zachovaní svojej právnej subjektivity premiestňuje svoje registrované sídlo a miesto svojho skutočného vedenia do iného členského štátu, pričom si neponecháva stálu prevádzkareň v Portugalsku, a zároveň s prihliadnutím na už citovaný rozsudok a na rozdiel od toho, čo predtým tvrdila vo svojich vyjadreniach, uznáva, že na situáciu takejto spoločnosti sa uplatňuje sloboda usadiť sa.

27. Popiera však, že je táto sloboda obmedzená.

28. To isté pravidlo a tie isté skutočnosti, ktoré majú za následok vznik daňových povinností, totiž platia bez ohľadu na to, či sa registrované sídlo a miesto skutočného vedenia premiestňuje v rámci Portugalska alebo do iného členského štátu. Z článku 43 ods. 2 a 3 CIRC teda vyplýva, že latentné kapitálové zisky z aktív sa pri zohľadnení trhovej hodnoty týchto aktív zdania vždy, keď platiteľ dane tieto aktíva „trvale pridelí na iné účely než na vykonávanú činnosť“, teda vtedy, keď sú tieto aktíva spoločnosti vyňaté z hospodárskej činnosti, z ktorej sa dosahuje zdaniteľný príjem, ktorú spoločnosť vykonávala dovtedy. K zdaneniu kapitálových ziskov teda dochádza nielen pri ich skutočnej realizácii pri odplatnom prevode, ale aj v prípade latentných kapitálových ziskov vždy, keď bez akéhokoľvek úkonu alebo dojednávania predaja, a teda bez protiplnenia, aktíva z akéhokoľvek dôvodu prestávajú byť pridelené na výkon činnosti podniku.

29. Portugalská vláda tiež trvá na tom, že aj v čisto vnútroštátnych prípadoch vnútroštátna právna úprava vyžaduje daňovú registráciu latentných kapitálových ziskov a strát pripadajúcich na zložky aktív počas daňového roka, v ktorom došlo k daným skutočnostiam, hoci ani v jednom z týchto prípadov spoločnosť nezískava hotovosť na základe realizácie aktív prostredníctvom ich scudzenia. K registrácii latentných kapitálových ziskov tak dochádza vždy, keď dotknutý majetok už nie je pridelený podniku a k hospodárskej činnosti, z ktorej sa dosahuje príjem podliehajúci dani na vnútroštátnom území. Spoločnosti, ktoré vykonávajú slobodu usadiť sa, tak v žiadnom prípade nepodliehajú skoršiemu alebo väčšiemu daňovému zaťaženiu ako spoločnosti, ktoré zostávajú usadené v Portugalsku.

30. V každom prípade, aj keby článok 76 A CIRC obsahoval obmedzenie slobody usadiť sa, portugalská vláda tvrdí, že okamžité zdanenie latentných kapitálových ziskov spoločnosti, ktorá premiestňuje svoje sídlo do iného členského štátu, je nevyhnutné na dosiahnutie cieľov, ktorými je ochrana rozdelenia daňovej právomoci medzi členské štáty, účinnosť daňových kontrol a boj proti daňovým únikom.

31. Pokiaľ však ide o primeranosť okamžitého zdanenia latentných kapitálových ziskov pri premiestnení sídla a miesta skutočného vedenia spoločnosti do iného členského štátu, portugalská vláda vo svojej odpovedi na písomnú otázku Súdneho dvora pripúšťa, že ak by Súdny dvor určil, že v tomto prípade dochádza k obmedzeniu slobody usadiť sa, bola by Portugalská republika povinná zmeniť článok 76 A CIRC tak, aby dotknutým spoločnostiam poskytla možnosť vybrať si buď okamžité zaplatenie, alebo odložený výber dotknutej dane v súlade s už citovaným rozsudkom National Grid Indus.

32. Zatiaľ čo vo svojich vyjadreniach väčšina vedľajších účastníkov konania popierala uplatniteľnosť článku 43 ES, teraz rovnako ako portugalská vláda uznávajú, že po vyhlásení rozsudku National Grid Indus sa sloboda usadiť sa uplatňuje na situáciu upravenú v článku 76 A CIRC. Nemecká vláda poznamenáva, že už citovaný rozsudok nevyriešil otázku, či sa sloboda usadiť sa uplatňuje v prípade spoločnosti usadenej v členskom štáte, ktorý sa hlási k tzv. teórii skutočného sídla a ktorý podmieňuje premiestnenie miesta skutočného vedenia zrušením tejto spoločnosti.

33. Dánska, nemecká, španielska, francúzska a švédska vláda sa v každom prípade domnievajú, že aj po vyhlásení už citovaného rozsudku National Grid Indus je okamžité zdanenie latentných kapitálových ziskov v situácii upravenej v článku 76 A CIRC odôvodnené jedným alebo viacerými cieľmi všeobecného záujmu, ktorými argumentuje Portugalská republika. Títo vedľajší účastníci konania poznamenávajú, že vec, v ktorej bol vyhlásený rozsudok National Grid Indus, sa týkala netypickej situácie, v ktorej bola spoločnosti, ktorá premiestňovala miesto svojho skutočného vedenia, uložená daň z latentného kapitálového zisku pripadajúceho na jediné aktívum finančnej povahy. Posúdenia Súdneho dvora, ktoré sa týkali neprimeranosti okamžitého zdanenia takéhoto zisku pri premiestnení miesta skutočného vedenia spoločnosti National Grid Indus BV (ďalej len „National Grid Indus“) do Spojeného kráľovstva, sa preto nevzťahujú na bežnejšie situácie, v ktorých premiestnenie sídla spoločnosti do iného členského štátu zahŕňa nefinančné aktíva, ako napríklad vybavenie alebo nehmotný majetok, ktoré nie sú určené na predaj. Španielska vláda v tejto súvislosti dodáva, že ponúknuť spoločnostiam možnosť vybrať si odložený výber dane podmienený požiadavkou dostatočnej

bankovej záruky, ako rozhodol Súdny dvor v už citovanom rozsudku National Grid Indus, nepredstavuje nevyhnutne riešenie, ktoré menej porušuje slobodu usadiť sa než okamžité zaplatenie dane pri odchode z územia. Nemecká vláda spresňuje, že je na vnútroštátnom zákonodarcovi, aby sám rozhodol o vhodnom riešení bez toho, aby bol nútený poskytnúť daňovníkovi právo výberu. Podľa tohto členského štátu by bolo menej obmedzujúce a účinnejšie priznať daňovníkovi namiesto odkladu až do skutočnej realizácie aktív právo na časové rozvrhnutie dane, ktorú treba zaplatiť.

34. Holandská vláda vo svojej odpovedi na písomnú otázku Súdneho dvora naopak tvrdí, že z rozsudku National Grid Indus vyplýva, že členské štáty musia vo všetkých prípadoch ponúknuť spoločnostiam, ktoré premiestňujú svoje sídlo do iného členského štátu, možnosť výberu medzi okamžitým zaplatením dane z latentných kapitálových ziskov pri odchode z územia a platbou odloženou do okamihu realizácie aktív.

b) Analýza

35. Ako uvádzajú všetci účastníci tohto konania, už citovaný rozsudok National Grid Indus umožňuje z veľkej časti rozhodnúť o prvom žalobnom dôvode uvedenom voči vytýkanému nesplneniu si povinnosti.

36. Pripomínam, že v uvedenej veci mala National Grid Indus, spoločnosť s ručením obmedzeným založená podľa holandského práva, pohľadávku denominovanú v britských librách voči jednej zo spoločností patriacich k tej istej skupine, ktorá bola usadená v Spojenom kráľovstve. Táto pohľadávka z dôvodu zvýšenia kurzu britskej libry voči holandskému guldenu vytvorila latentný kurzový zisk. V decembri 2000 National Grid Indus premiestnila miesto svojho skutočného vedenia do Spojeného kráľovstva, pričom si zachovala registrované sídlo a právnu subjektivitu v Holandsku, ktoré v práve obchodných spoločností uplatňuje tzv. teóriu založenia. Keďže National Grid Indus prestala dosahovať zdaniteľný zisk v Holandsku, v súlade s dohodou o zamedzení dvojitého zdanenia medzi Holandským kráľovstvom a Spojeným kráľovstvom, ako aj s holandskou daňovou právnou úpravou mali byť latentné kapitálové zisky vytvorené kurzovým ziskom k dátumu premiestnenia miesta skutočného vedenia predmetom záverečného zúčtovania zo strany holandských daňových orgánov a zdaniť sa okamžite pri odchode z holandského územia.

37. Súdny dvor, na ktorý bol podaný návrh na začatie prejudiciálneho konania, mal rozhodovať o otázke, či sa National Grid Indus mohla odvolávať na slobodu usadiť sa a prípadne či článku 49 ZFEÚ odporovalo vnútroštátne daňové opatrenie, ktoré s okamžitým účinkom zdaňovalo latentné kapitálové zisky z aktíva spoločnosti, ktorá premiestňuje miesto svojho skutočného vedenia (a svoju daňovú rezidenciu) do iného členského štátu.

38. Pokiaľ ide o uplatniteľnosť článku 49 ZFEÚ, Súdny dvor najprv overil, či so zreteľom na neexistenciu jednotnej definície spoločností, ktoré môžu využívať právo usadiť sa, v práve Únie [15] a na možnosť priznanú členským štátom definovať hraničný ukazovateľ, ktorý sa od spoločnosti vyžaduje na to, aby ju bolo možné považovať za spoločnosť založenú podľa vnútroštátneho práva, a teda na využívanie slobody usadiť sa [16], mohla spoločnosť v situácii, v akej sa nachádzala National Grid Indus, argumentovať touto slobodou proti uplatneniu vnútroštátnej daňovej právnej úpravy.

15 — Bod 26 rozsudku.

16 — Bod 27 rozsudku.

39. Súdny dvor zdôraznil, že vo veci samej premiestnenie miesta skutočného vedenia National Grid Indus do Spojeného kráľovstva neovplyvnilo postavenie tohto podniku ako spoločnosti riadiacej sa holandským právom, pretože Holandské kráľovstvo uplatňuje tzv. teóriu založenia, a teda vnútroštátna právna úprava v prípade spoločností založených v súlade s vnútroštátnym právom iba spojila s premiestnením medzi členskými štátmi daňové dôsledky [17], na základe čoho dospel k záveru, že toto premiestnenie nemalo nijaký vplyv na možnosť tejto spoločnosti dovolávať sa článku 49 ZFEÚ [18].

40. Súdny dvor následne konštatoval, že dochádza k obmedzeniu slobody usadiť sa. Podľa Súdneho dvora spoločnosť založená podľa holandského práva, ktorá chce premiestniť miesto svojho skutočného vedenia mimo holandského územia, trpí hotovostnou nevýhodou v porovnaní s podobnou spoločnosťou, ktorá si miesto skutočného vedenia ponecháva v Holandsku z dôvodu okamžitého zdanenia, ktorému podlieha prvá z týchto spoločností a ktoré ju môže odrádzať od toho, aby svoje sídlo premiestnila do iného členského štátu. [19]

41. Takéto rozdielne zaobchádzanie nemožno vysvetliť rozdielnou objektívnou situáciou. Súdny dvor totiž vo všeobecnosti rozhodol, že pokiaľ ide o zdanenie kapitálových ziskov z aktív, ktoré vznikli v prvom členskom štáte pred premiestnením sídla, z pohľadu právnej úpravy členského štátu, ktorej účelom je zdaniť kapitálové zisky dosiahnuté na jeho území, je situácia spoločnosti založenej podľa práva uvedeného členského štátu, ktorá premiestňuje svoje sídlo do iného členského štátu, analogická situácii spoločnosti založenej takisto podľa práva prvého členského štátu, ktorá si sídlo v tomto členskom štáte ponecháva. [20]

42. Súdny dvor napokon podrobne preskúmal hlavné odôvodnenie uvádzané vládami, ktoré predložili pripomienky v už citovanej veci National Grid Indus, a to rozdelenie daňovej právomoci medzi členské štáty, a zatiaľ čo sa domnieval, že holandská právna úprava je schopná zabezpečiť tento cieľ všeobecného záujmu [21], a zároveň uznal, že definitívne stanovenie výšky dane v okamihu, keď spoločnosť premiestňuje miesto svojho skutočného vedenia do iného členského štátu, je primerané tomuto cieľu [22], naproti tomu rozhodol, že okamžitý výber dane je tomuto cieľu neprimeraný.

43. Kým Komisia a National Grid Indus v tejto súvislosti obhajovali myšlienku vymáhania daňového dlhu odloženého až do okamihu realizácie aktív (v danom prípade prevodu) a sprevádzaného rôznymi vyhláseniami podpísanými dotknutou spoločnosťou [23], členské štáty tvrdili, že iba okamžitý výber dane v okamihu premiestnenia miesta skutočného vedenia umožňuje ochrániť výkon ich daňovej právomoci bez neprimeraného administratívneho zaťaženia [24].

44. Súdny dvor prijal vyvážené riešenie. Keďže si bol vedomý problémov a administratívnej záťaže, ktoré pre dotknutú spoločnosť prináša cezhraničné sledovanie aktív v prípade, keď sa jej majetková situácia ukáže zložitá, odmietol systematické uplatňovanie odloženého výberu sprevádzaného rôznymi vyhláseniami, ktoré navrhovala Komisia. Podľa Súdneho dvora by totiž toto riešenie nemuselo nevyhnutne porušovať slobodu usadiť sa menej ako okamžité vymáhanie daňového dlhu zodpovedajúceho realizovanému kapitálovému zisku. [25]

17 — Body 28 a 31 rozsudku.
18 — Bod 32 rozsudku.
19 — Pozri bod 37 rozsudku.
20 — Bod 38 rozsudku.
21 — Bod 48 rozsudku.
22 — Pozri najmä body 56 a 64 rozsudku.
23 — Pozri body 65 a 66 rozsudku.
24 — Bod 67 rozsudku.
25 — Pozri body 70 a 71 rozsudku.

45. Súdny dvor zdôrazňuje, že naopak v iných situáciách umožňuje povaha a rozsah majetku spoločnosti jednoducho zabezpečiť cezhraničné sledovanie zložiek tohto majetku, v súvislosti s ktorými sa konštatovali kapitálové zisky v okamihu, keď spoločnosť premiestnila miesto svojho skutočného vedenia do iného členského štátu. [26]

46. Za týchto okolností Súdny dvor v bode 73 už citovaného rozsudku National Grid Indus rozhodol, že „vnútroštátna právna úprava, ktorá spoločnosti premiestňujúcej miesto svojho skutočného vedenia do iného členského štátu ponúka voľbu medzi okamžitým zaplatením dane, ktoré vedie k hotovostnej nevýhode pre túto spoločnosť, ale ju zároveň zbavuje neskoršieho zaťaženia administratívy, a odkladom zaplatenia uvedenej dane spolu s prípadnými úrokmi podľa uplatniteľnej vnútroštátnej úpravy, ktorý je nevyhnutne sprevádzaný zaťažením administratívy pre dotknutú spoločnosť spojeným so sledovaním premiestnených aktív, predstavuje opatrenie, ktoré jednak môže zabezpečiť vyvážené rozdelenie daňových právomocí medzi členské štáty, jednak do slobody usadiť sa zasahuje menej ako opatrenie dotknuté vo veci samej. Za predpokladu, že spoločnosť sa domnieva, že zaťaženie administratívy spojené s odkladom vyberania dane je neúmerné, môže si zvoliť okamžité zaplatenie dane“.

47. Súdny dvor v bode 74 uvedeného rozsudku dodal, že je dôležité zohľadniť aj riziko nevymoženia dane, ktoré postupom času narastá. Toto riziko môže podľa Súdneho dvora členský štát odchodu zohľadniť v rámci svojej právnej úpravy, ktorá sa uplatňuje na odklad zaplatenia daňových dlhov zavedením takých opatrení, akým je napríklad zriadenie bankovej záruky.

48. Pokiaľ ide o prvý žalobný dôvod uvedený v prejednávanej žalobe, poznatky, ktoré treba vyvodiť z už citovaného rozsudku National Grid Indus, sa nachádzajú na troch úrovniach analýzy, ktorú urobil Súdny dvor v tomto rozsudku, a to v štádiu uplatniteľnosti slobody usadiť sa, obmedzenia tejto slobody a odôvodnenia článku 76 A CIRC.

49. V súvislosti s prvým bodom uvádzam, že je očividné, že právny kontext situácie v už citovanej veci National Grid Indus a spornej portugalskej právnej úpravy je odlišný. Zatiaľ čo sa totiž Holandské kráľovstvo pridržiava teórie založenia, a teda jeho právo bez výhrad pripúšťa, ako to potvrdzuje skutkový stav v uvedenej veci, možnosť premiestniť miesto skutočného vedenia holandskej spoločnosti bez zmeny jej právnej subjektivity z dôvodu zachovania si registrovaného sídla v Holandsku, Portugalská republika túto teóriu naopak neuplatňuje.

50. Na rozdiel od toho, čo zrejme naznačuje nemecká vláda vo svojej odpovedi na písomnú otázku Súdneho dvora, portugalské právo napriek tomu nevyžaduje zrušenie a likvidáciu spoločnosti pred premiestnením sídla do iného členského štátu a v dôsledku toho otázka vplyvu takejto požiadavky na uplatniteľnosť slobody usadiť sa v tomto prípade nevzniká. Nie je totiž sporné, že najmä článok 3 ods. 4 portugalského Zákonníka o obchodných spoločnostiach (código das sociedades comercias) povoľuje spoločnostiam založeným podľa portugalského práva, aby premiestnili miesto svojho skutočného vedenia do inej krajiny pri súčasnom zachovaní si právnej subjektivity, avšak pod podmienkou, že to právna úprava tejto inej krajiny pripúšťa.

51. Nemyslím si, že by podmienka stanovená v článku 3 ods. 4 portugalského Zákonníka o obchodných spoločnostiach mohla portugalskú spoločnosť, ktorá premiestňuje miesto svojho skutočného vedenia do iného členského štátu, zbaviť možnosti využiť slobodu usadiť sa voči členskému štátu odchodu, a to z týchto troch dôvodov.

26 — Bod 72 rozsudku.

52. Po prvé z dôvodu, že zachovanie právnej subjektivity migrujúcej spoločnosti, ktoré upravuje portugalská právna úprava, má tejto spoločnosti práve umožniť, aby sa premenila na spoločnosť, na ktorú sa vzťahuje vnútroštátne právo hostiteľského členského štátu, a teda aby využila slobodu usadiť sa voči členskému štátu odchodu (alebo založenia). V bode 112 rozsudku Cartesio [27], na ktorý navyše už citovaný rozsudok National Grid Indus výslovne odkazuje v bode 30, tak Súdny dvor spresnil, že oprávnenie členských štátov neumožniť spoločnosti, na ktorú sa vzťahuje ich vnútroštátne právo, zachovať si toto postavenie v prípade, keď sa chce zreorganizovať v inom členskom štáte, „nezahŕňa žiadnu imunitu vnútroštátnej právnej úpravy v otázkach založenia a zrušenia spoločnosti voči pravidlám Zmluvy ES, ktorými je upravená sloboda usadiť sa, a najmä nemôže odôvodniť to, aby členský štát založenia… zabránil tejto spoločnosti premeniť sa na spoločnosť podľa vnútroštátneho práva iného členského štátu, ak to jeho právne predpisy povoľujú“.

53. Po druhé z dôvodu, že portugalská vláda, ako som už upozornil v opise argumentácie účastníkov konania, už vo svojej odpovedi na písomnú otázku Súdneho dvora pripúšťa, že článok 43 ES sa skutočne uplatňuje na situáciu spoločnosti v pôsobnosti článku 76 A CIRC vzhľadom na to, že portugalské právo obchodných spoločností takejto spoločnosti povoľuje, aby si zachovala právnu subjektivitu.

54. Po tretie z dôvodu, že otázka prípadného obmedzenia cezhraničného opätovného založenia spoločnosti hostiteľským členským štátom – čo je otázka, ktorú napokon nastoľuje vec VALE, v ktorej v súčasnosti prebieha konanie na Súdnom dvore [28] – musí byť vyriešená so zreteľom na právnu úpravu hostiteľského členského štátu a podľa môjho názoru sa na ňu nemôže odvolávať členský štát pôvodu s cieľom uprieť spoločnosti, aby voči nemu využila slobodu usadiť sa.

55. Pokiaľ ide o druhý bod, teda o obmedzujúcu povahu okamžitého zdanenia latentných kapitálových ziskov v okamihu premiestnenia sídla portugalskej spoločnosti do iného členského štátu, zdá sa mi, že ani portugalská vláda, ani vlády, ktoré vstúpili do konania ako vedľajší účastníci na jej podporu, už principiálne a s prihliadnutím na už citovaný rozsudok National Grid Indus nepopierajú, že pokiaľ ide o zdanenie kapitálových ziskov z aktív dosiahnutých v členskom štáte odchodu pred premiestnením sídla, z pohľadu právnej úpravy tohto členského štátu sa spoločnosť založená podľa právnej úpravy členského štátu, ktorá premiestňuje svoje sídlo do iného členského štátu, nachádza v objektívne analogickom postavení ako spoločnosť takisto založená podľa právnej úpravy prvého členského štátu, ktorá si sídlo v tomto členskom štáte ponecháva.

56. Portugalská vláda však v podstate tvrdí, že obe tieto spoločnosti podliehajú podľa portugalského práva rovnakému daňovému režimu a že v dôsledku toho portugalská spoločnosť, ktorá chce využiť článok 43 ES, nemá na rozdiel od situácie, z ktorej vychádzal už citovaný rozsudok National Grid Indus, žiadnu hotovostnú nevýhodu v porovnaní so spoločnosťou, ktorá si ponecháva sídlo v Portugalsku.

57. Toto tvrdenie ma nepresvedčilo z jednoduchého dôvodu, že portugalská vláda na to, aby poprela rozdielne zaobchádzanie, porovnáva situácie, ktoré nie sú analogické, ako to vyplýva zo zhrnutia jej názoru v bode 28 týchto návrhov. Podľa môjho názoru sa totiž v prípade spornej dane nemožno domnievať, že situácia spoločnosti, ktorá napriek premiestneniu svojho sídla do iného členského štátu plne vykonáva svoju hospodársku činnosť pomocou aktív pridelených na túto činnosť, a situácia spoločnosti, ktorá si ponecháva sídlo v Portugalsku, ale ktorej aktíva už nie sú pridelené na zdaniteľnú hospodársku činnosť, sú objektívne podobné. Skutočnosť, ktorej následkom je zdanenie, je v každom z týchto dvoch prípadov iná.

27 — Rozsudok zo 16. decembra 2008, C-210/06, Zb. s. I-9641.

28 — Vec C-378/10. V tejto súvislosti chcem zdôrazniť, že súhlasím s názorom, ktorý vysvetlil generálny advokát Jääskinen v bodoch 70 až 73 návrhov predniesených v uvedenej veci 15. decembra 2011, podľa ktorého so zreteľom na zásadu zákazu diskriminácie, tak ako ju vo svojej judikatúre uplatňuje Súdny dvor, nemôže hostiteľský členský štát ani svojvoľne zakázať cezhraničné opätovné založenie spoločnosti, ani mu brániť iba preto, že jeho vnútroštátne právo obchodných spoločností takéto opätovné založenie nepredvídalo.

58. Naopak v prípade vnútroštátnej situácie, keď aktíva zostávajú pridelené na hospodársku činnosť portugalskej spoločnosti, ktorá premiestňuje svoje sídlo v rámci Portugalska, portugalská vláda nevyvrátila tvrdenie Komisie, že kapitálové zisky z týchto aktív budú zdanené až vtedy, keď budú skutočne realizované.

59. Nepresvedčilo ma ani tvrdenie portugalskej vlády, vysvetlené hlavne na pojednávaní, že skutočnosť, že portugalská právna úprava zohľadňuje kapitálové straty vytvorené na portugalskom území až do okamihu premiestnenia, vedie tiež k odmietnutiu existencie obmedzenia slobody usadiť sa.

60. V tejto súvislosti totiž stačí uviesť, že to bol aj prípad holandskej právnej úpravy vyžadujúcej v okamihu premiestnenia miesta skutočného vedenia do iného členského štátu „záverečné zúčtovanie“, ktorého výpočet je založený na zdaniteľnom príjme dotknutej spoločnosti v Holandsku.[29] To, že Súdny dvor sa z dôvodov vlastných okolnostiam v už citovanej veci National Grid Indus nezaoberal otázkou latentnej kapitálovej straty vytvorenej na holandskom území, neznamená, že by portugalská právna úprava nemohla byť prekážkou slobody usadiť sa. Navyše táto právna úprava sa uplatňuje aj za okolností, keď, obdobne ako vo veci National Grid Indus, portugalská spoločnosť, ktorá chce premiestniť svoje sídlo do iného členského štátu, nahromadila na portugalskom území výhradne latentné kapitálové zisky pripadajúce na tieto aktíva.

61. Dochádzam preto k záveru, že článok 76 A CIRC obsahuje obmedzenie slobody usadiť sa, ktoré článok 43 ES v zásade zakazuje.

62. Pokiaľ ide o tretí bod, ktorý sa týka odôvodnenia takéhoto obmedzenia, dovoľujem si pripomenúť, že portugalská vláda vo svojej odpovedi na písomnú otázku položenú Súdnym dvorom po vyhlásení už citovaného rozsudku National Grid Indus pripúšťa, že ak by mal Súdny dvor určiť, tak ako to navrhujem, že článok 76 A CIRC skutočne obmedzuje výkon slobody usadiť sa, bola by povinná zaviesť vo svojom vnútroštátnom práve pre spoločnosti, ktoré chcú premiestniť svoje sídlo do iného členského štátu, možnosť zvoliť si buď okamžité zaplatenie, alebo odložený výber dane z latentných kapitálových ziskov z aktív týchto spoločností dosiahnutých na portugalskom území.

63. Keďže totiž článok 76 A CIRC bráni výkonu takéhoto práva výberu, mohlo by sa zdať, že priznanie portugalskej vlády postačuje na to, aby sa vyhovelo žalobnému dôvodu Komisie týkajúcemu sa skutočnosti, že požiadavka obsiahnutá v tomto ustanovení je neprimeraná cieľu všeobecného záujmu, ktorým je ochrana vyváženého rozdelenia daňovej právomoci medzi členské štáty.

64. Pred dosiahnutím tohto záveru sa však treba vyjadriť o argumentácii zastávanej niektorými vládami, ktoré vstúpili do konania ako vedľajší účastníci, podľa ktorej posúdenia Súdneho dvora v už citovanom rozsudku National Grid Indus týkajúce sa nevyhnutnosti poskytnúť takéto právo výberu boli dané okolnosťami vzhľadom na netypickosť situácie, z ktorej vychádzal tento rozsudok, a vôbec nenútia zákonodarcov iných členských štátov, aby do svojho vnútroštátneho právneho poriadku zaviedli túto možnosť.

65. Je pravda, že vec, v ktorej bol vyhlásený už citovaný rozsudok National Grid Indus, bola skutočne neobvyklá, keďže dotknutá spoločnosť vlastnila iba jedno finančné aktívum. Cezhraničné sledovanie takejto zložky majetku spoločnosti, ktoré prináša možnosť odloženého vymáhania daňového dlhu vzťahujúceho sa na kapitálový zisk dosiahnutý pred premiestnením sídla a zistený v okamihu tohto premiestnenia, je teda vo všeobecnosti jednoduché.

29 — Pozri najmä bod 22 pripomienok holandskej vlády v už citovanej veci National Grid Indus.

66. Napriek tomu však článok 76 A CIRC vo svojom súčasnom znení neumožňuje ani v situácii zhodnej alebo analogickej so situáciou, z ktorej vychádzal už citovaný rozsudok National Grid Indus, urobiť výber uvedený v bode 73 uvedeného rozsudku a zopakovaný v bode 46 týchto návrhov. V súčasnosti je teda portugalská spoločnosť, ktorá sa nachádza v situácii zhodnej alebo analogickej so situáciou, z ktorej vychádzal uvedený rozsudok National Grid Indus, nútená napadnúť na súde uplatnenie okamžitého zdanenia latentných kapitálových ziskov pripadajúcich na jedno alebo viaceré aktíva finančnej povahy.

67. Na rozdiel od toho, čo navrhujú niektoré vlády, ktoré vstúpili do konania ako vedľajší účastníci, mi preto nie je jasné, ako by Portugalská republika mohla zachovať článok 76 A CIRC v platnosti.

68. To neznamená, že Portugalská republika by pri výbere opatrení, ktoré porušujú slobodu usadiť sa menej než okamžité zaplatenie spornej dane, bola obmedzená iba na zavedenie možnosti ponúknutej dotknutej spoločnosti vybrať si odložené zaplatenie daňového dlhu zisteného v čase premiestnenia sídla. Predovšetkým nie je vylúčené, že vhodným opatrením primeraným cieľu, ktorým je ochrana vyváženého rozdelenia daňovej právomoci medzi členské štáty, by mohlo byť aj ponúknutie možnosti výberu rozvrhnutia platby daňového dlhu zisteného v čase premiestnenia sídla spoločnostiam, napríklad v ročných termínoch splatnosti alebo v závislosti od realizácie kapitálových ziskov, ako to navrhla nemecká vláda v odpovedi na písomnú otázku Súdneho dvora.

69. Okrem toho, že Komisia takýto návrh vo svojej žalobe nepredložila a že výber alternatívnych opatrení k právnej úprave obmedzujúcej slobodu pohybu upravenú Zmluvou prináleží dotknutému členskému štátu, sa však na to, aby sa vyhovelo prvému žalobnému dôvodu Komisie, zdá dostatočné uviesť, že článok 76 A CIRC neponúka žiadnu alternatívu k požiadavke okamžitého zaplatenie dane z kapitálových ziskov pripadajúcich na jedno alebo viaceré aktíva spoločnosti, ktorá premiestňuje svoje sídlo do iného členského štátu, a to ani v situáciách, keď by povaha a veľkosť majetku tejto spoločnosti umožňovali ľahko zabezpečiť cezhraničné sledovanie zložiek majetku, v prípade ktorých bol zistený kapitálový zisk v okamihu, keď dotknutá spoločnosť premiestnila svoje registrované sídlo a miesto svojho skutočného vedenia do iného členského štátu. [30]

70. Vzhľadom na uvedené už nie je striktne potrebné, aby Súdny dvor vstúpil do inak dosť živej debaty, ktorá proti sebe postavila účastníkov konania na pojednávaní a ktorá sa týkala dvoch úvah vysvetlených v už citovanom rozsudku National Grid Indus spojených s možnosťou odloženej platby dane.

71. Ak by však Súdny dvor napriek tomu pristúpil k rozhodovaniu o týchto aspektoch, chcem uviesť tieto pripomienky.

72. Pripomínam, že v bodoch 73 a 74 uvedeného rozsudku National Grid Indus Súdny dvor na jednej strane súhlasil s tým, že odložená platba môže byť sprevádzaná „prípadnými úrokmi podľa uplatniteľnej vnútroštátnej úpravy“, a na druhej strane uznal, že „riziko nevymožiteľnosti dane [, ktoré má za následok jej odložené zaplatenie], ktoré s postupom času narastá…, môže… členský štát [odchodu] zohľadniť v rámci svojej vnútroštátnej právnej úpravy uplatniteľnej na odklad zaplatenia daňových dlhov zavedením takého opatrenia, akým je zriadenie finančnej zábezpeky“.

73. Zatiaľ čo portugalská vláda a väčšina vlád, ktoré vstúpili do konania ako vedľajší účastníci, v podstate uvádzajú, že tieto požiadavky treba vyžadovať vo všetkých prípadoch uplatnenia voľby odloženej platby, Komisia považuje výber úrokov z omeškania za vnútorne diskriminačný, keďže od daňových rezidentov sa vyžaduje zaplatenie dane až následne a bez úrokov, a pokiaľ ide o zriadenie bankovej záruky, Komisia sa rovnako ako dánska vláda domnieva, že ho možno vyžadovať iba v prípadoch, keď existuje reálne a preukázané riziko nevymoženia dane.

30 — Pozri v tomto zmysle rozsudok National Grid Indus, už citovaný, bod 72.

74. Pokiaľ ide o úroky – a bez ohľadu na sémantickú debatu, ktorá na pojednávaní proti sebe postavila najmä nemeckú vládu a Komisiu, pričom nemecká vláda, ktorá pripomínala prolongačné úroky alebo úroky z omeškania so zaplatením dane, spochybňovala kvalifikáciu Komisie –, zdôrazňujem, že niekoľko členských štátov uplatňuje úroky, niekedy označované ako úroky „z omeškania“, zo sumy daňových pohľadávok na ťarchu ich daňovníkov, a to aj v situácii, keď je povolená odložená platba daňového dlhu.[31] Hoci si tým nie som istý, myslím si, že tejto situácie sa týka spresnenie Súdneho dvora v bode 73 už citovaného rozsudku National Grid Indus.

75. Domnievam sa, že výhrada Komisie týkajúca sa diskriminačnej povahy tejto požiadavky nemôže uspieť.

76. Ak sa totiž vo vnútroštátnej situácii, v ktorej dochádza k premiestneniu sídla, takéto úroky nevyžadujú, je to iba preto, že suma daňového dlhu bude zistená, a teda vymáhateľná až v okamihu skutočnej realizácie kapitálových ziskov. Až v tomto okamihu bude musieť byť v zásade bez poskytnutia odkladu platby zaplatený daňový dlh.[32] Naproti tomu, keďže v cezhraničnej situácii členské štáty môžu, ako to potvrdzuje už citovaný rozsudok National Grid Indus, stanoviť sumu vymáhateľného daňového dlhu spojeného s latentnými kapitálovými ziskami pripadajúcimi na aktíva spoločnosti, ktorá premiestňuje svoje sídlo do iného členského štátu, v okamihu tohto premiestnenia, ale skutočná platba je odložená, možno na úroky, ktoré treba zaplatiť z tejto sumy, hľadieť ako na úroky platené z úveru poskytnutého tejto spoločnosti.

77. V dôsledku toho v súlade so zásadou ekvivalencie, ak členský štát vo svojej vnútroštátnej právnej úprave, ktorá sa vo všeobecnosti uplatňuje na vymáhanie daňových pohľadávok, stanoví, že možnosť odloženej platby je sprevádzaná úrokmi, neexistuje objektívny dôvod, aby sa to nevzťahovalo na situáciu spoločnosti, ktorá premiestňuje svoje sídlo do členského štátu a ktorej daňový dlh v členskom štáte odchodu bol zistený v okamihu tohto premiestnenia.

78. Zriadenie bankovej záruky sa mi javí ako otázka, ktorej riešenie je citlivejšie. Hoci sa nezdá, že v bode 74 už citovaného rozsudku National Grid Indus Súdny dvor uvažuje o bankovej záruke iba ako o jednom z viacerých opatrení, napriek tomu platí, že systematické uplatňovanie tejto požiadavky s cieľom zabezpečiť výber dane v situácii, keď je jej platba odložená, by mohlo mať rovnako obmedzujúci účinok ako okamžité zaplatenie dane v okamihu premiestnenia sídla do iného členského štátu, a to z dôvodu, že je spôsobilé zbaviť daňovníka užívania majetku poskytnutého ako zábezpeka.

79. Napokon pripomínam, že Súdny dvor vo svojich rozsudkoch Lasteyrie du Saillant[33] a N[34] považoval za neprimerané cieľom všeobecného záujmu sledovaným členskými štátmi poskytnutie zábezpek požadované od fyzických osôb premiestňujúcich svoj daňový domicil do iného členského štátu, ktoré chceli získať odklad platby dane z latentných kapitálových ziskov z cenných papierov.[35] Súdny dvor v rozsudku N spresnil, že existujú prostriedky, ktoré menej obmedzujú základné slobody, ako napríklad mechanizmy vzájomnej pomoci zavedené na úrovni Únie, predovšetkým v oblasti vymáhania daňových pohľadávok.[36]

31 — Pozri najmä článok 1727 časť IV francúzskeho Všeobecného daňového zákonníka; článok 6 luxemburskej veľkovojvodskej vyhlášky z 28. decembra 1968, ktorou sa vykonávajú články 155 a 178 zákona o dani z príjmu. Pozri tiež článok 414 belgického Zákonníka o dani z príjmu, ktorý sa uplatňuje na odklad platby dane, ako aj v prípade Nemecka § 234 Abgabenordnung z 1. októbra 2002.

32 — Ak členský štát predsa poskytne dotknutej spoločnosti možnosť odkladu platby dane a keď jeho vnútroštátna právna úprava vymáhania daňových pohľadávok upravuje platbu úrokov, tieto úroky sa budú musieť uplatniť.

33 — Rozsudok z 11. marca 2004, C-9/02, Zb. s. I-2409, body 47, 56 a 57.

34 — Rozsudok zo 7. septembra 2006, C-470/04, Zb. s. I-7409, bod 51.

35 — Vo veci Lasteyrie du Saillant mohli mať zábezpeky požadované francúzskymi daňovými orgánmi formu úhrady hotovosti vykonanej v prospech Štátnej pokladnice, pohľadávok voči Štátnej pokladnici, poskytnutia záruky, cenných papierov, tovaru uskladneného v štátom schválených skladoch, ktorý bol predmetom záložného listu prevedeného rubopisom na rad Štátnej pokladnice, hypotekárnych záložných listov, zriadenia záložného práva k obchodnému majetku. Vo veci N spočívala zriadená záruka v zriadení záložného práva k majetkovým účastiam daňovníka v jednej z jeho spoločností.

36 — Rozsudok N, už citovaný, body 51 až 53.

80. Hoci v bode 74 už citovaného rozsudku National Grid Indus Súdny dvor tieto mechanizmy nespomenul, toto mlčanie podľa môjho názoru nemôže znamenať, že chcel dať členským štátom bianko povolenie, ktoré by im umožňovalo zaviesť opatrenie (odklad platby sprevádzaný bankovou zárukou) s prípadnými rovnako obmedzujúcimi účinkami ako účinky opatrenia (okamžité zaplatenie), ktoré v predchádzajúcich bodoch tohto rozsudku považoval za spôsobujúce neprimeranú prekážku slobody usadiť sa.

81. S cieľom zachovať tak vnútornú koherenciu odôvodnenia Súdneho dvora v už citovanom rozsudku National Grid Indus, ako aj vonkajšiu koherenciu s už citovanou judikatúrou Lasteyrie du Saillant a N, teda treba podľa môjho názoru požiadavku zriadenia bankovej záruky, ktorá môže sprevádzať možnosť odloženého vymáhania daňového dlhu, vykladať striktne.

82. V tejto súvislosti mám v podstate rovnaký názor ako Komisia a dánska vláda, podľa ktorých možno takúto zábezpeku vyžadovať iba vtedy, ak existuje reálne a vážne riziko nevymoženia daňovej pohľadávky. Navyše na rozdiel od toho, čo obhajovala francúzska vláda vo svojej odpovedi na písomnú otázku Súdneho dvora, ako aj na pojednávaní, sa domnievam, že výška požadovanej bankovej záruky nemôže zodpovedať výške daňovej pohľadávky, ktorej platba je odložená, pretože inak by tým v skutočnosti bolo opäť zavedené opatrenie rovnako obmedzujúce ako okamžité zaplatenie dane v okamihu premiestnenia sídla. Táto zábezpeka však napriek tomu musí byť dostatočná v závislosti od okolností každého prípadu.

83. Po týchto úvahách navrhujem, ako som už uviedol, vyhovieť prvému žalobnému dôvodu, ktorý uviedla Komisia vo svojej žalobe.

2. O okamžitom zdanení latentných kapitálových ziskov z aktív pridelených portugalskej stálej prevádzkarni spoločnosti nerezidenta v prípade, keď stála prevádzkareň ukončuje činnosť alebo keď sú tieto aktíva premiestnené mimo portugalského územia (článok 76 B CIRC)

a) O okamžitom zdanení latentných kapitálových ziskov z aktív pridelených portugalskej stálej prevádzkarni spoločnosti nerezidenta v prípade, keď stála prevádzkareň ukončuje činnosť [článok 76 B písm. a) CIRC]

i) Zhrnutie argumentácie účastníkov konania

84. Komisia sa domnieva, že úvahy týkajúce sa obmedzujúcej a neprimeranej povahy ustanovení článku 76 A CIRC platia aj pre situáciu uvedenú v článku 76 B písm. a) CIRC. Neexistuje teda žiadne odôvodnenie na to, aby boli bez výnimky okamžite zdanené latentné kapitálové zisky z aktív pridelených portugalskej stálej prevádzkarni spoločnosti nerezidenta v prípade, keď stála prevádzkareň ukončuje činnosť.

85. Aj portugalská vláda odkazuje na svoju argumentáciu vzťahujúcu sa na článok 76 A CIRC, ktorú vysvetlila vo svojich vyjadreniach. V odpovedi na písomnú otázku Súdneho dvora dodáva, že hoci sa už citovaný rozsudok National Grid Indus priamo nevzťahuje na situáciu uvedenú v článku 76 B písm. a) CIRC, bod 57 tohto rozsudku je relevantný. Ak Súdny dvor uzná, že dochádza k obmedzeniu slobody usadiť sa, bolo by legitímne, aby Portugalská republika, keď už nemôže požadovať okamžitý výber dane, mohla aspoň vyžadovať odloženú platbu, ktorá by prípadne bola sprevádzaná úrokmi a vzhľadom na riziko nevymoženia umožnená výmenou za zriadenie bankovej záruky.

86. Vlády, ktoré vstúpili do konania ako vedľajší účastníci, majú rozdielne názory na relevanciu už citovaného rozsudku National Grid Indus pre situáciu uvedenú v článku 76 B písm. a) CIRC. Zatiaľ čo španielska a holandská vláda sa domnievajú, že tento rozsudok sa na uvedenú situáciu plne uplatňuje, pričom holandská vláda dodáva, že daňovníkovi musí byť ponúknutá možnosť výberu medzi okamžitým a odloženým zaplatením dane, nemecká a švédska vláda sa domnievajú, že už citovaný rozsudok sa tejto situácie netýka, keďže iba okamžitý výber dane je vhodným opatrením v prípade skončenia činnosti stálej prevádzkarne na území členského štátu.

ii) Analýza

87. Súdny dvor opakovane rozhodol, že sloboda usadiť sa zahŕňa právo spoločností, ktoré sú založené v súlade s právnou úpravou členského štátu a majú registrované sídlo, ústredie riadenia alebo hlavné miesto podnikateľskej činnosti vnútri Spoločenstva, vykonávať svoju činnosť v iných členských štátoch prostredníctvom dcérskej spoločnosti, organizačnej zložky alebo obchodného zastúpenia. [37]

88. Obmedzujúce účinky na slobodu usadiť sa môžu podľa judikatúry vzniknúť najmä vtedy, keď vzhľadom na daňovú právnu úpravu môže byť spoločnosť odradená od vytvárania závislých entít, akou je napríklad stála prevádzkareň, v iných členských štátoch a od vykonávania svojich činností prostredníctvom takýchto entít. [38]

89. Treba poznamenať, že toto posúdenie bolo uvedené vo vzťahu k daňovej právnej úprave členského štátu pôvodu spoločnosti, a nie vo vzťahu k daňovej právnej úprave hostiteľského členského štátu jej stálej prevádzkarne.

90. Na rozdiel od vyššie preskúmanej situácie, keď je sídlo portugalskej spoločnosti, nad ktorou Portugalská republika vykonáva svoju daňovú právomoc ako členský štát pôvodu, premiestnené do iného členského štátu, je však v tomto prípade výber dane z latentných kapitálových ziskov pri skončení činnosti stálej prevádzkarne spoločnosti nerezidenta v Portugalsku, uvedený v článku 76 B písm. a) CIRC, súčasťou výkonu právomoci tohto členského štátu ako hostiteľskej krajiny uvedenej prevádzkarne.

91. V súlade so znením článku 43 ES je hostiteľský členský štát povinný zabezpečiť zaobchádzanie podľa podmienok stanovených pre vlastných štátnych príslušníkov. [39]

92. V dôsledku toho treba vyhľadať vnútroštátnu situáciu, ktorá je porovnateľná so situáciou spoločnosti nerezidenta, ktorej stála prevádzkareň ukončuje svoje činnosti na portugalskom území a vo vzťahu ku ktorej by prípadne mohlo byť zistené diskriminačné rozdielne zaobchádzanie.

93. Účastníci prejednávaného sporu túto otázku rozoberali len v malej miere.

94. Napriek tomu si však myslím, že situácia stálej prevádzkarne uvedená v článku 76 B písm. a) CIRC je objektívne porovnateľná so situáciou stálej prevádzkarne spoločnosti usadenej v Portugalsku, ktorá sa nachádza v tom istom členskom štáte.

37 — Pozri najmä rozsudky z 21. septembra 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Zb. s. I-6161, bod 35; zo 14. decembra 2000, AMID, C-141/99, Zb. s. I-11619, bod 20; z 15. mája 2008, Lidl Belgium, C-414/06, Zb. s. I-3601, bod 18; z 23. októbra 2008, Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C-157/07, Zb. s. I-8061, bod 28, a z 25. februára 2010, X Holding, C-337/08, Zb. s. I-1215, bod 17.

38 — Pozri rozsudok z 28. februára 2008, Deutsche Shell, C-293/06, Zb. s. I-1129, bod 29. Pozri tiež v tomto zmysle rozsudok Lidl Belgium, už citovaný, body 19, 20 a 25.

39 — Pozri najmä rozsudok Lidl Belgium, už citovaný, bod 19.

95. Samozrejme, neignorujem, ako to zdôraznila nemecká vláda, keď poprela porovnateľnosť týchto situácií, že zatiaľ čo v čisto vnútroštátnej situácii tvoria prevádzkareň a spoločnosť, ku ktorej patrí, z daňového hľadiska jednu daňovú jednotku, stála prevádzkareň spoločnosti nerezidenta sa podľa medzinárodnej právnej praxe, tak ako ju vyjadrujú najmä články 5 a 7 Modelovej daňovej zmluvy o príjmoch a o majetku vypracovanej Organizáciou pre hospodársku spoluprácu a rozvoj (OECD), považuje za samostatnú daňovú jednotku.[40] Podľa rozdelenia právomoci upraveného v článku 7 modelovej zmluvy tak portugalská vláda tiež uznáva, že Portugalská republika v zásade vykonáva svoju daňovú právomoc iba vo vzťahu k príjmom, ktoré sú pripísateľné stálej prevádzkarni spoločnosti nerezidenta usadenej v inom členskom štáte. Právo Únie nebráni takémuto spôsobu rozdelenia daňovej právomoci medzi členské štáty ani tomu, aby bola na tento účel stála prevádzkareň posúdená ako samostatná daňová jednotka[41], teda rovnako ako podnik, ktorý koná úplne nezávisle od podniku, z ktorého táto prevádzkareň pochádza.

96. Nemyslím si však, že to znamená, že situácia týchto dvoch stálych prevádzkarní, z ktorých jedna sa nachádza v cezhraničnom a druhá v čisto vnútroštátnom kontexte, nemôžu byť objektívne porovnateľné s odôvodnením, že Portugalská republika stráca svoju daňovú právomoc iba v prvom prípade, len čo sú aktíva premiestnené do iného členského štátu.

97. Ak by to tak malo byť, Súdny dvor by bol musel uvažovať rovnako v už citovanom rozsudku National Grid Indus pri porovnávaní situácie spoločnosti členského štátu, ktorá premiestňuje miesto svojho skutočného vedenia do iného členského štátu a vo vzťahu ku ktorej členský štát pôvodu stráca po premiestnení daňovú právomoc, so situáciou spoločnosti, ktorá premiestňuje svoje sídlo v rámci územia prvého členského štátu a vo vzťahu ku ktorej daňová právomoc tohto členského štátu naďalej trvá. Ako však už bolo uvedené, Súdny dvor považoval tieto dve situácie za objektívne porovnateľné.

98. Okrem toho v už citovanom rozsudku Lidl Belgium Súdny dvor nepovažoval ustanovenia modelovej daňovej zmluvy OECD za prekážku toho, aby na účely zistenia obmedzenia slobody usadiť sa porovnal situáciu stálej prevádzkarne spoločnosti usadenej v tom istom členskom štáte so situáciou stálej prevádzkarne tej istej spoločnosti, ktorá sa nachádzala v inom členskom štáte.[42] Navyše nie je sporné, že priznanie postavenia samostatnej daňovej jednotky stálej prevádzkarni spoločnosti nerezidenta je fikciou, ktorá má jednoduchý cieľ uľahčiť výkon daňovej právomoci rozdelenej medzi dotknuté členské štáty.[43]

99. V dôsledku toho možno s prihliadnutím na zohľadnené kritérium porovnania konštatovať obmedzenie slobody usadiť sa, pretože na rozdiel od cezhraničnej situácie nemá skončenie činnosti vnútroštátnej stálej prevádzkarne portugalskej spoločnosti za následok zdanenie latentných kapitálových ziskov pripadajúcich na aktíva premiestnené ku tejto spoločnosti.

100. Portugalská vláda obhajuje ešte názor, že skončenie činnosti stálej prevádzkarne a premiestnenie jej aktív do iného členského štátu sa podobá tomu, keď v čisto vnútroštátnej situácii dôjde k ukončeniu pridelenia dotknutých aktív na hospodársku činnosť. Keďže latentné kapitálové zisky sú predmetom zdanenia v oboch situáciách, nejde o rozdielne zaobchádzanie.

40 — Podľa článku 5 ods. 1 modelovej zmluvy (v znení z júla 2008, ktoré sa uplatňovalo v čase lehoty určenej v odôvodnenom stanovisku) stála prevádzkareň označuje trvalé miesto alebo zariadenie na výkon činnosti, ktorého prostredníctvom podnik úplne alebo čiastočne vykonáva svoju činnosť. Podľa odseku 2 tohto článku stála prevádzkareň zahŕňa najmä pobočku, kanceláriu, továreň. Článok 7 ods. 1 modelovej zmluvy stanovuje, že ak podnik jedného zmluvného štátu vykonáva svoju činnosť v inom zmluvnom štáte prostredníctvom stálej prevádzkarne, podliehajú zisky podniku zdaneniu v tomto druhom štáte iba v rozsahu, v akom sú pripísateľné tejto stálej prevádzkarni. Odsek 2 uvádza, že stálej prevádzkarni možno pripísať príjmy, ktoré by dosiahla, ak by bola samostatným podnikom, ktorý by uskutočňoval rovnakú alebo podobnú činnosť za rovnakých alebo podobných podmienok, pričom by konala úplne nezávisle od spoločnosti, ktorej je stálou prevádzkarňou.

41 — Pozri rozsudok Lidl Belgium, už citovaný, bod 22.

42 — Rozsudok Lidl Belgium, už citovaný, body 23 až 25.

43 — Táto kvalifikácia napokon nefunguje v oblasti DPH, ktorá sa uplatňuje na obchody medzi spoločnosťou a jej stálou prevádzkarňou; pozri rozsudok z 23. marca 2006, FCE Bank, C-210/04, Zb. s. I-2803, body 35 až 41.

101. Tento argument ma nepresvedčil z rovnakých dôvodov, ako sú vysvetlené vyššie, pokiaľ ide o prípad spoločnosti, ktorá premiestňuje svoje sídlo do iného členského štátu: aktíva pripadajúce stálej prevádzkarni, ktorá opúšťa portugalské územie, zostávajú naďalej spojené s jej hospodársku činnosťou, aj keď je táto činnosť vykonávaná v inom členskom štáte. Na účely uplatňovania slobody usadiť sa chránenej Zmluvou sa mi teda nezdá možné považovať za porovnateľné úplné skončenie hospodárskej činnosti a skončenie hospodárskej činnosti vykonávanej na území konkrétneho členského štátu.

102. Na rozdiel od toho, čo uviedla portugalská vláda na pojednávaní, si nemyslím, že tvrdenie vyslovené v bode 57 už citovaného rozsudku National Grid Indus môže viesť k vyvráteniu tohto záveru. Hoci je pravda, že Súdny dvor v tomto bode pripomenul, že „aktíva spoločnosti… priamo súvisia s hospodárskymi aktivitami určenými na dosahovanie zisku“, toto posúdenie nebolo urobené v súvislosti s obmedzujúcou povahou holandskej právnej úpravy, ale v rámci analýzy jej primeranosti, keďže táto právna úprava odmietala zohľadniť kapitálové straty dosiahnuté po premiestnení miesta skutočného vedenia spoločnosti do iného členského štátu. Z bodu 57 uvedeného rozsudku National Grid Indus teda nemožno vyvodiť, že ukončenie pridelenia aktív stálej prevádzkarne na akúkoľvek hospodársku činnosť v členskom štáte na jednej strane a premiestnenie takýchto aktív do iného členského štátu pri skončení činnosti uvedenej stálej prevádzkarne v prvom členskom štáte na strane druhej sú porovnateľné situácie.

103. K ostatnému uvádzam, ako to tvrdili Komisia a holandská vláda vo svojej odpovedi na písomnú otázku položenú Súdnym dvorom, že v prípade okamžitého zdanenia latentných kapitálových ziskov dosiahnutých z aktív pridelených stálej prevádzkarni pri skončení činnosti tejto prevádzkarne na portugalskom území možno vysloviť analogické úvahy ako v prípade spoločností, ktoré premiestňujú svoje sídlo do iného členského štátu.

104. Pokiaľ ide o primeranosť vnútroštátneho opatrenia, treba predovšetkým zdôrazniť, že bez ohľadu na povahu a veľkosť majetku prideleného stálej prevádzkarni má skončenie jej činnosti v Portugalsku vo všetkých prípadoch za následok okamžité zaplatenie dane z latentných kapitálových ziskov z aktív spojených s touto prevádzkarňou.

105. Toto zistenie podľa môjho názoru stačí na to, aby sa vyhovelo druhému žalobnému dôvodu Komisie vzťahujúcemu sa na článok 76 B písm. a) CIRC.

b) O okamžitom zdanení latentných kapitálových ziskov z aktív pridelených portugalskej stálej prevádzkarni spoločnosti nerezidenta v prípade, keď sú tieto aktíva premiestnené mimo portugalského územia [článok 76 B písm. b) CIRC]

i) Zhrnutie argumentácie účastníkov konania

106. Podľa Komisie sa táto situácia podstatne nelíši od iných už preskúmaných situácií. Pokiaľ si spoločnosť, ktorá nie je rezidentom, ponecháva stálu prevádzkareň v Portugalsku a pokiaľ sa aktíva naďalej nachádzajú v sídle alebo v inej stálej prevádzkarni nachádzajúcich sa v Únii, neexistuje nijaký dôvod na okamžitý výber dane. Právo Portugalskej republiky zdaniť kapitálové zisky z aktív dosiahnuté na jej území je dostatočne chránené opatrením zabezpečujúcim výpočet výšky dane v okamihu premiestnenia aktív, pričom daň sa zaplatí v čase skutočnej realizácie kapitálových ziskov.

107. Portugalská vláda opakuje svoje tvrdenia uvádzané v súvislosti s už preskúmanými situáciami, pričom spresňuje, že už citovaný rozsudok National Grid Indus sa nevzťahuje na prípad zdanenia latentných kapitálových ziskov pri premiestnení aktív medzi stálou prevádzkarňou nachádzajúcou sa v Portugalsku a spoločnosťou nerezidentom, ku ktorej patrí, alebo inou stálou prevádzkarňou nachádzajúcou sa v inom členskom štáte, ktorá patrí spoločnosti nerezidentovi.

108. Vlády, ktoré vstúpili do konania ako vedľajší účastníci, majú v podstate rovnaký názor ako portugalská vláda.

109. Nemecká a švédska vláda predovšetkým poznamenávajú, že premiestnenie aktív medzi portugalskou stálou prevádzkarňou a spoločnosťou, ku ktorej patrí, usadenou v inom členskom štáte nemožno porovnávať s premiestnením aktív medzi portugalskou stálou prevádzkarňou a jej portugalskou spoločnosťou.

110. V každom prípade je najmä podľa nemeckej, holandskej a švédskej vlády okamžité zdanenie v okamihu premiestnenia absolútne nevyhnutné na ochranu rozdelenia daňovej právomoci a podľa švédskej vlády na zabránenie riziku daňových únikov. Uplatňuje sa judikatúra Súdneho dvora v oblasti cezhraničných prevodov ziskov alebo strát. Holandská a švédska vláda trvajú aj na tom, že na rozdiel od situácie, z ktorej vychádza už citovaný rozsudok National Grid Indus, v ktorej išlo v okamihu premiestnenia miesta skutočného vedenia spoločnosti iba o jedno aktívum, znamená premiestnenie aktív stálej prevádzkarne do iného členského štátu priebežný proces, ktorý je obvykle veľmi ťažké sledovať, a to nielen pre vysoký počet dotknutých aktív, ale aj pre ich rôznorodú povahu, keďže niektoré, ako napríklad zariadenia, sú predmetom odpisovania a iné, ako napríklad ropa, sú zaradené medzi tovary, ktoré sú samy osebe predmetom spracovania. V dôsledku toho je zavedenie odkladu výberu dane niekedy nemožné alebo v každom prípade veľmi ťažké.

ii) Analýza

111. Pokiaľ ide o obmedzujúcu povahu ustanovení článku 76 B písm. b) CIRC a argumentáciu uvedenú nemeckou a švédskou vládou týkajúcu sa neporovnateľnosti premiestnenia aktív medzi stálou prevádzkarňou nachádzajúcou sa v Portugalsku a jej spoločnosťou nerezidentom alebo inou stálou prevádzkarňou uvedenej spoločnosti nachádzajúcou sa v inom členskom štáte na jednej strane a medzi stálou prevádzkarňou a jej spoločnosťou, ktoré sa obe nachádzajú v Portugalsku, na strane druhej, dovoľujem si odkázať na pripomienky uvedené v tejto súvislosti v bodoch 94 až 99 týchto návrhov.

112. Pre všetky prípady, a hoci je Súdny dvor pri porovnaní takýchto situácii prinajmenšom implicitne zdržanlivý [44], však dodávam, že ak by sa mali porovnať, ako to niekedy obhajovala daňová doktrína [45], dve cezhraničné situácie, a to situácia stálej prevádzkarne, ktorá premiestňuje svoje aktíva k svojej spoločnosti alebo k inej stálej prevádzkarni nachádzajúcej sa v inom členskom štáte, a situácia portugalskej spoločnosti, ktorá premiestňuje svoje aktíva k stálej prevádzkarni nachádzajúcej sa v inom členskom štáte, portugalská vláda počas tohto konania jasne uviedla, že premiestnenie aktív v druhom prípade nemá za následok zaplatenie dane z latentných kapitálových ziskov pripadajúcich na dotknuté aktíva a dosiahnutých na portugalskom území.

44 — Pozri v tejto súvislosti rozsudok zo 6. decembra 2007, Columbus Container Services, C-298/05, Zb. s. I-10451, v porovnaní s mojimi návrhmi prednesenými v tejto veci (body 109 až 122).

45 — Pozri najmä TENORE, M.: The Transfer of Assets From a Permanent Establishment to its General Enterprise in the Light of European Tax Law. In: *Intertax*. 2006, 8/9, s. 389.

113. Pokiaľ ide o odôvodnenie obmedzenia, zdôrazňujem, že Komisia nevyslovuje žiadnu výhradu voči tomu, že článok 76 B písm. b) CIRC je schopný zabezpečiť sledovanie cieľa všeobecného záujmu uvádzaného portugalskou vládou a väčšinou vlád, ktoré vstúpili do konania ako vedľajší účastníci, a to ochranu rozdelenia daňovej právomoci medzi členské štáty, pričom nie je potrebné zohľadňovať tento cieľ spolu s cieľom, ktorým je zabránenie daňovým únikom.[46] Komisia tiež pripúšťa, zvlášť po už citovanom rozsudku National Grid Indus, že výšku dane možno definitívne stanoviť v okamihu, keď sú aktíva premiestnené do iného členského štátu.

114. Domnievam sa, že Súdny dvor to môže zobrať na vedomie.

115. Naopak Komisia, rovnako ako vo všetkých skôr preskúmaných situáciách, popiera primeranosť obmedzenia vyplývajúceho z článku 76 B písm. b) CIRC, pričom sa domnieva, že odložený výber dane je vhodnejším opatrením.

116. V tejto súvislosti portugalská vláda a vlády, ktoré vstúpili do konania ako vedľajší účastníci, v podstate uviedli problémy a administratívnu záťaž, ktoré by v prípade, ak by bol zavedený odložený výber dane, museli znášať dotknuté prevádzkarne, ale aj daňové orgány v členských štátoch pri výpočte sumy dlhovanej dane a pri sledovaní premiestnených aktív so zreteľom na ich povahu, rôznorodosť a počet.

117. Obdobne ako Súdny dvor v už citovanom rozsudku National Grid Indus[47], nie som ľahostajný voči týmto úvahám. Môžu totiž v určitom počte prípadov, ktoré sa môžu napokon ukázať ako najpočetnejšie, odôvodniť okamžité zdanenie.

118. Tieto úvahy však, ako ani v ostatných skôr preskúmaných prípadoch, nepredstavujú prekážku, pre ktorú by nebolo možné vyhovieť tretiemu žalobnému dôvodu Komisie.

119. Článok 76 B písm. b) CIRC sa totiž uplatňuje vo všeobecnosti na premiestnenie jedného alebo viacerých aktív bez ohľadu na povahu a veľkosť majetku prideleného stálej prevádzkarni spoločnosti usadenej v inom členskom štáte. V okamihu premiestnenia sú tak okamžite zdanené aj latentné kapitálové zisky pripadajúce na jediné finančné aktívum tejto stálej prevádzkarne premiestnené v prospech jej spoločnosti alebo inej stálej prevádzkarne uvedenej spoločnosti, ktoré sa nachádzajú v inom členskom štáte.

120. Toto posúdenie podľa môjho názoru postačuje na to, aby sa žalobe vyhovelo aj v tomto ohľade.

121. Navyše si nemyslím, že na rozdiel od prípadov premiestnenia sídla spoločnosti alebo skončenia činnosti stálej prevádzkarne možno v situácii uvedenej v článku 76 B písm. b) CIRC možnosť odloženého výberu podmieňovať zriadením bankovej záruky, pretože členský štát, v ktorom sa stála prevádzkareň naďalej nachádza, si naďalej zachováva daňovú právomoc voči nej, a to aj po premiestnení uvedených aktív. Prítomnosť tejto stálej prevádzkarne na území členského štátu „odchodu“ môže teda v zásade dostatočne garantovať vymoženie daňovej pohľadávky.

122. Na základe všetkých týchto úvah Súdnemu dvoru navrhujem, aby žalobe Komisie čiastočne vyhovel a v zostávajúcej časti ju zamietol.

46 — V súvislosti s cieľom zabrániť daňovým únikom, ktorý uvádza švédska vláda, stačí pripomenúť, že ako samostatné odôvodnenie prichádza do úvahy iba vtedy, ak je osobitným cieľom obmedzenia zabrániť správaniu, ktoré má vytvoriť čisto umelé konštrukcie zbavené hospodárskej reality s cieľom obísť zvyčajne splatnú daň z príjmov dosiahnutých činnosťami vykonávanými na vnútroštátnom území, čo nebolo preukázané; pozri najmä rozsudky z 18. júna 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07, Zb. s. I-5145, bod 64, a z 21. januára 2010, SGI, C-311/08, Zb. s. I-487, bod 65.

47 — Pozri bod 70.

III – O trovách

123. Podľa článku 69 ods. 2 rokovacieho poriadku účastník konania, ktorý vo veci nemal úspech, je povinný nahradiť trovy konania, ak to bolo v tomto zmysle navrhnuté. Keďže Komisia to navrhla, navrhujem, aby bola Portugalská republika zaviazaná na náhradu trov konania. V súlade s článkom 69 ods. 4 rokovacieho poriadku navrhujem, aby členské štáty, ktoré vstúpili do konania ako vedľajší účastníci konania, znášali vlastné trovy konania.

IV – Návrh

124. Vzhľadom na uvedené úvahy navrhujem, aby Súdny dvor:

— určil, že Portugalská republika si nesplnila povinnosti, ktoré jej vyplývajú z článku 43 ES, tým, že prijala a zachovala v platnosti ustanovenia článkov 76 A a 76 B písm. a) a b) portugalského Zákonníka o dani z príjmu právnických osôb (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas), ktoré sa uplatňujú v prípade, keď portugalská spoločnosť premiestňuje svoje registrované sídlo a miesto svojho skutočného vedenia do iného členského štátu, v prípade, keď stála prevádzkareň ukončuje činnosti v Portugalsku, a v prípade, keď sú aktíva takejto stálej prevádzkarne premiestnené z Portugalska do iného členského štátu, a ktoré vo všetkých uvedených prípadoch upravujú okamžité zdanenie latentných kapitálových ziskov z aktív týchto entít v okamihu odchodu z portugalského územia bez ohľadu na povahu a veľkosť majetku dotknutých spoločností a stálych prevádzkarní,

— v zostávajúcej časti žalobu zamietol,

— zaviazal Portugalskú republiku na náhradu trov konania, ktoré vznikli Európskej Komisii,

— rozhodol v súlade s právom o trovách konania vynaložených Dánskym kráľovstvom, Spolkovou republikou Nemecko, Španielskym kráľovstvom, Francúzskou republikou, Holandským kráľovstvom, Fínskou republikou, Švédskym kráľovstvom a Spojeným kráľovstvom Veľkej Británie a Severného Írska.