Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

21. prosince 2016 *

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

Ve věci C-503/14,

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

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

žalobkyně,

proti

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

žalované,

podporované

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

vedlejší účastnicí,

SOUDNÍ DVŮR (čtvrtý senát),

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

generální advokát: M. Wathelet,

* * Jednací jazyk: portugalština.

vedoucí soudní kanceláře: M. Ferreira, vrchní rada,

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

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

vydává tento

Rozsudek

1 Svou žalobou Evropská komise žádá Soudní dvůr, aby určil, že Portugalská republika tím, že přijala a ponechala v platnosti články 10 a 38 Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (zákon o dani z příjmů fyzických osob, dále jen „CIRS“), podle nichž daňový poplatník, který smění obchodní podíly a své bydliště přemístí do jiného státu nežli Portugalské republiky či který převede aktiva a pasiva vztahující se k výkonu samostatné výdělečné činnosti výměnou za obchodní podíly ve společnosti-nerezidentovi, musí v prvně uvedeném případě zahrnout – v souvislosti s předmětnou transakcí – veškeré účelově nevázané příjmy do základu daně posledního zdaňovacího období, ve kterém byl daňový poplatník ještě považován za rezidenta, a ve druhém případě nemá v důsledku příslušné transakce nárok na odklad zdanění, nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají z článků 21, 45 a 49 SFEU, jakož i z článků 28 a 31 Dohody o Evropském hospodářském prostoru, ze dne 2. května 1992 (Úř. věst. 1994, L 1, s. 3; Zvl. vyd. 11/52, s. 3, dále jen „Dohoda o EHP“).

I – **Právní rámec**

A – *Dohoda o EHP*

2 Článek 28 Dohody o EHP stanoví:

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

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

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

a) ucházet se o skutečně nabízená pracovní místa;

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

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

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

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

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

3 Článek 31 Dohody o EHP zní takto:

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

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

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

B – *Portugalské právo*

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

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

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

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

[…]

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

[…]

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

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

[…]

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

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

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

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

10. Ustanovení odstavců 8 a 9 se rovněž použijí obdobně, pokud jde o přidělení obchodních podílů nebo akcií v případech fúzí či rozdělení podléhajících článku 74 zákona o dani z příjmu právnických osob.

[…]“

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

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

a) subjekt, na nějž se převádí majetek, je společnost a má své oficiální sídlo i ústředí na území Portugalska;

b) fyzická osoba, která provádí převod, má v držení nejméně 50 % kapitálu společnosti a činnost, kterou společnost vykonává, je v zásadě totožná s činností, která byla vykonávána v rámci samostatné výdělečné činnosti;

c) aktiva a pasiva, která jsou předmětem převodu, jsou brána v úvahu pro účely tohoto převodu v hodnotách zaznamenaných v účetnictví nebo v obchodních záznamech fyzické osoby, tedy takových, jež vyplývají z použití ustanovení tohoto zákona nebo nových odhadů provedených na základě daňových předpisů;

d) části kapitálu získané jako protiplnění za převod jsou pro účely zdanění zisků nebo ztrát v souvislosti s jejich dalším převodem zohledněny na základě čisté hodnoty převáděných aktiv a pasiv valorizovaných v souladu s předchozím bodem;

e) společnost uvedená v písmeni a) se prostřednictvím prohlášení zavazuje dodržovat ustanovení článku 77 zákona o dani z příjmu právnických osob; toto prohlášení musí být připojeno k pravidelnému prohlášení o příjmech fyzické osoby týkajícímu se hospodářského roku, v němž došlo k převodu.

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

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

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

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

a) výsledky týkající se položek tvořících převedený majetek jsou stanoveny tak, jako by k žádnému převodu nedošlo;

b) zpětné začlenění a odpisy fixních aktiv probíhají v souladu s režimem, podle něhož byl určen zdanitelný výsledek fyzické osoby;

c) na převedené rezervy se z daňového hlediska uplatní stejný režim jako pro určení zdanitelného výsledku fyzické osoby.“

II – **Postup před zahájením soudního řízení**

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

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

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

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

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

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

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

III – **K žalobě**

A – *K údajně nepřesnému a nepečlivému vymezení předmětu sporu*

1. Argumentace účastnic řízení

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

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

2. Závěry Soudního dvora

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

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

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

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

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

B – *K věci samé*

21 Komise Portugalské republice vytýká, že tím, že přijala a ponechala v platnosti článek 10 CIRS, podle něhož daňový poplatník, který smění obchodní podíly a své bydliště přemístí do jiného členského státu EU nebo Evropského hospodářském prostoru (EHP), musí v souvislosti s dotčenými operacemi veškeré příjmy, které nejsou účelově vázány, započítat do základu daně posledního zdaňovacího období, ve kterém byl daňový poplatník ještě považován za rezidenta, nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají z článků 21, 45 a 49 SFEU a z článků 28 a 31 Dohody o EHP.

22 Dále tomuto členskému státu vytýká, že tím, že přijal a ponechal v platnosti článek 38 CIRS, podle něhož daňový poplatník, který převede aktiva a pasiva vztahující se k výkonu samostatné výdělečné činnosti protihodnotou za obchodní podíly ve společnosti, která má své sídlo nebo ústředí na území jiného členského státu Evropské unie nebo Evropského hospodářského prostoru, nemá nárok na odklad zdanění na základě dotčené transakce, nesplnil povinnosti, které pro něj vyplývají z článků 49 SFEU a 31 Dohody o EHP.

23 Tyto výtky je třeba posoudit samostatně.

1. Ke kapitálovým ziskům plynoucím ze směny obchodních podílů

a) Argumentace účastnic řízení

24 Komise tvrdí, že pokud jde o zdanění kapitálových zisků plynoucích ze směny obchodních podílů, článek 10 CIRS znevýhodňuje daňové poplatníky, kteří opustí portugalské území, oproti těm, kteří na něm mají i nadále své bydliště. Akcionář nebo společník se totiž pouze na základě přesunu svého bydliště mimo Portugalsko stává povinným k dani z dotčených zisků, které odpovídají rozdílu mezi skutečnou hodnotou obdržených akcií a hodnotou pořízení předchozích akcií. Naproti tomu v případě, kdy si tento akcionář nebo společník zachová bydliště v Portugalsku, se hodnota obdržených obchodních podílů rovná hodnotě převedených obchodních podílů. V případě zachování bydliště v Portugalsku tak bude akcionář nebo společník podléhat dani až v okamžiku konečného postoupení obdržených obchodních podílů, s výjimkou případů dodatečné platby v penězích.

25 Komise má za to, že výhoda spočívající v odkladu zdanění kapitálových zisků plynoucích ze směny obchodních podílů, poskytovaná daňovým poplatníkům majícím bydliště na portugalském území, představuje rozdílné zacházení s nimi a s daňovými poplatníky, kteří se rozhodnou přemístit své bydliště do jiného členského státu nebo státu EHP, což se neslučuje s články 21, 45 et 49 SFEU ani s články 28 a 31 Dohody o EHP.

26 V tomto ohledu vychází z rozsudků ze dne 11. března 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138), a ze dne 7. září 2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525), které se týkají zdanění fyzických osob na výstupu a jež považuje za použitelné na projednávaný případ. Naopak podle Komise není v tomto případě použitelný rozsudek ze dne 29. listopadu 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785), v němž Soudní dvůr poprvé uznal, že vnitrostátní právní předpisy týkající se zdanění na výstupu mohou být odůvodněny cílem spočívajícím v zajištění vyváženého rozdělení daňové pravomoci mezi členské státy, jelikož se týká pouze zdanění právnických osob.

27 I když Komise uznává legitimnost cíle zajištění účinnosti vnitrostátního daňového systému, sledovaného portugalským zákonodárcem, má za to, že dotčené vnitrostátní ustanovení není přiměřené, neboť unijní právo, zejména pak směrnice Rady 2011/16/EU ze dne 15. února 2011 o spolupráci ve správních věcech a v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EHS (Úř. věst. 2011, L 64, s. 1) a směrnice Rady 2010/24/EU ze dne 16. března 2010 o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z daní, poplatků, cel a jiných opatření (Úř. věst. 2010, L 84, s. 1) již stanoví

mechanismy vzájemného informování příslušných orgánů členských států a vzájemnou pomoc při vymáhání daní, které umožňují dosáhnout tohoto cíle bez použití omezení základních svobod zakotvených Smlouvou o FEU.

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

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

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

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

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

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

b) Závěry Soudního dvora

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

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

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

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

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

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

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

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

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

41 V projednávaném případě čl. 10 odst. 8 CIRS stanoví, že v případě směny obchodních podílů přidělení cenných papírů představujících kapitál společnosti jejím společníkům následkem této směny nezavdává důvod ke zdanění těchto společníků, pokud dále zhodnocují, pro daňové účely, nové obchodní podíly ve výši bývalých podílů, aniž je dotčeno zdanění týkající se hotovostních hodnot, které jsou jim případně přiznány. Jak potvrdila Portugalská republika na jednání, daň z kapitálových zisků plynoucích z takové směny je po daňovém poplatníkovi vyžadována až v případě konečného postoupení podílů získaných při dané směně, a to okamžikem tohoto postoupení.

42 Odchylně od tohoto pravidla čl. 10 odst. 9 písm. a) CIRS po daňových poplatnících, kteří přesunuli své bydliště do jiného státu, než je Portugalská republika, požaduje, aby do zdanitelných příjmů kalendářního roku, ve kterém došlo ke změně bydliště, zahrnuli částku, která nebyla dle čl. 10 odst. 8 CIRS při směně obchodních podílů zdaněna.

43 Zatímco daňový poplatníci, kteří mají i nadále bydliště na portugalském území, mohou dále využívat odkladu zdanění kapitálových zisků plynoucích ze směny obchodních podílů až do budoucího postoupení podílů získaných při dané směně, daňový poplatníci, kteří své bydliště přesunuli mimo portugalské území, jsou tak z důvodu tohoto přesunu nuceni daň z kapitálových zisků plynoucích z této směny uhradit okamžitě.

44 Toto rozdílné zacházení týkající se okamžiku zdanění dotčených kapitálových zisků představuje znevýhodnění v oblasti cash-flow daňového poplatníka, který si přeje přesunout své bydliště mimo portugalské území, oproti daňovému poplatníkovi, který si ponechal bydliště na tomto území. Zatímco prvně uvedený totiž pouze z důvodu tohoto přesunu musí uhradit daň z kapitálového zisku, který ještě nerealizoval, a který tedy nemá k dispozici, druhý uvedený bude muset daň zaplatit až v okamžiku a v rozsahu skutečné realizace tohoto zisku (obdobně viz rozsudek ze dne 11. března 2004, de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, EU:C:2004:138, bod 46).

45 V tomto ohledu z judikatury Soudního dvora plyne, že vyloučení zvýhodnění, pokud jde o hotovostní tok v přeshraniční situaci, existuje-li takové zvýhodnění v rovnocenné vnitrostátní situaci, představuje omezení volného pohybu pracovníků a svobody usazování (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. července 2012, Komise v. Španělsko, C-269/09, EU:C:2012:439, body 59 a 61).

46 Z písemností ve spisu přitom neplyne, že by bylo možné toto rozdílné zacházení vysvětlit objektivně rozdílnou situací, a kromě toho Portugalská republika před Soudním dvorem ani v nejmenším netvrdila, že by tomu tak bylo. Z hlediska právních předpisů členského státu, které zdaňují kapitálové zisky dosažené na jeho území, je totiž situace osoby, která přemisťuje své bydliště z uvedeného státu do jiného členského státu, podobná situaci osoby, která má i nadále bydliště v prvně zmíněném členském státě, pokud jde o zdanění kapitálových zisků dosažených v tomto členském státě před přemístěním bydliště (obdobně viz rozsudek ze dne 29. listopadu 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, bod 38).

47 Z toho plyne, že rozdílné zacházení, které je uplatňováno v oblasti zdanění kapitálových zisků plynoucích ze směny obchodních podílů na základě čl. 10 odst. 9 písm. a) CIRS na daňového poplatníka, který přesune své bydliště mimo portugalské území, v porovnání s daňovým poplatníkem, který si bydliště na tomto území ponechá, představuje omezení volného pohybu pracovníků a svobody usazování ve smyslu článků 45 a 49 SFEU.

– K odůvodnění omezení svobod zakotvených v článcích 45 a 49 SFEU

48 Je třeba posoudit, zda omezení svobod zakotvených v článcích 45 a 49 SFEU plynoucí z čl. 10 odst. 9 písm. a) CIRS je možno odůvodnit naléhavými důvody obecného zájmu. V takovém případě je ještě třeba, aby bylo způsobilé zaručit uskutečnění dotčeného cíle a aby nepřekračovalo meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné (viz zejména rozsudky ze dne 18. ledna 2007, Komise v. Švédsko, C-104/06, EU:C:2007:40, bod 25, a ze dne 29. listopadu 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, bod 42).

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

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

51 Pokud jde nejprve o cíl založený na nutnosti zachovat vyvážené rozdělení daňové pravomoci mezi členské státy, je třeba připomenout, že se jedná o legitimní cíl uznaný Soudním dvorem a dále že z ustálené judikatury vyplývá, že neexistují-li sjednocující nebo harmonizační opatření na unijní úrovni, zachovávají si členské státy i nadále pravomoc vymezit, prostřednictvím dohod nebo i jednostranně, kritéria rozdělení svých daňových pravomocí za účelem odstranění dvojího zdanění (rozsudek ze dne 16. dubna 2015, Komise v. Německo, C-591/13, EU:C:2015:230, bod 64 a citovaná judikatura).

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

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

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

55 Jelikož Komise mimoto zpochybňuje legitimitu cíle směřujícího k zajištění vyváženého rozdělení daňové pravomoci související se zdaněním latentních kapitálových zisků fyzických osob na výstupu z důvodu, že případné kapitálové ztráty realizované po přesunu bydliště do jiného členského státu by nemohly být touto osobou v tomto jiném členském státě započteny, stačí připomenout, že Soudní dvůr již rozhodl, že z případného nezapočtení kapitálových ztrát hostitelským členským státem nevyplývá pro členský stát původu jakákoliv povinnost přehodnotit v okamžiku konečného převodu nových obchodních podílů daňový dluh, který byl s konečnou platností stanoven v okamžiku, kdy daňový poplatník přestal být z důvodu přesunu svého bydliště osobou povinnou k dani v členském státě původu (obdobně viz rozsudek ze dne 29. listopadu 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, bod 61).

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

57 Dále je třeba uvést, že čl. 10 odst. 9 písm. a) CIRS je vhodný k zajištění ochrany rozdělení daňové pravomoci mezi dotčené členské státy. Účelem závěrečné vyúčtovací daně v okamžiku přesunu bydliště je totiž podrobit v členském státě původu dani ze zisku nerealizované kapitálové zisky

dosažené v rámci daňové pravomoci tohoto členského státu před uvedeným přesunem. Kapitálové zisky dosažené po tomto přesunu jsou zdaňovány výhradně v hostitelském členském státě, kde vznikly, což brání jejich dvojímu zdanění (obdobně viz rozsudek ze dne 29. listopadu 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, bod 48).

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

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

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

61 Z toho plyne, že nezbytnost zajištění rozdělení daňové pravomoci mezi členské státy nemůže odůvodnit omezení svobod zakotvených v článcích 45 a 49 SFEU, které plyne z čl. 10 odst. 9 písm. a) CIRS.

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

63 V projednávaném případě Portugalská republika tvrdí, že dotčené vnitrostátní opatření je pro zajištění této soudržnosti nezbytné, jelikož daňové zvýhodnění ve formě odkladu zdanění je třeba odebrat, pokud přestává existovat možnost pozdějšího zdanění z důvodu, že daňový poplatník ztrácí postavení portugalského rezidenta. Podle tohoto členského státu je přitom pro řádné fungování režimu

odloženého zdanění zásadní, aby u daného daňového poplatníka a dané daně existoval vztah mezi poskytnutím daňového zvýhodnění ve formě odkladu zdanění a skutečným pozdějším zdaněním kapitálových zisků.

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

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

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

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

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

– K výtce vycházející z porušení článku 21 SFEU

69 Pokud jde o občany Unie, kteří se chtějí přemisťovat uvnitř Unie z důvodů, které nesouvisejí s výkonem hospodářské činnosti, tentýž závěr se na základě stejných důvodů uplatní i v případě vytýkaného porušení článku 21 SFEU (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. července 2012, Komise v. Španělsko, C-269/09, EU:C:2012:439, bod 91).

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

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

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

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

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

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

a) Argumentace účastnic řízení

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

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

76 Portugalská republika tvrdí, že článek 38 CIRS stanoví odklad zdanění kapitálových zisků souvisejících se zakládáním společností nebo s nabytím většinové účasti v již existujících společnostech vkladem veškerého majetku vyčleněného na podnikatelskou nebo profesní činnost fyzické osoby. Cílem tohoto ustanovení je umožnit změnu právní formy, jejímž prostřednictvím je hospodářská činnost vykonávána, aniž by byly zdaňovány kapitálové zisky plynoucí z vkladu majetku v okamžiku, kdy k němu dochází. Možnost odkladu zdanění převedeného majetku až do okamžiku jeho pozdějšího dalšího převedení umožňuje, při dodržení určitých povinností společnosti-nabyvatele spojených se zaúčtováním převáděného majetku, zaručit dodržování zásady hospodářské návaznosti tak, aby bylo možno zajistit zdanění odpovídajících příjmů. Podmínka související s místem sídla nebo ústředí společnosti-nabyvatele je nezbytná k tomu, aby bylo při neexistenci harmonizačních opatření možné zajistit dodržování zásady hospodářské návaznosti a pozdější zdanění převedených aktiv nebo pasiv, jelikož daňová pravomoc související se zdaněním společnosti, která má své sídlo nebo ústředí mimo portugalské území, nepřísluší Portugalské republice, ale státu, na jehož území tato společnost sídlo nebo ústředí má.

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

b) Závěry Soudního dvora

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

i) K výtce vycházející z porušení článku 49 SFEU

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

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

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

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

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

84 Je třeba konstatovat, že takový daňový režim představuje znevýhodnění týkající se cash-flow daňového poplatníka převádějícího veškerý dotčený majetek na společnost mající své sídlo nebo ústředí mimo portugalské území, v porovnání se situací daňového poplatníka převádějícího tentýž dotčený majetek na společnost mající své sídlo a ústředí na portugalském území, a představuje tudíž omezení svobody usazování ve smyslu judikatury připomenuté v bodech 37 až 40 tohoto rozsudku.

85 Kromě toho z písemností ve spisu neplyne, že by bylo možné tento rozdíl vysvětlit objektivně rozdílnou situací, a mimo to, Portugalská republika před Soudním dvorem ani v nejmenším netvrdila, že by tomu tak bylo.

86 Pro odůvodnění omezení Smlouvou zaručené svobody usazování plynoucího z dotčeného ustanovení se Portugalská republika dovolává nutnosti zajistit vyvážené rozdělení daňové pravomoci mezi členské státy, v souladu se zásadou teritoriality, a dále nutností zajistit hospodářskou kontinuitu.

87 Pokud jde o cíl zajištění vyváženého rozdělení daňové pravomoci mezi členské státy, je nutno konstatovat, že vzhledem k tomu, co bylo uvedeno v bodě 59 tohoto rozsudku, čl. 38 odst. 1 písm. a) CIRS překračuje rámec toho, co je nezbytné k dosažení sledovaného cíle, a to z důvodu existence opatření omezujících svobodu usazování méně nežli okamžité zdanění.

88 Za těchto podmínek nemůže být omezení svobody usazování plynoucí z čl. 38 odst. 1 písm. a) CIRS odůvodněno nezbytností zajistit rozdělení daňové pravomoci mezi členské státy.

89 Pokud jde, dále, o odůvodnění založené na nutnosti zajistit hospodářskou kontinuitu, Portugalská republika uplatňuje nutnost podmínit odklad zdanění určitými požadavky na společnost-nabyvatele týkajícími se zaúčtovávání převáděného majetku. Podle tohoto členského státu přitom nelze dodržení těchto požadavků při neexistenci harmonizačních opatření u společností majících sídlo nebo ústředí na území jiného státu zajistit, jelikož tyto nespadají pod pravomoc Portugalské republiky, ale státu, v němž jsou usazeny.

90 V tomto ohledu je třeba uvést, že požadavek, aby společnost-nabyvatel měla své sídlo nebo ústředí na portugalském území, v konečném důsledku směřuje k tomu, aby měl portugalský stát možnost účinně zdaňovat dotčené kapitálové zisky. Jak přitom bylo uvedeno v bodech 87 a 88 tohoto rozsudku, tento cíl nemůže odůvodnit rozdílné zacházení s fyzickými osobami podle toho, zda převádějí veškerý dotčený majetek na společnost mající své sídlo a ústředí na portugalském území, nebo na společnost mající své sídlo nebo ústředí na území jiného státu, jelikož dosažení tohoto cíle lze zajistit, aniž by bylo nutné rozlišovat mezi čistě vnitrostátní a přeshraniční situací. Z důvodů uvedených v daných bodech je tak omezení svobody usazování plynoucí z čl. 38 odst. 1 písm. a) CIRS nepřiměřené uvedenému cíli.

91 Za těchto podmínek je třeba konstatovat, že čl. 38 odst. 1 písm. a) CIRS představuje omezení, které zakazuje článek 49 SFEU, a že výtka Komise spočívající v nesplnění povinností, které vyplývají pro dotyčný členský stát z tohoto článku Smlouvy o FEU, je opodstatněná.

ii) K žalobnímu důvodu vycházejícímu z porušení článku 31 Dohody o EHP

92 Portugalská republika neuvedla důvody, proč by se úvahy související s absencí odůvodnění omezení svobody usazování zaručené Smlouvou o FEU, které vedly ke konstatováním uvedeným v bodech 87 až 90 rozsudku v projednávané věci, nemohly stejným způsobem uplatnit na svobodu usazování zaručenou Dohodou o EHP.

93 Za těchto podmínek je třeba konstatovat, že čl. 38 odst. 1 písm. a) CIRS představuje omezení, které zakazuje článek 31 Dohody o EHP, a že výtka Komise spočívající v nesplnění povinností, které vyplývají pro dotyčný členský stát z tohoto článku uvedené dohody, je opodstatněná.

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

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

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

K nákladům řízení

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

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

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

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

1) **Portugalská republika tím, že přijala a ponechala v platnosti čl. 10 odst. 9 písm. a) Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (zákon o dani z příjmů fyzických osob), podle něhož u daňového poplatníka, který ztratí postavení rezidenta na portugalském území, je třeba do kapitálových zisků pro účely jeho zdanění za rok, v němž došlo k této ztrátě, zařadit částku, která nebyla podle čl. 10 odst. 8 uvedeného zákona zdaněna při směně obchodních podílů, nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají z článků 21, 45 a 49 SFEU, jakož i z článků 28 a 31 Dohody o Evropském hospodářském prostoru ze dne 2. května 1992.**

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

3) **Portugalská republika ponese vlastní náklady řízení a nahradí náklady řízení vynaložené Evropskou komisí.**

4) **Spolková republika Německo ponese vlastní náklady řízení.**

Podpisy