Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (štvrtá komora)

z 21. decembra 2016 *

„Nesplnenie povinnosti členským štátom — Články 21, 45 a 49 ZFEÚ — Články 28 a 31 Dohody o Európskom hospodárskom priestore — Voľný pohyb osôb — Voľný pohyb pracovníkov — Sloboda usadiť sa — Zdaňovanie ziskov fyzických osôb, ktoré vyplývajú z výmeny obchodných podielov — Zdaňovanie ziskov fyzických osôb, ktoré vyplývajú z prevodu celého majetku súvisiaceho s podnikateľskou a samostatnou zárobkovou činnosťou — Zdaňovanie jednotlivcov pri odchode do zahraničia — Okamžitý výber dane — Rozdielne zaobchádzanie medzi fyzickými osobami, ktoré vymenia obchodné podiely a ponechajú si bydlisko na vnútroštátnom území, a fyzickými osobami, ktoré uskutočnia takúto výmenu a usadia sa na území iného členského štátu Európskej únie alebo Európskeho hospodárskeho priestoru — Rozdielne zaobchádzanie medzi fyzickými osobami, ktoré prevedú celý majetok súvisiaci so samostatnou zárobkovou činnosťou na spoločnosť so sídlom a skutočným vedením na území Portugalska, a fyzickými osobami, ktoré uskutočnia takýto prevod na spoločnosť so sídlom a skutočným vedením na území iného členského štátu Európskej únie alebo Európskeho hospodárskeho priestoru — Proporcionalita“

Vo veci C-503/14,

ktorej predmetom je žaloba o nesplnenie povinnosti podľa článku 258 ZFEÚ, podaná 11. novembra 2014,

Európska komisia, v zastúpení: G. Braga da Cruz a W. Roels, splnomocnení zástupcovia,

žalobkyňa,

proti

Portugalskej republike, v zastúpení: L. Inez Fernandes, M. Rebelo a J. Martins da Silva, splnomocnení zástupcovia,

žalovanej,

ktorú v konaní podporuje:

Spolková republika Nemecko, v zastúpení: T. Henze a K. Petersen, splnomocnení zástupcovia,

vedľajší účastník konania,

SÚDNY DVOR (štvrtá komora),

v zložení: predseda štvrtej komory T. von Danwitz, sudcovia E. Levits, C. Vajda (spravodajca), K. Jürimäe a C. Lycourgos,

* * Jazyk konania: portugalčina.

generálny advokát: M. Wathelet,

tajomník: M. Ferreira, hlavná referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní zo 16. marca 2016,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 12. mája 2016,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Svojou žalobou Európska komisia navrhuje, aby Súdny dvor konštatoval, že Portugalská republika si tým, že prijala a ponechala v platnosti ustanovenia článkov 10 a 38 Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (zákon o dani z príjmov fyzických osôb, ďalej len „CIRS“), podľa ktorých daňovník, ktorý vymení obchodné podiely a usadí sa v inom štáte, než je Portugalská republika, alebo ktorý prevedie aktíva a pasíva súvisiace so samostatnou zárobkovou činnosťou výmenou za obchodné podiely v spoločnosti nerezidentovi, musí v prvom uvedenom prípade v súvislosti s predmetnými transakciami zahrnúť všetky nezahrnuté príjmy do základu dane za posledné zdaňovacie obdobie, v ktorom sa daňovník ešte považoval za rezidenta, a v druhom prípade nemá v dôsledku predmetnej transakcie nárok na odklad zdanenia, nesplnila povinnosti, ktoré jej vyplývajú z článkov 21, 45 a 49 ZFEÚ, ako aj z článkov 28 a 31 Dohody o Európskom hospodárskom priestore z 2. mája 1992 (Ú. v. ES L 1, 1994, s. 3, ďalej len „Dohoda o EHP“).

I – **Právny rámec**

A – *Dohoda o EHP*

2 Článok 28 Dohody o EHP stanovuje:

„1. Medzi členskými štátmi ES a štátmi EZVO sa zabezpečuje voľný pohyb pracovníkov.

2. Voľný pohyb pracovníkov zahŕňa zrušenie akejkoľvek diskriminácie pracovníkov členských štátov ES a štátov EZVO na základe štátnej príslušnosti, pokiaľ ide o zamestnanie, odmenu za prácu a ostatné pracovné podmienky.

3. S výnimkou obmedzení odôvodnených verejným poriadkom, verejnou bezpečnosťou a ochranou verejného zdravia majú pracovníci právo:

a) uchádzať sa o skutočne ponúkané pracovné miesta;

b) voľne sa za týmto účelom pohybovať na území členských štátov ES a štátov EZVO;

c) na pobyt v členskom štáte ES alebo štáte EZVO za účelom zamestnania v súlade s ustanoveniami zákonov, iných právnych predpisov alebo správnych aktov, ktorými sa upravuje zamestnávanie vlastných štátnych príslušníkov tohto štátu;

d) po ukončení zamestnania zostať na území členského štátu ES alebo štátu EZVO.

4. Ustanovenia tohto článku sa nevzťahujú na zamestnávanie v štátnej alebo verejnej službe.

5. Príloha V obsahuje osobitné ustanovenia o voľnom pohybe pracovníkov.“

3 Článok 31 Dohody EHP znie:

„1. V rámci ustanovení tejto dohody nebudú existovať žiadne obmedzenia ohľadne slobody usadiť sa štátnych príslušníkov členského štátu ES alebo štátu EZVO na území ktoréhokoľvek z týchto štátov. To sa uplatní takisto aj na zakladanie obchodných zastúpení, organizačných zložiek a dcérskych spoločností štátnymi príslušníkmi ktoréhokoľvek členského štátu ES alebo štátu EZVO na území ktoréhokoľvek z týchto štátov.

Sloboda usadiť sa zahŕňa aj právo začať a vykonávať samostatnú zárobkovú činnosť, založiť a viesť podniky, najmä spoločnosti v zmysle druhého odseku článku 34, za podmienok stanovených pre vlastných štátnych príslušníkov právom štátu, v ktorom dochádza k usadeniu sa, pokiaľ ustanovenia kapitoly 4 nestanovujú inak.

2. Prílohy VIII až XI obsahujú osobitné ustanovenia ohľadom práva usadiť sa.“

B – *Portugalské právo*

4 Podľa článku 10 CIRS, nazvaného „Zisky“:

„1. Ziskom je nadobudnutý príjem, ktorý bez toho, aby bol považovaný za príjem z podnikania a samostatnej zárobkovej činnosti, kapitálu alebo nehnuteľností, pochádza z:

a) odplatného prevodu vecných práv k nehnuteľnému majetku a zahrnutia majetku v súkromnom vlastníctve do podnikateľskej a samostatnej zárobkovej činnosti vykonávanej samostatne ich vlastníkom;

b) odplatného prevodu obchodných podielov, vrátane spätného odkúpenia obchodných podielov a ich odpisovania pri znížení základného imania, a z iných cenných papierov, ako aj z hodnoty pripísanej spoločníkom v nadväznosti na rozdelenie zisku, ktorá sa považuje za zisk v zmysle článku 81 Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas [zákon o dani z príjmov právnických osôb];

…

3. Príjem sa považuje za získaný v čase uskutočnenia úkonov stanovených v odseku 1…

…

4. Príjem podliehajúci dani z príjmu fyzických osôb pozostáva:

a) z rozdielu medzi čistou hodnotou v čase dosiahnutia a čistou hodnotou v čase nadobudnutia kvalifikovanej časti kapitálového zisku alebo v prípadoch stanovených v odseku 1 písm. a), b) a c);

…

8. V prípade výmeny obchodných podielov za podmienok stanovených v článku 73 ods. 5 a článku 77 ods. 2 zákona o dani z príjmov právnických osôb pridelenie cenných papierov alebo podielov predstavujúcich základné imanie spoločnosti spoločníkom nadobudnutej spoločnosti v dôsledku tejto výmeny nevedie k ich zdaneniu, pokiaľ na daňové účely pokračujú v zhodnocovaní nových obchodných podielov až na úroveň predchádzajúcich obchodných podielov. Táto hodnota sa určí v súlade s ustanoveniami tohto zákona bez toho, aby tým bolo dotknuté zdanenie peňažných prostriedkov, ktoré sa spoločníkom prípadne vyplatili.

9. V súvislosti s prípadom uvedeným v predchádzajúcom odseku treba okrem iného uviesť, že:

a) pokiaľ spoločník prestane byť rezidentom na území Portugalska, je potrebné, aby na účely zdanenia za rok, v ktorom prestal byť rezidentom, zahrnul medzi príjmy sumu, ktorá nebola pri výmene akcií zdanená podľa odseku 8 a ktorá zodpovedá rozdielu medzi skutočnou hodnotou prijatých akcií a nadobúdacou hodnotou predchádzajúcich akcií, určenému podľa ustanovení tohto zákona;

b) ustanovenia článku 73 ods. 10 zákona o dani z príjmov právnických osôb sa uplatnia *mutatis mutandis*.

10. Ustanovenia odsekov 8 a 9 sa tiež uplatnia *mutatis mutandis*, pokiaľ ide o pridelenie obchodných podielov alebo akcií v prípade zlúčenia alebo rozdelenia obchodnej spoločnosti, na ktoré sa vzťahuje článok 74 zákona o dani z príjmov právnických osôb.

…“

5 Článok 38 CIRS, nazvaný „Majetkový vklad do základného imania spoločnosti“, stanovuje:

„1. Pri uskutočňovaní vkladu fyzickou osobou do základného imania spoločnosti formou prevodu celého majetku súvisiaceho s výkonom podnikateľskej a samostatnej zárobkovej činnosti sa nemusí určiť zdaniteľný príjem, pokiaľ sú splnené tieto požiadavky:

a) subjekt, na ktorý sa majetok prevádza, je spoločnosťou so sídlom a skutočným vedením na území Portugalska;

b) fyzická osoba, ktorá uskutočňuje prevod, vlastní najmenej 50 % základného imania spoločnosti a činnosť, ktorú táto spoločnosť vykonáva, je v podstate zhodná s činnosťou, ktorú vykonávala fyzická osoba samostatne;

c) prevádzané zložky aktív a pasív sa na účely tohto prevodu zahrnú do účtovných hodnôt evidovaných v účtovníctve alebo v účtovných záznamoch fyzickej osoby; čiže hodnôt, ktoré sa určili na základe ustanovení tohto zákona alebo výsledkov opätovných zhodnotení vykonaných podľa daňovej právnej úpravy;

d) podiely na základnom imaní prijaté ako protihodnota pri prevode sa na účely zdanenia ziskov alebo strát z ich neskoršieho prevodu ocenia čistou hodnotou prevedených zložiek aktív a pasív, ktoré boli ocenené podľa predchádzajúceho písmena;

e) spoločnosť uvedená v písmene a) sa prostredníctvom vyhlásenia zaviaže, že dodrží ustanovenia článku 77 zákona o dani z príjmov právnických osôb; toto vyhlásenie sa pripojí ku každému daňovému priznaniu k príjmom fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie, v ktorom sa prevod uskutočnil.

2. Ustanovenia predchádzajúceho odseku sa neuplatnia v prípade, že majetok, pri ktorom došlo k odkladu zdanenia ziskov v zmysle článku 10 ods. 3 písm. b), je súčasťou prevedeného majetku.

3. Zisk z akéhokoľvek odplatného prevodu podielov na základnom imaní prijatých ako protiplnenie pri prevode upravenom v odseku 1 tohto článku, sa do piatich rokov od dátumu prevodu zahrnie do príjmu z podnikateľskej a zo samostatnej zárobkovej činnosti a bude sa považovať za čistý zisk kategórie B. Počas tohto päťročného obdobia sa neuskutoční žiadna transakcia týkajúca sa obchodných podielov, na ktoré sa vzťahujú režimy daňovej neutrality, pretože inak by v okamihu uskutočnenia transakcie tohto typu platilo, že bol dosiahnutý zisk a že k tomuto zisku treba pripočítať 15 % za

každý rok alebo časť uplynulého roka, v ktorom bol konštatovaný majetkový vklad do základného imania spoločnosti, pričom tento zisk by sa musel pripočítať k príjmu za rok, v ktorom sa tieto transakcie zaznamenali.“

6 Podľa článku 77 ods. 1 zákona o dani z príjmov právnických osôb:

„V prípade uplatnenia režimu zavedeného v článku 38 ods. 1 [CIRS] musí byť majetok, ktorý predstavuje aktíva a pasíva prevádzaného majetku, zahrnutý do účtovníctva spoločnosti, na ktorú sa majetok prevádza, a to v hodnotách podľa uvedeného odseku 1 písm. c), pričom určenie zdaniteľného príjmu tejto spoločnosti sa vykoná týmto spôsobom:

a) príjmy týkajúce sa majetku, ktorý predstavuje prevedený majetok, sa vypočítajú tak, akoby sa tento prevod neuskutočnil;

b) dodatočné započítania a odpisy zo zložiek dlhodobých aktív sa vykonajú v súlade s režimom, ktorý sa uplatnil v rámci stanovenia zdaniteľného príjmu fyzickej osoby;

c) provízie, ktoré boli prevedené, patria z daňového hľadiska pod režim, ktorý sa na ne uplatnil na účely stanovenia zdaniteľného príjmu fyzickej osoby“.

II – **Konanie pred podaním žaloby**

7 Dňa 17. októbra 2008 zaslala Komisia Portugalskej republike písomnú výzvu, v ktorej usúdila, že tento členský štát si nesplnil povinnosti, ktoré mu vyplývajú z článkov 18, 39 a 43 ES, teraz články 21, 45 a 49 ZFEÚ, ako aj z článkov 28 a 31 Dohody o EHP, tým, že zdaňuje očakávané zisky v prípade výmeny obchodných podielov, pokiaľ sa fyzická osoba usadí v inom členskom štáte, alebo v prípade, keď fyzická osoba prevedie aktíva a pasíva súvisiace s výkonom jej hospodárskej alebo samostatnej zárobkovej činnosti na spoločnosť, pokiaľ má spoločnosť, na ktorú boli aktíva a pasíva prevedené, svoje sídlo alebo skutočné vedenie v inom členskom štáte.

8 Portugalská republika odpovedala na uvedenú výzvu listom z 15. mája 2009, pričom stanovisko Komisie spochybňuje.

9 Keďže Komisiu táto odpoveď nepresvedčila, vydala 3. novembra 2009 odôvodnené stanovisko, v ktorom usúdila, že Portugalská republika si nesplnila svoje povinnosti tým, že prijala a ponechala v platnosti ustanovenia článkov 10 a 38 CIRS, podľa ktorých daňovník, ktorý sa usadí v inom štáte alebo ktorý prevedie aktíva a pasíva súvisiace so samostatnou zárobkovou činnosťou výmenou za obchodné podiely v spoločnosti so sídlom alebo skutočným vedením na území iného štátu, musí zahrnúť všetky nezahrnuté príjmy do základu dane za posledné zdaňovacie obdobie, v ktorom sa daňovník ešte považoval za rezidenta. Komisia tiež vyzvala uvedený členský štát, aby prijal opatrenia nevyhnutné na dosiahnutie súladu s týmto odôvodneným stanoviskom v lehote dvoch mesiacov od jeho doručenia.

10 Portugalská republika odpovedala na uvedené odôvodnené stanovisko, pričom sa domnievala, že výhrady Komisie neboli dôvodné.

11 Dňa 28. októbra 2011 zaslala Komisia Portugalskej republike dodatočnú výzvu, v ktorej sa odvolávala na aktuálne znenie článku 10 ods. 9 písm. a) CIRS, pričom uviedla, že jej názor vyjadrený vo výzve a v odôvodnenom stanovisku zostáva nezmenený. Komisia okrem toho trvala na svojom stanovisku týkajúcom sa článku 38 CIRS, tak ako vyplýva z výzvy a odôvodneného stanoviska.

12 V nadväznosti na odpoveď Portugalskej republiky na uvedenú dodatočnú výzvu, v ktorej tento členský štát naďalej tvrdil, že výhrady Komisie nie sú dôvodné, Komisia zaslala 22. novembra 2012 uvedenému členskému štátu dodatočné odôvodnené stanovisko, v ktorom jednak opätovne uviedla svoju výhradu

založenú na tom, že články 10 a 38 CIRS sú v rozpore s článkami 21, 45 a 49 ZFEÚ, ako aj s článkami 28 a 31 Dohody o EHP, a jednak vyzvala tento členský štát, aby do dvoch mesiacov dosiahol súlad s týmto dodatočným odôvodneným stanoviskom.

13 Keďže Portugalská republika vo svojej odpovedi z 23. januára 2013 trvala na tom, že stanovisko Komisie je nesprávne, Komisia sa rozhodla podať žalobu, na základe ktorej sa začalo toto konanie.

III – **O žalobe**

A – *O údajnej neexistencii spresnenia a dôslednosti v rámci vymedzenia predmetu sporu*

1. Argumentácia účastníkov konania

14 Portugalská republika sa domnieva, pričom formálne nevzniesla námietku neprípustnosti žaloby, že zmeny, ktoré vykonala Komisia v žalobných návrhoch, idú v porovnaní so zmenami nachádzajúcimi sa v odôvodnenom stanovisku a dodatočnom odôvodnenom stanovisku nad rámec obyčajného spresnenia a predstavujú podstatné zmeny pôvodného predmetu sporu, tak ako vyplýva z týchto odôvodnených stanovísk. Podľa tohto členského štátu výhrady nachádzajúce sa v uvedených odôvodnených stanoviskách totiž nezodpovedajú zneniu článkov 10 a 38 CIRS, ktoré sú ustanoveniami, z ktorých Komisia predsa vychádzala, takže nedošlo k nijakému nesplneniu povinnosti.

15 Komisia zdôrazňuje, že v porovnaní so zmenami nachádzajúcimi sa v jej dodatočnom odôvodnenom stanovisku vykonala v žalobných návrhoch len malé zmeny tak, aby do žalobných návrhov zahrnula spresnenia uvedené Portugalskou republikou počas správneho konania a najmä v jej odpovedi na dodatočné odôvodnené stanovisko. Komisia sa domnieva, že tieto zmeny v ničom nemenia zmysel a rozsah výhrad, ktoré boli vznesené voči tomuto členskému štátu, a že právo uvedeného členského štátu na obhajobu bolo náležite dodržané.

2. Posúdenie Súdnym dvorom

16 Je potrebné pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora, hoci je pravda, že predmet žaloby podanej podľa článku 258 ZFEÚ je vymedzený konaním pred podaním žaloby uvedeným v tomto ustanovení, a teda odôvodnené stanovisko Komisie a žaloba musia byť založené na rovnakých výhradách, táto požiadavka však nemôže spočívať za každých okolností v úplnej zhode formulácií, ktoré obsahujú, pokiaľ predmet sporu nebol rozšírený alebo zmenený. Komisia tak môže spresniť svoje počiatočné výhrady, ktoré uviedla vo svojom návrhu, avšak pod podmienkou, že tým nedôjde k zmene predmetu sporu (pozri rozsudok z 21. januára 2016, Komisia/Cyprus, C-515/14, EU:C:2016:30, body 12 a 13, ako aj citovanú judikatúru).

17 V prejednávanej veci tak Komisia v rámci konania pred podaním žaloby, ako aj v rámci konania pred Súdnym dvorom, jasne uviedla, že vytýka Portugalskej republike, že tým, že prijala a ponechala v platnosti články 10 a 38 CIRS, si nesplnila povinnosti vyplývajúce z článkov 21, 45 a 49 ZFEÚ, ako aj z článkov 28 a 31 Dohody o EHP.

18 Okrem toho výroky odôvodneného stanoviska a dodatočného odôvodneného stanoviska v spojení s článkami 10 a 38 CIRS umožnili Portugalskej republike jednak spoznať situácie upravené dotknutými ustanoveniami, na ktoré sa Komisia v týchto odôvodnených stanoviskách zamerala, a jednak pochopiť právne dôsledky, ktoré v týchto situáciách vyplývajú z uvedených ustanovení a v prípade ktorých táto inštitúcia usúdila, že sú v rozpore s právom Únie.

19 Z toho vyplýva, že Komisia nerozšírila ani nezmenila predmet žaloby, ako bol vymedzený konaním pred podaním žaloby.

20 Za týchto podmienok tvrdenie Portugalskej republiky založené na údajnej neexistencii spresnenia a dôslednosti v rámci vymedzenia predmetu sporu nemôže spochybniť prípustnosť žaloby, v dôsledku čoho musí byť zamietnuté.

B – *O veci samej*

21 Na jednej strane Komisia vytýka Portugalskej republike, že tým, že prijala a ponechala v platnosti článok 10 CIRS, podľa ktorého daňovník, ktorý vymení obchodné podiely a usadí sa v inom členskom štáte alebo štáte Európskeho hospodárskeho priestoru (EHP), musí v súvislosti s predmetnými transakciami zahrnúť všetky nezahrnuté príjmy do základu dane za posledné zdaňovacie obdobie, v ktorom sa daňovník ešte považoval za rezidenta, si nesplnila povinnosti, ktoré jej vyplývajú z článkov 21, 45 a 49 ZFEÚ a z článkov 28 a 31 Dohody o EHP.

22 Na druhej strane Komisia tomuto členskému štátu vytýka, že tým, že prijal a ponechal v platnosti článok 38 CIRS, podľa ktorého daňovník, ktorý prevedie aktíva a pasíva súvisiace so samostatnou zárobkovou činnosťou výmenou za obchodné podiely v spoločnosti so sídlom alebo skutočným vedením na území iného členského štátu alebo iného štátu EHP, nemá v dôsledku predmetnej transakcie nárok na odklad zdanenia, si nesplnil povinnosti, ktoré mu vyplývajú z článku 49 ZFEÚ a článku 31 Dohody o EHP.

23 Tieto výhrady treba posúdiť oddelene.

1. O ziskoch vyplývajúcich z výmeny obchodných podielov

a) Argumentácia účastníkov konania

24 Komisia tvrdí, že v oblasti zdanenia zisku vyplývajúceho z výmeny obchodných podielov uplatňuje článok 10 CIRS v prípade daňovníkov, ktorí opustia územie Portugalska, menej výhodné daňové zaobchádzanie než v prípade daňovníkov, ktorí si ponechajú bydlisko v Portugalsku. Akcionár alebo spoločník bude totiž iba na základe toho, že prenesie svoje bydlisko mimo Portugalska, povinný zaplatiť dotknutú daň zo zisku, ktorá zodpovedá rozdielu medzi skutočnou hodnotou prijatých akcií a nadobúdacou hodnotou predchádzajúcich akcií. Naproti tomu, ak si tento akcionár alebo spoločník ponechá svoje bydlisko v Portugalsku, bude sa hodnota prijatých obchodných podielov rovnať hodnote prevedených obchodných podielov. Akcionárovi alebo spoločníkovi tak bude v prípade zachovania bydliska v Portugalsku uložená povinnosť zaplatiť daň až v okamihu konečného prevodu prijatých obchodných podielov, s výnimkou prípadu dodatočnej platby v hotovosti.

25 Komisia sa domnieva, že výhoda spočívajúca v odklade zdanenia zisku vyplývajúceho z výmeny obchodných podielov, ktorá sa priznáva daňovníkom usadeným na území Portugalska, vytvára rozdielne zaobchádzanie medzi týmito daňovníkmi a daňovníkmi, ktorí sa rozhodli usadiť v inom členskom štáte alebo štáte EHP, čo nie je zlučiteľné s článkami 21, 45 a 49 ZFEÚ ani s článkami 28 a 31 Dohody o EHP.

26 V tejto súvislosti sa Komisia opiera o rozsudky z 11. marca 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138), a zo 7. septembra 2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525), ktoré sa týkajú zdaňovania fyzických osôb pri odchode do zahraničia a ktoré považuje za uplatniteľné v prejednávanej veci. Naproti tomu podľa Komisie rozsudok z 29. novembra 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785), v ktorom Súdny dvor po prvýkrát uznal, že vnútroštátna právna úprava v oblasti

zdaňovania pri odchode do zahraničia môže byť odôvodnená cieľom, ktorým je zabezpečiť vyvážené rozdelenie daňovej právomoci medzi členskými štátmi, nemožno v prejednávanej veci uplatniť, pretože sa týka iba zdaňovania právnických osôb.

27 Aj keby Komisia uznala legitimitu cieľa sledovaného portugalským zákonodarcom, t. j. zabezpečiť účinnosť daňového režimu, domnieva sa, že dotknuté vnútroštátne ustanovenie nie je primerané, pretože už právo Únie, a to konkrétne smernica Rady 2011/16/EÚ z 15. februára 2011 o administratívnej spolupráci v oblasti daní a zrušení smernice 77/799/EHS (Ú. v. EÚ L 64, 2011, s. 1), ako aj smernica Rady 2010/24/EÚ zo 16. marca 2010 o vzájomnej pomoci pri vymáhaní pohľadávok vyplývajúcich z daní, poplatkov a ďalších opatrení (Ú. v. EÚ L 84, 2010, s. 1) stanovujú mechanizmus výmeny informácií medzi príslušnými orgánmi členských štátov a mechanizmus vzájomnej pomoci pri vymáhaní daní, ktoré umožňujú dosiahnuť tento cieľ bez toho, aby došlo k obmedzeniu základných slobôd zaručených Zmluvou o FEÚ.

28 Okrem toho Portugalská republika mohla napríklad požiadať daňovníka opúšťajúceho územie Portugalska, aby pravidelne poskytoval informácie o prijatých obchodných podieloch na účely overenia, či je ešte stále ich držiteľom. Zdanenie by sa tak mohlo uplatniť na zisk len vtedy, ak by daňovník, ktorý opustil územie Portugalska, previedol prijaté obchodné podiely.

29 Portugalská republika sa domnieva, že článok 10 CIRS nie je v rozpore s článkami 21, 45 a 49 ZFEÚ ani s článkami 28 a 31 Dohody o EHP. Veľmi úzko vymedzená situácia, ktorej sa týka dotknuté ustanovenie CIRS, totiž súvisí so skončením odkladu zdanenia zisku, ktorý bol skutočne dosiahnutý v rámci predchádzajúcej výmeny obchodných podielov, z dôvodu premiestnenia bydliska daňovníka mimo územia Portugalska. V dôsledku toho sa rozsudok z 11. marca 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138), ktorý sa týka zdaňovania ziskov, ktoré ešte neboli dosiahnuté, v prípade, že sa daňovník usadí na daňové účely v inom členskom štáte, v prejednávanej veci neuplatnil.

30 Podľa Portugalskej republiky je prípadné obmedzenie voľného pohybu vyplývajúce z článku 10 CIRS odôvodnené predovšetkým cieľom, ktorým je zabezpečiť vyvážené rozdelenie daňovej právomoci medzi členskými štátmi v súlade so zásadou daňovej teritoriality a ktorý bol uznaný Súdnym dvorom vo veci, v ktorej bol vydaný rozsudok z 29. novembra 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, bod 45). Portugalská republika zdôrazňuje, že podľa vnútroštátnej právnej úpravy v spojení so zmluvami o zamedzení dvojitého zdanenia, ktoré tento štát sám uzatvoril so všetkými členskými štátmi, právomoc zdaňovať zisky vyplývajúce z výmeny obchodných podielov v zásade prináleží výlučne členskému štátu, v ktorom má daňovník prevádzajúci obchodné podiely bydlisko, v tomto prípade Portugalskej republike. Portugalská republika sa preto domnieva, že ak by v prípade premiestnenia bydliska daňovníka do iného štátu zachovala povinnosť nezdaňovať takéto zisky, stratila by definitívne svoje právo zdaniť tieto zisky, čím by ohrozila svoje právo uplatniť svoju daňovú právomoc v súvislosti s činnosťami vykonávanými na jej území (pozri v tomto zmysle rozsudky z 29. marca 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, EU:C:2007:194, bod 42, a z 8. novembra 2007, Amurta, C-379/05, EU:C:2007:655, bod 58).

31 Portugalská republika ďalej poukazuje na dôvody týkajúce sa koherencie daňového systému. Podľa tohto členského štátu v prejednávanej veci existuje priamy vzťah medzi daňovým zvýhodnením a kompenzáciou takéhoto zvýhodnenia vo forme stanoveného odvodu, pretože cieľom dotknutého ustanovenia je zabrániť tomu, aby daňové zvýhodnenie priznané daňovníkovi vo forme odkladu zdanenia dosiahnutých ziskov neskôr neznemožnilo skutočné zdanenie tých istých ziskov na území Portugalska. Na účely riadneho fungovania režimu odkladu zdanenia určitých aktív je totiž potrebné, aby priznanie daňového zvýhodnenia v určitom okamihu zodpovedalo skutočnému neskoršiemu zdaneniu týchto aktív.

32 Portugalská republika sa napokon odvoláva na odôvodnenie založené na potrebe zabezpečiť účinnosť daňových kontrol a boja proti daňovým podvodom a únikom.

33 Spolková republika Nemecko sa domnieva, že prípadné obmedzenie voľného pohybu vyplývajúce z článku 10 CIRS je odôvodnené, keďže cieľom tohto článku je zdaniť zisky dosiahnuté na území Portugalska ešte predtým, ako Portugalská republika stratí svoju daňovú právomoc. Podľa Spolkovej republiky Nemecko zásady, ktoré stanovil Súdny dvor v rozsudku z 29. novembra 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, bod 45), sú uplatniteľné bez ohľadu na to, či ide o režim zdanenia pri odchode do zahraničia uplatniteľný na fyzické alebo právnické osoby.

b) Posúdenie Súdnym dvorom

34 Skôr, ako sa daňový režim stanovený v článku 10 CIRS preskúma so zreteľom na články 28 a 31 Dohody o EHP, je potrebné ho preskúmať so zreteľom na články 21, 45 a 49 ZFEÚ.

i) O výhradách založených na porušení článkov 21, 45 a 49 ZFEÚ

35 Podľa judikatúry Súdneho dvora článok 21 ZFEÚ, ktorý všeobecne formuluje právo každého občana Únie voľne sa pohybovať a zdržiavať na území členských štátov, nachádza, pokiaľ ide o voľný pohyb pracovníkov, osobitné vyjadrenie v článku 45 ZFEÚ, a pokiaľ ide o slobodu usadiť sa, v článku 49 ZFEÚ (pozri v tomto zmysle rozsudok z 12. júla 2012, Komisia/Španielsko, C-269/09, EU:C:2012:439, bod 49 a citovanú judikatúru).

36 V dôsledku toho skôr, ako sa dotknutý daňový režim preskúma so zreteľom na článok 21 ZFEÚ, je potrebné ho preskúmať so zreteľom na články 45 a 49 ZFEÚ, pokiaľ ide o osoby premiestňujúce sa z jedného členského štátu do druhého členského štátu s cieľom usadiť sa v tomto členskom štáte z dôvodov, ktoré nesúvisia s výkonom hospodárskej činnosti.

– O existencii obmedzení článkov 45 ZFEÚ a 49 ZFEÚ

37 Cieľom ustanovení Zmluvy týkajúcich sa voľného pohybu osôb je uľahčiť príslušníkom Únie vykonávanie zárobkovej činnosti akejkoľvek povahy na území Únie, pričom tieto ustanovenia bránia prijatiu opatrení, ktoré by mohli znevýhodňovať príslušníkov Únie, ak by chceli vykonávať hospodársku činnosť v inom členskom štáte (pozri rozsudok z 12. júla 2012, Komisia/Španielsko, C-269/09, EU:C:2012:439, bod 51 a citovanú judikatúru).

38 Hoci cieľom týchto ustanovení je podľa ich znenia zabezpečiť v hostiteľskom členskom štáte zaobchádzanie podľa podmienok stanovených pre jeho vlastných štátnych príslušníkov, treba konštatovať, že v tejto súvislosti majú štátni príslušníci členských štátov osobitne právo, ktoré im vyplýva priamo zo Zmluvy, a to právo opustiť svoj štát pôvodu, aby mohli odísť na územie iného členského štátu a zdržiavať sa na jeho území na účely výkonu hospodárskej činnosti (rozsudok z 12. júla 2012, Komisia/Španielsko, C-269/09, EU:C:2012:439, bod 52 a citovaná judikatúra).

39 Ustanovenia, ktoré štátnemu príslušníkovi členského štátu bránia alebo ho odrádzajú opustiť štát pôvodu a využiť tak buď jeho právo voľného pohybu alebo slobodu usadiť sa, preto predstavujú obmedzenia tejto slobody aj vtedy, ak sa uplatňujú nezávisle od štátnej príslušnosti dotknutých pracovníkov (pozri v tomto zmysle rozsudky z 27. septembra 1988, Daily Mail and General Trust, 81/87, EU:C:1988:456, bod 16, ako aj z 12. júla 2012, Komisia/Španielsko, C-269/09, EU:C:2012:439, bod 53 a citovanú judikatúru).

40 Navyše z ustálenej judikatúry takisto vyplýva, že za obmedzenia voľného pohybu osôb a slobody usadiť sa musia byť považované všetky opatrenia, ktoré zakazujú výkon tejto slobody, bránia mu alebo ho robia menej príťažlivým (pozri rozsudok z 12. júla 2012, Komisia/Španielsko, C-269/09, EU:C:2012:439, bod 54 a citovanú judikatúru).

41 V prejednávanej veci článok 10 ods. 8 CIRS stanovuje, že v prípade výmeny obchodných podielov pridelenie cenných papierov alebo podielov predstavujúcich základné imanie spoločnosti spoločníkom nadobudnutej spoločnosti v dôsledku tejto výmeny nevedie k ich zdaneniu, pokiaľ na daňové účely pokračujú v zhodnocovaní nových obchodných podielov až na úroveň predchádzajúcich obchodných podielov bez toho, aby tým bolo dotknuté zdanenie peňažných prostriedkov, ktoré sa spoločníkom prípadne vyplatili. Ako potvrdila na pojednávaní Portugalská republika, daň zo zisku vyplývajúceho z takejto výmeny sa od daňovníka vyberá len v prípade konečného prevodu obchodných podielov prijatých v rámci tejto výmeny a v okamihu tohto prevodu.

42 Odchylne od tohto pravidla článok 10 ods. 9 písm. a) CIRS vyžaduje, aby daňovníci premiestňujúci svoje bydlisko do iného štátu, než je Portugalská republika, zahrnuli do zdaniteľného príjmu za kalendárny rok, v ktorom došlo k zmene bydliska, sumu, ktorá nebola podľa článku 10 ods. 8 CIRS zdanená pri výmene obchodných podielov.

43 V dôsledku toho, zatiaľ čo daňovníci, ktorí si ponechali bydlisko na území Portugalska, majú nárok na odklad zdanenia zisku vyplývajúceho z výmeny obchodných podielov až do neskoršieho prevodu obchodných podielov prijatých v rámci výmeny, daňovníci, ktorí premiestnia svoje bydlisko mimo územia Portugalska, majú v dôsledku tohto prevodu povinnosť zaplatiť bezodkladne daň zo zisku vyplývajúceho z tejto výmeny.

44 Toto rozdielne zaobchádzanie v súvislosti s okamihom dotknutého zdanenia zisku predstavuje pre daňovníka, ktorý by chcel premiestniť svoje bydlisko mimo územia Portugalska, finančné znevýhodnenie oproti daňovníkovi, ktorý si ponechá svoje bydlisko na tomto území. Zatiaľ čo prvému uvedenému daňovníkovi vznikne v dôsledku tohto premiestnenia povinnosť zaplatiť daň zo zisku, ktorý ešte nebol dosiahnutý a teda ním nedisponuje, druhý daňovník má povinnosť zaplatiť splatnú daň až vtedy, keď a v rozsahu, v akom boli zisky skutočne dosiahnuté (pozri analogicky rozsudok z 11. marca 2004, de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, EU:C:2004:138, bod 46).

45 V tejto súvislosti z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že vylúčenie finančnej výhody v cezhraničnej situácii, zatiaľ čo takáto výhoda sa v rovnocennej situácii poskytuje na vnútroštátnom území, je obmedzením voľného pohybu pracovníkov a slobody usadiť sa (pozri v tomto zmysle rozsudok z 12. júla 2012, Komisia/Španielsko, C-269/09, EU:C:2012:439, body 59 a 61).

46 Zo spisu však nevyplýva, že toto rozdielne zaobchádzanie možno odôvodniť existenciou objektívneho rozdielu v situácii, pričom Portugalská republika vôbec pred Súdny dvorom netvrdila, že o takýto prípad ide. Vzhľadom na právnu úpravu členského štátu, ktorej účelom je zdaniť zisky dosiahnuté na jeho území, je totiž situácia osoby, ktorá premiestni svoje bydlisko z uvedeného členského štátu do iného členského štátu, podobná situácii osoby, ktorá si ponechá svoje bydlisko v prvom členskom štáte, pokiaľ ide o zdaňovanie ziskov súvisiacich s aktívami, ktoré boli dosiahnuté v tomto členskom štáte pred premiestnením bydliska (pozri analogicky rozsudok z 29. novembra 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, bod 38).

47 Z toho vyplýva, že rozdielne zaobchádzanie, ktoré sa v oblasti zdaňovania ziskov vyplývajúcich z výmeny obchodných podielov uplatňuje podľa článku 10 ods. 9 písm. a) CIRS v prípade daňovníka, ktorý premiestni svoje bydlisko mimo územia Portugalska, a daňovníka, ktorý si ponechá svoje bydlisko na tomto území, predstavuje obmedzenie voľného pohybu pracovníkov a slobody usadiť sa v zmysle článkov 45 ZFEÚ a 49 ZFEÚ.

– O odôvodnení obmedzení slobôd zakotvených v článkoch 45 ZFEÚ a 49 ZFEÚ

48 Je potrebné preskúmať, či je obmedzenie slobôd zakotvených v článkoch 45 ZFEÚ a 49 ZFEÚ, ktoré vyplýva z článku 10 ods. 9 písm. a) CIRS, odôvodnené naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu. Navyše toto obmedzenie by za takéhoto predpokladu muselo byť spôsobilé zabezpečiť uskutočnenie

dotknutého cieľa a nesmelo by ísť nad rámec toho, čo je na dosiahnutie tohto cieľa potrebné (pozri najmä rozsudky z 18. januára 2007, Komisia/Švédsko, C-104/06, EU:C:2007:40, bod 25, a z 29. novembra 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, bod 42).

49 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že členskému štátu prináleží preukázať, jednak že jeho právna úprava zodpovedá cieľu všeobecného záujmu a jednak že uvedená právna úprava je v súlade so zásadou proporcionality (pozri v tomto zmysle rozsudok z 13. septembra 2007, Komisia/Taliansko, C-260/04, EU:C:2007:508, bod 33 a citovanú judikatúru).

50 Portugalská republika sa odvoláva na odôvodnenia založené po prvé na potrebe zachovať vyvážené rozdelenie daňovej právomoci medzi členskými štátmi v súlade so zásadou teritoriality, po druhé na potrebe zachovať koherentnosť vnútroštátneho daňového režimu a po tretie na potrebe zabezpečiť účinnosť daňových kontrol, ako aj boja proti daňovým podvodom a únikom.

51 V prvom rade, pokiaľ ide o cieľ spočívajúci v zabezpečení vyváženého rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi, treba na jednej strane pripomenúť, že tento cieľ predstavuje legitímny cieľ uznaný Súdnym dvorom, a na druhej strane, že z ustálenej judikatúry vyplýva, že vzhľadom na neexistenciu zjednocujúcich alebo harmonizačných opatrení prijatých Úniou si členské štáty ponechávajú právomoc, aby dohovormi alebo jednostranne vymedzili kritériá rozdelenia svojej daňovej právomoci s cieľom zamedziť dvojitému zdaneniu (rozsudok zo 16. apríla 2015, Komisia/Nemecko, C-591/13, EU:C:2015:230, bod 64 a citovaná judikatúra).

52 Komisia však tvrdí, že Portugalská republika sa nemôže odvolávať na rozsudok z 29. novembra 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785), aby obmedzenie základných slobôd odôvodnila potrebou zabezpečiť vyvážené rozdelenie daňovej právomoci medzi členskými štátmi, pretože tento rozsudok sa týka zdaňovania právnických a nie fyzických osôb v prípade očakávaných ziskov. Naproti tomu sa domnieva, že v tomto kontexte sú relevantné rozsudky z 11. marca 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138), a zo 7. septembra 2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525), ktoré sa týkajú zdaňovania očakávaných ziskov fyzických osôb v prípade premiestnenia bydliska z jedného členského štátu do iného členského štátu.

53 Hoci rozsudok z 29. novembra 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785), bol vydaný v kontexte zdaňovania ziskov právnických osôb, nič to nemení na tom, že Súdny dvor preniesol zásady vyjadrené v tomto rozsudku na kontext zdaňovania ziskov fyzických osôb (pozri rozsudky z 12. júla 2012, Komisia/Španielsko, C-269/09, EU:C:2012:439, body 75 až 78, a zo 16. apríla 2015, Komisia/Nemecko, C-591/13, EU:C:2015:230, body 65 až 67).

54 V tejto súvislosti skutočnosť, že v týchto dvoch posledných uvedených rozsudkoch išlo o dosiahnuté zisky a nie ako v prejednávanej veci o očakávané zisky, je irelevantná. Záleží totiž na tom, že pokiaľ ide o prvý alebo druhý z týchto druhov ziskov, podobné transakcie, uskutočnené výlučne vo vnútornom rámci členského štátu, neviedli na rozdiel od cezhraničnej transakcie k okamžitému zdaneniu týchto ziskov (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 16. apríla 2015, Komisia/Nemecko, C-591/13, EU:C:2015:230, bod 71).

55 Napokon v rozsahu, v akom Komisia spochybňuje legitimitu cieľa spočívajúceho v zabezpečení vyváženého rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi so zreteľom na povinnosť fyzických osôb zaplatiť daň z očakávaného zisku z dôvodu, že prípadné straty vykázané po premiestnení bydliska do iného členského štátu si tieto fyzické osoby nemôžu v tomto inom členskom štáte odpočítať, stačí pripomenúť, že Súdny dvor už rozhodol, že z prípadného nezohľadnenia strát hostiteľským členským štátom nevyplýva pre členský štát pôvodu povinnosť, aby v okamihu konečného prevodu nových obchodných podielov prehodnotil daňový dlh, ktorý bol s konečnou platnosťou stanovený v okamihu, keď daňovník z dôvodu premiestnenia svojho bydlisko prestal byť zdaniteľnou osobou v členskom štáte pôvodu (pozri analogicky rozsudok z 29. novembra 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, bod 61).

56 Na účely odôvodnenia založeného na cieli spočívajúcom v zabezpečení vyváženého rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi preto neexistuje nijaký objektívny dôvod na rozlišovanie medzi zdaňovaním fyzických osôb a zdaňovaním právnických osôb pri odchode do zahraničia v prípade očakávaného zisku.

57 Následne treba uviesť, že článok 10 ods. 9 písm. a) CIRS je spôsobilý zabezpečiť zachovanie rozdelenia daňových právomocí medzi dotknutými členskými štátmi. Účelom dane z účtovnej závierky v okamihu premiestnenia bydliska je totiž, aby sa na zisky, ktoré neboli dosiahnuté pred premiestnením uvedeného bydliska a ktoré vznikli v rámci daňovej právomoci členského štátu pôvodu, uplatnila daň zo ziskov platná v toto členskom štáte. Zisky, ktoré boli dosiahnuté po tomto premiestnení, sa zdaňujú výlučne v hostiteľskom členskom štáte, v ktorom boli dosiahnuté, čo umožňuje vyhnúť sa ich dvojitému zdaneniu (pozri analogicky rozsudok z 29. novembra 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, bod 48).

58 Pokiaľ ide o to, či toto ustanovenie, ktoré stanovuje, že v okamihu premiestnenia bydliska daňovníka z územia Portugalska do iného štátu sa vykoná okamžité zdanenie očakávaného zisku vyplývajúceho z výmeny obchodných podielov, nejde nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie cieľa týkajúceho sa rozdelenia daňovej právomoci, treba pripomenúť, že Súdny dvor v rozsudku z 29. novembra 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, bod 52), už rozhodol, že právna úprava členského štátu, ktorá stanovuje okamžitý výber dane z očakávaných ziskov súvisiacich s majetkom spoločnosti, ktorá premiestňuje svoje skutočné sídlo vedenia do iného členského štátu, v okamihu uvedeného premiestnenia, je neprimeraná z dôvodu existencie opatrení, ktoré zasahujú do slobody usadiť sa menej než okamžitý výber tejto dane (pozri v tomto zmysle rozsudky z 29. novembra 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, body 73 a 85, ako aj zo 16. apríla 2015, Komisia/Nemecko, C-591/13, EU:C:2015:230, bod 67 a citovanú judikatúru).

59 V tejto súvislosti Súdny dvor usúdil, že vnútroštátna právna úprava, ktorá spoločnosti, ktorá premiestňuje svoje sídlo skutočného vedenia do iného členského štátu, umožňuje zvoliť si medzi na jednej strane okamžitým zaplatením dane a na druhej strane odkladom zaplatenia tejto dane spolu s prípadnými úrokmi podľa príslušnej vnútroštátnej právnej úpravy, predstavuje opatrenie, ktoré zasahuje do slobody usadiť sa menej než okamžitý výber uvedenej dane (pozri rozsudky z 29. novembra 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, body 73 a 85, ako aj zo 16. apríla 2015, Komisia/Nemecko, C-591/13, EU:C:2015:230, bod 67 a citovanú judikatúru). Navyše Súdny dvor pripustil, že dotknutý členský štát mohol v rámci svojej vnútroštátnej právnej úpravy uplatniteľnej na odklad zaplatenia daňových dlhov zohľadniť riziko nevymožiteľnosti dane, ktoré s postupom času narastá, zavedením takého opatrenia, akým je zriadenie bankovej záruky (pozri v tomto zmysle rozsudok z 29. novembra 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, bod 74).

60 Vzhľadom na judikatúru citovanú v predchádzajúcich dvoch bodoch treba konštatovať, že článok 10 ods. 9 písm. a) CIRS ide nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie cieľa týkajúceho sa potreby zachovať rozdelenie daňovej právomoci medzi členskými štátmi, keďže príslušné ustanovenia vnútroštátneho práva neumožňujú daňovníkovi, ktorý premiestni svoje bydlisko z územia Portugalska do iného členského štátu, zvoliť si medzi na jednej strane okamžitým zaplatením dane zo zisku vyplývajúceho z výmeny obchodných podielov a na druhej strane odkladom zaplatenia uvedenej dane, v súvislosti s ktorým nevyhnutne dochádza k administratívnej záťaži daňovníka spojenej so sledovaním prevádzaných aktív a v prípade ktorého treba zriadiť bankovú záruku (pozri analogicky rozsudok z 29. novembra 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, body 73 a 74).

61 Z toho vyplýva, že potreba zabezpečiť rozdelenie daňovej právomoci medzi členskými štátmi nemôže odôvodniť obmedzenie slobôd zakotvených v článkoch 45 ZFEÚ a 49 ZFEÚ, ktoré vyplýva z článku 10 ods. 9 písm. a) CIRS.

62 V druhom rade, pokiaľ ide o odôvodnenie založené na potrebe zabezpečiť koherenciu vnútroštátneho daňového režimu, treba pripomenúť, že Súdny dvor uznal túto potrebu ako naliehavý dôvod všeobecného záujmu. Na to, aby tvrdenie založené na takomto odôvodnení mohlo obstáť, Súdny dvor požadoval, aby bola preukázaná existencia priamej väzby medzi predmetným daňovým zvýhodnením a vyrovnaním tohto zvýhodnenia prostredníctvom určitého daňového odvodu (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 16. apríla 2015, Komisia/Nemecko, C-591/13, EU:C:2015:230, bod 74 a citovanú judikatúru).

63 V prejednávanej veci Portugalská republika tvrdí, že dotknuté vnútroštátne ustanovenie je nevyhnutné na zabezpečenie tejto koherencie, keďže daňové zvýhodnenie priznané vo forme odkladu zdanenia sa skončí v prípade, že sa neskoršie zdanenie stane nemožným z dôvodu, že daňovník, ktorý je príjemcom zvýhodnenia, prestane byť rezidentom na území Portugalska. Podľa tohto členského štátu je však na riadne fungovanie režimu odkladu zdanenia potrebné, aby z hľadiska toho istého daňovníka a toho istého zdanenia existovala medzi priznaním daňového zvýhodnenia vo forme odkladu zdanenia a skutočným neskorším zdanením zisku určitá súvislosť.

64 V tejto súvislosti treba konštatovať, že Portugalská republika nepreukázala, že medzi daňovým zvýhodnením stanoveným v článku 10 ods. 8 CIRS a kompenzáciou tohto zvýhodnenia vo forme určitého daňového odvodu existuje priama väzba. Hoci v cezhraničnej situácii upravenej v článku 10 ods. 9 písm. a) CIRS je totiž daňové zvýhodnenie, ktoré bolo priznané v súlade s článkom 10 ods. 8 CIRS, kompenzované prostredníctvom daňového odvodu, pretože splatnú daň treba zaplatiť v okamihu premiestnenia bydliska daňovníka mimo územia Portugalska, neplatí to v čisto vnútornej situácii upravenej v článku 10 ods. 8 CIRS. Z preskúmania tohto ustanovenia totiž vyplýva, že výber dane zo zisku vyplývajúceho z výmeny obchodných podielov sa uskutoční len za predpokladu konečného prevodu obchodných podielov prijatých v rámci tejto výmeny. Ako uviedol generálny advokát v bode 60 svojich návrhov, daňovník, ktorý si ponechá svoje bydlisko na území Portugalska, si môže dovtedy, kým neprevedie prijaté obchodné podiely, uplatňovať nárok na daňové zvýhodnenie priznané v článku 10 ods. 8 CIRS, a tak dosiahnuť, že k neskoršiemu vymáhaniu dane voči nemu dôjde len za určitých okolností. Z toho vyplýva, že údajná väzba medzi zvýhodnením, ktoré bolo priznané daňovníkovi, a jeho zdanením je neurčitá (pozri analogicky rozsudok z 26. októbra 2006, Komisia/Portugalsko, C-345/05, EU:C:2006:685, bod 27).

65 V dôsledku toho treba zamietnuť tvrdenie Portugalskej republiky, podľa ktorého je dotknuté ustanovenie objektívne odôvodnené potrebou zachovať koherenciu vnútroštátneho daňového režimu.

66 V treťom rade, pokiaľ ide o odôvodnenie založené na účinnosti daňových kontrol a boja proti daňovým podvodom a daňovým únikom, treba konštatovať, že Portugalská republika vo svojom vyjadrení k žalobe iba spomenula toto odôvodnenia bez toho, aby ho ďalej rozvinula.

67 Z toho vyplýva, že takéto odôvodnenie nemožno prijať.

68 Za týchto podmienok treba konštatovať, že článok 10 ods. 9 písm. a) CIRS predstavuje obmedzenie zakázané článkami 45 ZFEÚ a 49 ZFEÚ a že výhrada Komisie založená na nesplnení povinností, ktoré dotknutému členskému štátu vyplývajú z týchto článkov Zmluvy, je dôvodná.

– O výhrade založenej na porušení článku 21 ZFEÚ

69 Pokiaľ ide o občanov Únie, ktorí sa chcú pohybovať v rámci Únie z dôvodov, ktoré nesúvisia s výkonom hospodárskej činnosti, tento istý záver platí z rovnakých dôvodov, pokiaľ ide o výhradu založenú na porušení článku 21 ZFEÚ (pozri v tomto zmysle rozsudok z 12. júla 2012, Komisia/Španielsko, C-269/09, EU:C:2012:439, bod 91).

ii) O existencii obmedzenia článkov 28 a 31 Dohody o EHP

70 Na úvod treba uviesť, že články 28 a 31 Dohody o EHP sú analogické s článkami 45 ZFEÚ a 49 ZFEÚ (pozri rozsudok z 12. júla 2012, Komisia/Španielsko, C-269/09, EU:C:2012:439, bod 95).

71 Judikatúra Únie týkajúca sa obmedzení výkonu slobôd pohybu v rámci Únie nepochybne nemôže byť úplne prenesená na slobody zaručené Dohodou o EHP, keďže výkon týchto slobôd sa odohráva v odlišnom právnom kontexte (rozsudok zo 16. apríla 2015, Komisia/Nemecko, C-591/13, EU:C:2015:230, bod 81 a citovaná judikatúra).

72 V prejednávanej veci však Portugalská republika neuviedla dôvody, pre ktoré by sa úvahy týkajúce sa absencie odôvodnenia obmedzení týkajúcich sa výkonu slobôd pohybu zaručených Zmluvou, ktoré viedli ku konštatovaniam nachádzajúcim sa v bodoch 61, 65 a 66 tohto rozsudku, nemali rovnako uplatniť na slobody zaručené Dohodou o EHP.

73 Za týchto podmienok treba konštatovať, že článok 10 ods. 9 písm. a) CIRS predstavuje obmedzenie zakázané článkami 28 a 31 Dohody o EHP a že výhrada Komisie založená na nesplnení povinností, ktoré dotknutému členskému štátu vyplývajú z uvedených ustanovení Dohody o EHP, je dôvodná.

2. O prevode celého majetku súvisiaceho so samostatnou zárobkovou činnosťou na spoločnosť

a) Argumentácia účastníkov konania

74 Komisia tvrdí, že v prípade, že fyzická osoba prevedie aktíva a pasíva na spoločnosť výmenou za obchodné podiely, článok 38 CIRS vyhradzuje rozdielne daňové zaobchádzanie podľa toho, či ide o prevod na spoločnosť so sídlom a skutočným vedením na území Portugalska alebo na spoločnosť so sídlom a skutočným vedením mimo tohto územia. V prvom prípade by k zdaneniu zisku totiž došlo až v okamihu, keď spoločnosť, ktorá nadobudla aktív a pasíva, tieto aktíva a pasíva previedla, a to za predpokladu splnenia aj ďalších podmienok. Naproti tomu v druhom prípade by k zdaneniu došlo okamžite. Komisia sa domnieva, že Portugalská republika mala uplatniť rovnaké pravidlo, či už spoločnosť, na ktorú boli aktíva a pasíva prevedené, má alebo nemá sídlo alebo skutočné vedenie na území Portugalska.

75 Komisia sa preto domnieva, že článok 38 CIRS je v rozpore s článkom 49 ZFEÚ a článkom 31 Dohody o EHP, pričom z dôvodov uvedených v rámci jej výhrady týkajúcej sa článku 10 CIRS ide nad rámec toho, čo je nevyhnutné na zabezpečenie účinnosti daňové režimu. Portugalská republika by si totiž mohla napríklad pravidelne vyžiadať na základe smernice 2011/16 informácie od príslušných orgánov členského štátu, v ktorom sa nachádza sídlo alebo skutočné vedenie spoločnosti, na ktorú sa previedli aktíva a pasíva, s cieľom overiť, či je táto spoločnosť ešte stále ich držiteľom. Podľa Komisie treba zdaniť predmetný zisk až vtedy, ak sa preukáže, že prevedené aktíva a pasíva boli touto spoločnosťou následne prevedené. Komisia okrem toho odkazuje na smernicu 2010/24, ktorá je takisto relevantná v situácii, keď nebola zaplatená daň zo zisku.

76 Portugalská republika tvrdí, že článok 38 CIRS upravuje odklad zdanenia zisku týkajúceho sa zakladania spoločností alebo väčšinovej účasti v už existujúcich spoločnostiach prostredníctvom vkladu celého majetku súvisiaceho s výkonom podnikateľskej alebo samostatnej zárobkovej činnosti fyzickej osoby. Cieľom tohto ustanovenia bolo umožniť zmenu právnej formy, pod ktorou sa vykonáva hospodárska činnosť, bez toho, aby zisk vyplývajúci z tohto majetkového vkladu podliehal dani v okamihu poskytnutia tohto vkladu. Výhoda spočívajúca v odklade zdanenia až do okamihu neskoršieho predaja prevedených majetkových zložiek umožňuje – pod podmienkou, že nadobúdajúca spoločnosť dodrží určité požiadavky v oblasti vedenia účtovnej agendy týkajúcej sa prevedených majetkových zložiek – zabezpečiť dodržanie zásady hospodárskej kontinuity tak, aby bolo možné zabezpečiť zdanenie zodpovedajúcich príjmov. Podmienka týkajúca sa miesta sídla alebo skutočného

vedenia nadobúdajúcej spoločnosti je nevyhnutná na to, aby sa v prípade neexistencie harmonizačných opatrení zabezpečilo dodržanie zásady hospodárskej kontinuity a neskoršie zdanenie prevedených zložiek aktív a pasív, keďže daňová právomoc súvisiaca so zdanením spoločnosti so sídlom alebo skutočným vedením mimo územia Portugalska neprináleží už Portugalskej republike, ale štátu, na ktorého území má táto spoločnosť svoje sídlo alebo skutočné vedenie.

77 Dotknuté opatrenie je teda podľa Portugalskej republiky v súlade so zásadou daňovej teritoriality a je odôvodnené potrebou zabezpečiť vyrovnané rozdelenie daňovej právomoci medzi členskými štátmi.

b) Posúdenie Súdnym dvorom

78 Skôr, ako sa daňový režim stanovený v článku 38 CIRS preskúma so zreteľom na článok 31 Dohody o EHP, je potrebné ho preskúmať so zreteľom na článok 49 ZFEÚ.

i) O výhrade založenej na porušení článku 49 ZFEÚ

79 Na úvod treba pripomenúť, že podľa judikatúry Súdneho dvora do pôsobnosti článku 49 ZFEÚ spadá každý rezident členského štátu bez ohľadu na jeho štátnu príslušnosť, ktorý má na základnom imaní spoločnosti usadenej v inom členskom štáte účasť, z ktorej mu vyplýva určitý vplyv na rozhodovanie tejto spoločnosti, ktorý mu umožňuje určovať jej činnosti (pozri rozsudok z 18. decembra 2014, X, C-87/13, EU:C:2014:2459, bod 21 a citovanú judikatúru).

80 V prejednávanej veci treba konštatovať, že možnosť odkladu zdanenia stanovená v článku 38 ods. 1 CIRS je podľa písmena b) toho istého ustanovenia podmienená tým, aby fyzická osoba, ktorá prevedie celý majetok súvisiaci s výkonom podnikateľskej a samostatnej zárobkovej činnosti na určitú spoločnosť, vlastnila aspoň 50 % jej základného imania.

81 V dôsledku toho sa na článok 38 ods. 1 CIRS uplatňuje sloboda usadiť sa.

82 To isté ustanovenie stanovuje, že pri uskutočňovaní vkladu fyzickou osobou do základného imania spoločnosti formou prevodu celého majetku súvisiaceho s vykonávaním podnikateľskej a samostatnej zárobkovej činnosti sa nemusí určiť zdaniteľný príjem, pokiaľ sú splnené podmienky uvedené v článku 38 ods. 1 písm. a) až e) CIRS. V súlade s článkom 38 ods. 1 písm. a) CIRS je potrebné, aby subjekt, na ktorý sa prevádza predmetný majetok, bol spoločnosťou so sídlom a skutočným vedením na území Portugalska. Ako potvrdila Portugalská republika na pojednávaní, v takom prípade sa daň vyberá od nadobúdajúcej spoločnosti v okamihu neskoršieho prevodu zložiek dotknutého majetku. Naproti tomu, ak nadobúdajúca spoločnosť nemá sídlo ani skutočné vedenie na území Portugalska, fyzická osoba, ktorá vykoná prevod, je vylúčená z nároku na daňové zvýhodnenie stanovené v článku 38 ods. 1 CIRS, v dôsledku čoho jej vznikne okamžitá povinnosť zaplatiť daň zo zisku.

83 Z toho vyplýva, že v prípade fyzických osôb, ktoré prevedú celý dotknutý majetok na spoločnosť so sídlom alebo skutočným vedením na území Portugalska, musí daň zo zisku zaplatiť nadobúdajúca spoločnosť v okamihu neskoršieho prevodu zložiek tohto majetku, zatiaľ čo fyzickým osobám, ktoré prevedú celý uvedený majetok na spoločnosť so sídlom alebo skutočným vedením na území iného členského štátu, než je Portugalská republika, vznikne povinnosť zaplatiť daň zo zisku v okamihu tohto prevodu.

84 Treba konštatovať, že takýto daňový režim predstavuje pre daňovníka, ktorý prevedie celý dotknutý majetok na spoločnosť so sídlom alebo skutočným vedením mimo územia Portugalska, finančné znevýhodnenie oproti daňovníkovi, ktorý prevedie ten istý majetok na spoločnosť so sídlom a skutočným vedením na území Portugalska, a predstavuje teda obmedzenie výkonu slobody usadiť sa v zmysle judikatúry pripomenutej v bodoch 37 až 40 tohto rozsudku.

85 Navyše zo spisu nevyplýva, že tento rozdiel možno odôvodniť existenciou objektívneho rozdielu v situácii, pričom Portugalská republika vôbec pred Súdny dvorom netvrdila, že išlo o takýto prípad.

86 Na účely odôvodnenia obmedzenia slobody usadiť sa zaručenej Zmluvou, ktoré vyplýva z dotknutého ustanovenia, sa Portugalská republika odvoláva jednak na potrebu zabezpečiť vyvážené rozdelenie daňových právomocí medzi členskými štátmi v súlade so zásadou teritoriality a jednak na potrebou zabezpečiť hospodársku kontinuitu.

87 Na jednej strane, pokiaľ ide o cieľ spočívajúci v zabezpečení vyváženého rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi, treba vzhľadom na to, čo bolo uvedené v bode 59 tohto rozsudku, uviesť, že článok 38 ods. 1 písm. a) CIRS ide nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie sledovaného cieľa, a to z dôvodu existencie opatrení, ktoré zasahujú do slobody usadiť sa menej než okamžité zdanenie.

88 Za týchto podmienok nemožno obmedzenie slobody usadiť sa vyplývajúce z článku 38 ods. 1 písm. a) CIRS odôvodniť potrebou zabezpečiť rozdelenie daňovej právomoci medzi členskými štátmi.

89 Na druhej strane, pokiaľ ide o odôvodnenie založené na nevyhnutnosti zabezpečiť hospodársku kontinuitu, Portugalská republika poukazuje na potrebu podmieniť nárok na odklad zdanenia tým, aby nadobúdajúca spoločnosť splnila určité požiadavky v oblasti vedenia účtovnej agendy týkajúcej sa prevedených majetkových zložiek. Podľa tohto členského štátu však v prípade absencie harmonizačných opatrení nemožno dodržanie takýchto požiadaviek zabezpečiť vo vzťahu k spoločnostiam so sídlom alebo skutočným vedením na území iného štátu, pretože právomoc vo vzťahu k týmto spoločnostiam neprináleží Portugalskej republike, ale členskému štátu, v ktorom majú sídlo.

90 V tejto súvislosti treba uviesť, že cieľom požiadavky, aby nadobúdajúca spoločnosť mala sídlo a skutočné vedenie na území Portugalska, je teda v konečnom dôsledku zabezpečiť portugalskému štátu možnosť účinne zdaniť dotknutý zisk. Ako už bolo uvedené v bodoch 87 a 88 tohto rozsudku, tento cieľ však nemožno odôvodniť rozdielnym zaobchádzaním medzi fyzickými osobami podľa toho, či prevedú cely dotknutý majetok na spoločnosť so sídlom a skutočným vedením na území Portugalskej republiky alebo na spoločnosť so sídlom alebo skutočným vedením na území iného štátu, pretože takýto cieľ možno zabezpečiť bez toho, aby bolo potrebné rozlišovať medzi čisto vnútornou situáciou a cezhraničnou situáciou. Z dôvodov uvedených v spomenutých bodoch je tak obmedzenie slobody usadiť sa, ktoré vyplýva z článku 38 ods. 1 písm. a) CIRS, neprimerané vo vzťahu k tomuto cieľu.

91 Za týchto podmienok treba konštatovať, že článok 38 ods. 1 písm. a) CIRS predstavuje obmedzenie zakázané článkom 49 ZFEÚ a že výhrada Komisie založená na nesplnení povinností, ktoré dotknutému členskému štátu vyplývajú z tohto článku Zmluvy o FEÚ, je dôvodná.

ii) O výhrade založenej na porušení článku 31 Dohody o EHP

92 Portugalská republika neuviedla dôvody, pre ktoré by sa úvahy týkajúce sa absencie odôvodnenia obmedzení týkajúcich sa výkonu slobody usadiť sa zaručenej Zmluvou o FEÚ, ktoré viedli ku konštatovaniam nachádzajúcim sa v bodoch 87 až 90 tohto rozsudku, nemali rovnako uplatniť na slobodu usadiť sa zaručenú Dohodou o EHP.

93 Za týchto podmienok treba konštatovať, že článok 38 ods. 1 písm. a) CIRS predstavuje obmedzenie zakázané článkom 31 Dohody o EHP a že výhrada Komisie založená na nesplnení povinností, ktoré dotknutému členskému štátu vyplývajú z uvedeného článku Dohody o EHP, je dôvodná.

94 Z uvedených úvah vyplýva, že je potrebné konštatovať, že:

— Portugalská republika si tým, že prijala a ponechala v platnosti článok 10 ods. 9 písm. a) CIRS, podľa ktorého v prípade daňovníka, ktorý prestane byť rezidentom na území Portugalska, treba na účely zdanenia za rok, v ktorom prestal byť rezidentom, zahrnúť do kategórie ziskov sumu, ktorá nebola podľa článku 10 ods. 8 uvedeného zákona zdanená pri výmene obchodných podielov, nesplnila povinnosti, ktoré jej vyplývajú z článkov 21, 45 a 49 ZFEÚ, ako aj z článkov 28 a 31 Dohody o EHP, a

— Portugalská republika si tým, že prijala a ponechala v platnosti článok 38 ods. 1 písm. a) toho istého zákona, ktorý vyhradzuje nárok na odklad zdanenia stanovený v tomto ustanovení pre fyzické osoby, ktoré prevedú celý majetok súvisiaci s podnikateľskou a samostatnou zárobkovou činnosťou na spoločnosť so sídlom a skutočným vedením na území Portugalska, nesplnila povinnosti, ktoré jej vyplývajú z článku 49 ZFEÚ a článku 31 Dohody o EHP.

O trovách konania

95 Podľa článku 138 ods. 1 Rokovacieho poriadku Súdneho dvora účastník konania, ktorý vo veci nemal úspech, je povinný nahradiť trovy konania, ak to bolo v tomto zmysle navrhnuté.

96 Keďže Komisia navrhla, aby bola Portugalskej republike uložená povinnosť nahradiť trovy konania a Portugalská republika vo svojich dôvodoch nemala úspech, je opodstatnené uložiť jej povinnosť znášať svoje vlastné trovy konania a nahradiť trovy konania vynaložené Komisiou.

97 Podľa článku 140 ods. 1 toho istého rokovacieho poriadku členské štáty, ktoré vstúpili do konania ako vedľajší účastníci, znášajú vlastné trovy konania. Spolková republika Nemecko preto znáša svoje vlastné trovy konania.

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

1. **Portugalská republika si tým, že prijala a ponechala v platnosti článok 10 ods. 9 písm. a) Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (zákon o dani z príjmov fyzických osôb), podľa ktorého v prípade daňovníka, ktorý prestane byť rezidentom na území Portugalska, treba na účely zdanenia za rok, v ktorom prestal byť rezidentom, zahrnúť do kategórie ziskov sumu, ktorá nebola podľa článku 10 ods. 8 uvedeného zákona zdanená pri výmene obchodných podielov, nesplnila povinnosti, ktoré jej vyplývajú z článkov 21, 45 a 49 ZFEÚ, ako aj z článkov 28 a 31 Dohody o Európskom hospodárskom priestore z 2. mája 1992.**

2. **Portugalská republika si tým, že prijala a ponechala v platnosti článok 38 ods. 1 písm. a) toho istého zákona, ktorý vyhradzuje nárok na odklad zdanenia stanovený v tomto ustanovení pre fyzické osoby, ktoré prevedú celý majetok súvisiaci s podnikateľskou a samostatnou zárobkovou činnosťou na spoločnosť so sídlom a skutočným vedením na území Portugalska, nesplnila povinnosti, ktoré jej vyplývajú z článku 49 ZFEÚ a článku 31 Dohody o Európskom hospodárskom priestore.**

3. **Portugalská republika znáša svoje vlastné trovy konania a je povinná nahradiť trovy konania vynaložené Európskou komisiou.**

4. **Spolková republika Nemecko znáša svoje vlastné trovy konania.**

Podpisy