



## Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA  
PAOLA MENGOZZIHO  
přednesené dne 28. června 2012<sup>1</sup>

**Věc C-38/10**

**Evropská komise  
proti**

**Portugalské republice**

„Nesplnění povinnosti státem — Svoboda usazování — Článek 49 SFEU — Článek 31 Dohody o Evropském hospodářském prostoru — Daňové právní předpisy — Daň při opuštění území — Okamžitě zdanění latentních kapitálových zisků z aktiv společností při přemístění statutárního sídla a skutečného vedení — Ukončení činnosti stálé provozovny — Převod aktiv — Zdanění společníků — Rozdělení daňové pravomoci — Proporcionalita“

### I – Úvod

1. Evropská komise projednávanou žalobou pro nesplnění povinnosti vytýká Portugalské republice, že porušila svobodu usazování zakotvenou v článku 43 ES (nyní článek 49 SFEU)<sup>2</sup> a článku 31 Dohody o Evropském hospodářském prostoru (dále jen „Dohoda o EHP“)<sup>3</sup> tím, že přijala a ponechala v platnosti vnitrostátní právní předpisy, kterými posledně uvedená okamžitě zdaňuje latentní [v češtině též označované jako nerealizované *pozn. překladatele*] zisky, tedy akumulované, ale neuskutečněné zisky z:

- aktiv portugalských společností, které přemísťují své sídlo a své skutečné vedení do jiného členského státu nebo do smluvního státu Dohody o EHP;
- aktiv portugalské stálé provozovny společnosti-nerezidenta v případě ukončení její činnosti na portugalském území a
- aktiv portugalské stálé provozovny společnosti-nerezidenta, která jsou převáděna mimo portugalské území.

2. Komise Portugalské republice rovněž vytýká, že porušila tutéž svobodu tím, že zdaňuje latentní kapitálové zisky z podílů, které jsou drženy společníky společnosti, jež přemísťuje své sídlo a své skutečné vedení do jiného členského státu nebo do smluvního státu Dohody o EHP.

1 — Původní jazyk: francouzština.

2 — Vzhledem k tomu, že lhůta pro splnění odůvodněného stanoviska Komise uplynula v únoru roku 2009, je třeba odkazovat na ustanovení Smlouvy o ES.

3 — Dohoda ze dne 2. května 1992 (Úř. věst. 1, s. 3).

3. Portugalská republika, jakož i osm členských států, jimž bylo povoleno vedlejší účastenství na podporu jejich návrhových žádání<sup>4</sup>, vytýkané nesplnění povinnosti zpochybňují.

4. Portugalská republika se hájí tím, že sporná ustanovené, tedy článek 76 A (okamžité zdanění latentních kapitálových zisků při přemístění sídla nebo skutečného vedení společnosti mimo Portugalsko), článek 76 B (okamžité zdanění aktiv stále provozovny společnosti-nerezidenta při ukončení činnosti této provozovny v Portugalsku) a článek 76 C (zdanění společníků při přemístění sídla nebo skutečného vedení společnosti) zákoníku o daních z příjmu právnických osob (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, dále jen „CIRC“) nijak neporušují článek 43 ES a článek 31 Dohody o EHP.

5. Před zkoumáním přípustnosti a opodstatněnosti žaloby je třeba uvést, že projednávaná věc je první ze čtyř žalob směřujících k určení nesplnění povinnosti podaných Komisí, které se v podstatě týkají okamžitého zdanění latentních kapitálových zisků z aktiv společností při přemístění jejich sídla a jejich skutečného vedení do jiných členských států<sup>5</sup>.

6. Kromě toho byla tato problematika předmětem rozsudku National Grid Indus, který byl vynesena velkým senátem Soudního dvora dne 29. listopadu 2011<sup>6</sup>, tedy poté, kdy byla uzavřena písemná část řízení v projednávané věci.

7. V uvedeném rozsudku, ke kterému se budu v tomto stanovisku obsáhleji vracet, Soudní dvůr zejména rozhodl, že článek 49 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že brání právní úpravě členského státu, která stanoví okamžitý výběr daně z latentních kapitálových zisků z aktiv společnosti, která přemísťuje sídlo svého skutečného vedení do jiného členského státu, v okamžiku uvedeného přemístění<sup>7</sup>.

8. Účastníci řízení byli v návaznosti na vynesení výše uvedeného rozsudku National Grid Indus vyzváni Soudním dvorem, aby se písemně vyjádřili k důsledkům, které je z něj třeba dovodit pro řešení projednávané věci.

9. Na tuto otázku odpověděli všichni účastníci řízení s výjimkou finské vlády.

10. Dále byly na jednání, které se konalo dne 30. dubna 2012, vyslechnuty řeči těchto účastníků řízení s výjimkou nizozemské a finské vlády a vlády Spojeného království, jejichž zástupci se na jednání nedostavili.

## II – Analýza

### A – K přípustnosti některých žalobních důvodů

11. I když se portugalská vláda ve svých písemnostech nedovolává žádného, a to ani dílčího, důvodu nepřípustnosti projednávané žaloby, připomínám, že Soudní dvůr může i bez návrhu zkoumat, zda jsou splněny podmínky stanovené článkem 226 ES pro podání žaloby znějící na určení nesplnění povinnosti<sup>8</sup>.

4 — Tedy Dánské království, Spolková republika Německo, Španělské království, Francouzská republika, Nizozemské království, Finská republika, Švédské království a Spojené království Velké Británie a Severního Irska.

5 — Viz věci projednávané Soudním dvorem Komise v. Španělsko (C-64/11); Komise v. Dánsko (C-261/11), a Komise v. Nizozemsko (C-301/11).

6 — C-371/10 (Sb. rozh. s. I-12273).

7 — Výše uvedený rozsudek National Grid Indus (bod 86, jakož i bod 2 druhá odrážka výroku).

8 — Viz konkrétně rozsudky ze dne 31. března 1992, Komise v. Itálie (C-362/90, Recueil, s. I-2353, bod 8); ze dne 26. dubna 2007, Komise v. Finsko (C-195/04, Sb. rozh. s. I-3351, bod 21); ze dne 3. června 2010, Komise v. Rakousko (C-53/08, Sb. rozh. s. I-4309, bod 128).

12. Toto ověření se týká zejména bezvadnosti postupu před zahájením soudního řízení, který podle ustálené judikatury představuje základní záruku požadovanou Smlouvou nejen pro ochranu práv dotyčného členského státu, ale i k zajištění toho, že předmětem případného soudního řízení bude jasně vymezený spor<sup>9</sup>.

13. V tomto ohledu již Soudní dvůr rozhodl, že výzva dopisem zaslaná Komisí dotyčnému členskému státu a dále odůvodněné stanovisko vydané uvedeným orgánem vymezují předmět sporu, který již nemůže být následně rozšířen<sup>10</sup>. Z toho dovozuje, že odůvodněné stanovisko a žaloba Komise musí být založeny na stejných vytýkaných skutečnostech, jaké byly vytýkány ve výzvě dopisem, kterou se zahajuje postup před zahájením soudního řízení<sup>11</sup>. V případě, že tomu tak není, nemůže být taková vada považována za zhojenou z důvodu skutečnosti, že se žalovaný členský stát vyjádřil k odůvodněnému stanovisku<sup>12</sup>.

14. V projednávané věci je nesporné, jak Komise připustila při jednání, že výzva dopisem zaslaná dne 29. února 2009 neobsahovala žádnou zmínku o údajném porušení článku 31 Dohody o EHP.

15. V důsledku toho musí být žaloba prohlášena za nepřipustnou v rozsahu, v němž se týká žalobního důvodu vycházejícího z porušení tohoto ustanovení.

16. Dále, jak portugalská vláda zdůraznila ve své odpovědi na odůvodněné stanovisko<sup>13</sup>, navzdory uvedení článku 76 C CIRC v části „Skutkový stav“, výzva dopisem neobsahovala ani samostatnou výtku, která by se týkala zdanění společníků portugalské společnosti, která přemísťuje sídlo a své skutečné vedení do jiného členského státu.

17. Žaloba je nepřipustná rovněž v rozsahu, v němž se týká tohoto žalobního důvodu.

18. V každém případě, a to i za předpokladu, že tento žalobní důvod nebude z uvedeného důvodu nepřipustný, připomínám, že podle článku 21 statutu Soudního dvora Evropské unie a čl. 38 odst. 1 písm. c) jednacího řádu Soudního dvora, musí žaloba obsahovat předmět sporu a stručný popis žalobních důvodů. Komisi tedy musí v každé žalobě na základě článku 226 ES přesně uvést vytýkané skutečnosti, o kterých má Soudní dvůr rozhodnout, jakož i přinejmenším shrnutí právních a faktických poznatků, na kterých se uvedené vytýkané skutečnosti zakládají<sup>14</sup>.

19. V projednávané věci však Komise ani ve svém odůvodněném stanovisku, ani ve své žalobě neuvedla – a to ani stručně – důvod umožňující podporu jejího návrhového žádání, podle kterého zdanění společníků společnosti, která přemísťuje sídlo a skutečné vedení mimo Portugalsko, porušuje článek 43 ES.

20. Takové odůvodnění je podle mého názoru nutné tím spíše, pokud zdanění společnosti nebo stálé provozovny nesplývá se zdaněním jejich společníků a rozsah případného porušení článku 43 ES v případě společnosti přemísťující své sídlo a skutečné vedení z důvodu zdanění jejich společníků může záviset na místě bydliště posledně uvedených podle toho, zda mají domicil na území Unie, nebo na území třetích států.

9 — Viz zejména rozsudky ze dne 9. listopadu 1999, Komise v. Itálie (C-365/97, Recueil, s. I-7773, bod 35); ze dne 10. dubna 2003, Komise v. Portugalsko (C-392/99, Recueil, s. I-3373, bod 133), a ze dne 22. září 2005, Komise v. Belgie (C-221/03, Sb. rozh., s. I-8307, bod 37).

10 — Viz rozsudky ze dne 29. září 1998, Komise v. Německo (C-191/95, Recueil, s. I-5449, bod 55); ze dne 14. června 2007, Komise v. Belgie (C-422/05, Sb. rozh. s. I-4749, bod 25); ze dne 18. prosince 2007, Komise v. Španělsko (C-186/06, Sb. rozh. s. I-12093, bod 15); ze dne 10. září 2009, Komise v. Portugalsko (C-457/07, Sb. rozh. s. I-8091, bod 55), a ze dne 14. října 2010, Komise v. Rakousko (C-535/07, Sb. rozh. s. I-9483, bod 41).

11 — Tamtéž.

12 — Viz rozsudky ze dne 11. července 1984, Komise v. Itálie (51/83, Recueil, s. 2793, body 6 a 7); ze dne 18. prosince 2007, Komise v. Španělsko, uvedený výše (bod 15), a ze dne 14. října 2010, Komise v. Rakousko, uvedený výše (bod 41).

13 — Viz bod 2 odpovědi ze dne 6. dubna 2009, obsažené v příloze k žalobě.

14 — Viz rozsudky ze dne 10. prosince 2009, Komise v. Spojené království (C-390/07, bod 339), a ze dne 3. června 2010, Komise v. Španělsko, uvedený výše (bod 71).

21. Kromě toho uvádím, že žádný z členských států, které předložily vyjádření na podporu návrhových žádání portugalské vlády, se nevyjádřil k vytýkanému nesplnění povinnosti, které vyplývá z článku 76 C CIRC; nizozemské království konkrétně v odpovědi na písemnou otázku Soudního dvora uvedlo, že se nemohlo vyjádřit k situaci společníků s ohledem na rozsudek National Grid Indus z důvodu stručnosti informací obsažených v písemnostech projednávané věci.

22. Navrhuji proto, aby Soudní dvůr rozhodl o opodstatněnosti žaloby pouze v rozsahu, v němž směřuje k určení nesplnění povinnosti stanovené v článku 43 ES z důvodu, že Portugalská republika okamžitě zdaňuje latentní kapitálové zisky zaprvé z aktiv portugalských společností, které přemísťují sídlo a své skutečné vedení do jiného členského státu, a zadruhé z aktiv portugalské stálé provozovny společnosti-nerezidenta, pokud jsou tato aktiva převáděna mimo portugalské území, nebo v případě ukončení činnosti uvedené stálé provozovny.

#### B – *K věci samé*

1. K okamžitému zdanění latentních kapitálových zisků z aktiv portugalské společnosti, která přemísťuje sídlo a své skutečné vedení do jiného členského státu (článek 76 A CIRC)

##### a) Shrnutí argumentace účastníků řízení

23. Komise tvrdí, že článek 76 A CIRC obsahuje překážku svobodě usazování z důvodu, že staví společnosti, které tuto svobodu uplatňují, do situace, která je zjevně méně výhodná, pokud jde o disponibilní prostředky, než v případě společností, kteří přemísťují sídlo a neopouštějí portugalské území. Podle portugalské právní úpravy totiž přemístění sídla společnosti do jiného členského státu znamená, že daň z latentního kapitálového zisku bude vybrána okamžitě.

24. Tento rozdíl v zacházení nemůže být podle Komise, má-li být dodržena zásada proporcionality, odůvodněn ani nutností zajistit zvláštní ochranu práv některých dotčených osob, konkrétně věřitelů, ani – též legitimním – cílem směřujícím k zajištění efektivní daňové kontroly a boje s daňovými úniky. V tomto ohledu Komise, jež uznává legitimní nárok členského státu na zdanění zisků generovaných v době, kdy daňový poplatník spadal do jeho daňové pravomoci, zastává názor, že odložení zdanění na okamžik realizace zisku by bylo opatřením méně omezujícím svobodu usazování. Členské státy totiž podle práva Unie disponují mechanismy vzájemné pomoci, které jsou dostatečné k tomu, aby jim umožnily získat informace týkající se zdanění a vymáhání daňových dluhů společností, které mají sídlo v jiných členských státech.

25. Komise v odpovědi na písemnou otázku položenou Soudním dvorem rovněž tvrdí, že článek 76 A CIRC je ve světle výše uvedeného rozsudku National Grid Indus zjevně neslučitelný s článkem 43 ES.

26. Portugalská vláda, která poukázala na to, že výše uvedený rozsudek National Grid Indus je přímo relevantní pro situaci společnosti založené podle portugalského práva, která při zachování své právní subjektivity přemísťuje sídlo a své skutečné vedení do jiného členského státu, aniž si zachovává stálou provozovnu v Portugalsku, připouští, s ohledem na uvedený rozsudek a na rozdíl od toho, co až dosud tvrdila ve svých spisech účastníka řízení, použitelnost svobody usazování na takovou společnost.

27. Zpochybňuje nicméně existenci omezení uvedené svobody.

28. Stejně pravidlo a stejné skutečnosti, které vedly ke vzniku daňové povinnosti, se totiž uplatní bez ohledu na okolnost, zda k přemístění sídla a skutečného vedení dochází v Portugalsku nebo v jiném členském státě. Z článku 43 odst. 2 a 3 CIRC vyplývá, že latentní kapitálové zisky z aktiv se zdaňují s přihlédnutím k tržní hodnotě těchto aktiv vždy, když daňový poplatník přistoupí k „trvalému určení těchto aktiv k jiným účelům, než je vykonávaná činnost“, tedy pokud jsou tato aktiva společnosti

oddělena od hospodářské činnosti vedoucí ke vzniku zdanitelných příjmů, kterou vykonávala až dosud. Zdanění kapitálových zisků se tak uplatní nejen při jejich skutečné realizaci, nýbrž rovněž při existenci latentních kapitálových zisků, a to vždy, když aktiva přestanou být – mimo jakýkoliv úkon nebo obchodování, a tudíž bez protiplnění – určena pro výkon činnosti podniku, a to bez ohledu na důvod.

29. Portugalská vláda rovněž zdůrazňuje skutečnost, že vnitrostátní právní úprava stanoví i pro ryze vnitrostátní případy daňové příznání latentních kapitálových zisků a ztrát souvisejících s dotčnými aktivy v průběhu daňového období, ve kterém dotčené skutečnosti nastaly, ačkoliv v žádném z těchto případů společnost nezískala hotovost ze zpeněžení aktiv prostřednictvím jejich zcizení. K příznání latentních kapitálových zisků tak dochází pokaždé, když dotčným majetek není nadále používán podnikem k hospodářské činnosti, která vedla ke vzniku příjmů podléhajících dani v tuzemsku. Společnosti, které využívají svobodu usazování, tak žádným způsobem nepodléhají daňovému zatížení, které by předcházelo – nebo by bylo vyšší než – zatížení, kterému jsou vystaveny společností zůstávající v Portugalsku.

30. Každopádně i za předpokladu, že by článek 76 A CIRC obnášel omezení svobody usazování, portugalská vláda tvrdí, že okamžité zdanění latentních kapitálových zisků společnosti, která přemísťuje sídlo do jiného členského státu, je nutné pro dosažení cílů zajištění rozdělení daňové pravomoci mezi členské státy, efektivity daňových kontrol a boje proti podvodům a daňovým únikům.

31. Pokud jde o proporcionalitu okamžitého zdanění latentního kapitálového zisku při přemístění sídla a skutečného vedení společnosti do jiného členského státu, portugalská vláda ve své odpovědi na písemnou otázku položenou Soudním dvorem nicméně připouští, že pokud by Soudní dvůr v projednávané věci konstatoval existenci omezení svobody usazování, bude Portugalská republika povinna změnit článek 76 A CIRC tak, aby dotčným společnostem přiznával možnost volby mezi okamžitou úhradou a odloženým výběrem dotčné daně v souladu s výše uvedeným rozsudkem National Grid Indus.

32. Zatímco ve většině spisů vedlejších účastníků řízení bylo zpochybněno použití článku 43 ES, vedlejší účastníci řízení nyní, podobně jako portugalská vláda, připouštějí, že po vynesení výše uvedeného rozsudku National Grid Indus se svoboda usazování na situace upravené článkem 76 A CIRC vztahuje. Německá vláda se omezuje na tvrzení, že uvedený rozsudek nerozhodoval o otázce použitelnosti svobody usazování v případě společnosti usazené v jiném členském státě, který zastává teorii tzv. skutečného sídla, jež podřizuje přemístění skutečného vedení zániku této společnosti.

33. Dánská, německá, španělská, francouzská a švédská vláda mají v každém případě za to, že i po vynesení výše uvedeného rozsudku National Grid Indus je okamžité zdanění latentních kapitálových zisků v situaci upravené článkem 76 A CIRC odůvodněno jedním nebo více cíli obecného zájmu uvedenými Portugalskou republikou. Tito vedlejší účastníci řízení uvádějí, že věc, v níž byl vydán výše uvedený rozsudek, se týkala atypické situace, ve které byl společnost, jež přemísťovala své skutečné vedení, zdaňován latentní kapitálový zisk z jediného aktiva finanční povahy. Závěry Soudního dvora týkající se nepřiměřené povahy okamžitého zdanění takového zisku při přemístění skutečného vedení společnosti National Grid BV (dále jen „National Grid Indus“) do Spojeného království se podle nich nevztahují na obvyklejší situace, ve kterých přemístění sídla společnosti do jiného členského státu zahrnuje nefinanční aktiva, například vybavení nebo nehmotný majetek, která nemohou být převedena. Španělská vláda v tomto ohledu dodává, že nabídnout společností možnost zvolit si odložený výběr daně podřízený požadavku dostatečné bankovní záruky nutně nepředstavuje opatření, které poškozují svobodu usazování méně než okamžité zaplacení daně při opuštění území, jak uvedl Soudní dvůr ve výše uvedeném rozsudku National Grid Indus. Německá vláda uvádí, že vnitrostátnímu zákonodárci přísluší, aby sám rozhodl o adekvátním řešení, aniž by byl nucen přiznat daňovému poplatníkovi právo volby. Podle tohoto členského státu je méně omezující a účinnější přiznat daňovému poplatníkovi právo na časové rozložení daně, která má být odvedena, namísto odkladu až do skutečného zpeněžení aktiv.

34. Nizozemská vláda naproti tomu ve své odpovědi na písemnou otázku Soudního dvora tvrdí, že z výše uvedeného rozsudku National Grid Indus vyplývá, že členské státy v každém případě musí společně, které přemísťují sídlo do jiného členského státu, nabídnout volbu mezi okamžitým uhrazením daně z latentních kapitálových zisků při opuštění území a platbou odloženou do okamžiku zpeněžení aktiv.

#### b) Analýza

35. Jak uvádějí všichni účastníci tohoto řízení, výše uvedený rozsudek National Grid Indus do značné míry umožňuje rozhodnout o prvním žalobním důvodu vytýkaného nesplnění povinnosti.

36. Připomínám, že v uvedené věci měla společnost s ručením omezeným National Grid Indus, která byla založena podle nizozemského práva, pohledávku vedenou v britských librách vůči jedné ze společností téže skupiny, jež byla usazena ve Spojeném království. Tato pohledávka vedla, vzhledem ke kursu britské libry vůči guldenu, k nerealizovanému kurzovému zisku. Společnost National Grid Indus v prosinci roku 2000 přemístila sídlo svého skutečného vedení do Spojeného království a zároveň si zachovala sídlo a právní subjektivitu v Nizozemsku, které v právu společností uplatňuje tzv. teorii založení. Vzhledem k tomu, že společnost National Grid Indus v souladu s úmluvou o zamezení dvojímu zdanění mezi Nizozemským královstvím a Spojeným královstvím, jakož i nizozemskými daňovými předpisy již nedosahovala zdanitelného zisku, měly být latentní kapitálové zisky z kurzových zisků k datu přemístění sídla skutečného vedení předmětem závěrečného vyúčtování provedeného nizozemskými daňovými orgány a měly být zdaněny v okamžiku opuštění nizozemského území.

37. Soudní dvůr musel v rámci žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce rozhodnout o otázkách, zda se společnost National Grid Indus mohla dovolávat svobody usazování a případně zda článek 49 SFEU brání vnitrostátnímu daňovému opatření, které s okamžitým účinkem zdaňuje latentní kapitálové zisky z aktiva společnosti, která přemísťuje své skutečného vedení (a svou daňovou příslušnost) do jiného členského státu.

38. Především, pokud jde o použitelnost článku 49 SFEU, Soudní dvůr ověřoval, zda s ohledem na neexistenci jednotné definice společností, které mohou využívat právo usazování<sup>15</sup> v právu Unie, a na možnost přiznanou členským státům definovat vazbu, která je vyžadována od společnosti k tomu, aby mohla být považována za společnost založenou podle vnitrostátního práva, a v důsledku toho mohla využít svobody usazování<sup>16</sup>, mohla společnost v takové situaci, jako je situace společnosti National Grid Indus namítat takovou svobodu vůči použití vnitrostátních právních předpisů.

39. Soudní dvůr poté, co uvedl, že v původním řízení přemístění sídla skutečného vedení společnosti National Grid Indus do Spojeného království neovlivnilo postavení této společnosti jakožto společnosti nizozemského práva, jelikož Nizozemské království uplatňuje teorii tzv. založení, a že tudíž vnitrostátní právní úprava v případě společností založených v souladu s vnitrostátními právními předpisy spojuje s přemístěním sídla mezi členskými státy daňové důsledky<sup>17</sup>, dovedl z uvedeného, že toto přemístění nemělo žádný vliv na možnost uvedené společnosti dovolávat se článku 49 SFEU<sup>18</sup>.

40. Soudní dvůr dále konstatoval existenci omezení svobody usazování. Podle Soudního dvora společnost založená podle nizozemského práva, která zamýšlí přemístit sídlo svého skutečného vedení mimo území Nizozemska, trpí hotovostní nevýhodou ve srovnání s podobnou společností, která si sídlo svého skutečného vedení ponechává v Nizozemsku, z důvodu bezprostřední povahy zdanění, kterému je vystavena první z těchto společností, které může odradit společnost od přemístění sídla do jiného členského státu<sup>19</sup>.

15 — Bod 26 rozsudku.

16 — Bod 27 rozsudku.

17 — Body 28 a 31 rozsudku.

18 — Bod 32 rozsudku.

19 — Viz bod 37 rozsudku.

41. Takové nerovné zacházení nelze vysvětlit rozdílnou objektivní situací. Soudní dvůr totiž obecně rozhodl, že pokud jde o zdanění kapitálových zisků z aktiv, kterých bylo dosaženo v prvním členském státě před přemístěním sídla, je s ohledem na právní úpravu členského státu, jejímž účelem je zdanění kapitálových zisků dosažených na jeho území, situace společnosti založené podle práva uvedeného členského státu, která přemísťuje své sídlo do jiného členského státu, obdobná situaci společnosti založené rovněž podle práva prvního členského státu, která své sídlo ponechává v tomto členském státě<sup>20</sup>.

42. Konečně, Soudní dvůr při podrobném zkoumání hlavního odůvodnění uvedeného vládami, které předložily vyjádření ve výše uvedené věci National Grid Indus, tedy rozdělení daňových pravomocí mezi členské státy, měl sice za to, že nizozemská právní úprava je vhodná k dosažení takového cíle obecného zájmu<sup>21</sup>, a připustil, že stanovení konečné výše daně v okamžiku, kdy společnost přemísťuje sídlo svého skutečného vedení do jiného členského státu, je přiměřené takovému cíli<sup>22</sup> dospěl však k závěru, že okamžitý výběr daně je k uvedenému cíli nepřiměřený.

43. Zatímco Komise a National Grid Indus v tomto ohledu hájily myšlenku odložení výběru daňového dluhu až do okamžiku realizace aktiv (v uvedené věci se jednalo o převod), doprovázeného různými prohlášeními podepsanými dotyčnou společností<sup>23</sup>, členské státy tvrdí, že ochranu výkonu jejich daňové pravomoci bez nadměrně administrativní zátěže umožňuje pouze okamžitý výběr daně v okamžiku přemístění sídla skutečného vedení<sup>24</sup>.

44. Soudní dvůr zvolil vyvážené řešení. Vědom si obtíží a administrativní zátěže, které dotyčné společnosti přináší přeshraniční sledování aktiv, pokud se majtková situace takové společnosti jeví jako komplexní, Soudní dvůr odmítl systematické použití odloženého výběru daně spojeného s různými prohlášeními, která navrhovala Komise. Podle Soudního dvora takové řešení totiž nutně nemusí omezovat svobodu usazování méně než okamžité vymáhání daňového dluhu odpovídajícího realizovanému kapitálovému zisku<sup>25</sup>.

45. Naproti tomu Soudní dvůr uvedl, že v jiných situacích povaha a rozsah majetku společnosti umožňují zajistit snadné přeshraniční sledování uvedených aktiv, v souvislosti s nimiž byly konstatovány latentní kapitálové zisky v okamžiku, kdy dotyčná společnost přemístila sídlo svého skutečného vedení do jiného členského státu<sup>26</sup>.

46. Za těchto podmínek Soudní dvůr v bodě 73 výše uvedeného rozsudku National Grid Indus rozhodl, že „vnitrostátní právní úprava, která společnosti přemísťující sídlo svého skutečného vedení do jiného členského státu nabízí volbu mezi okamžitým zaplacením daně, které způsobuje hotovostní nevýhodu pro tuto společnost, ale zároveň ji zbavuje pozdější administrativní zátěže, a mezi odkladem zaplacení uvedené daně spolu s případnými úroky podle použitelné vnitrostátní právní úpravy, který je nevyhnutelně spojen s administrativní zátěží pro dotyčnou společnost a se sledováním převedených aktiv, představuje opatření, které omezuje svobodu usazování méně než opatření posuzované v původním řízení, a může tedy zabezpečit vyvážené rozdělení daňové pravomoci mezi členské státy. Za předpokladu, že společnost má za to, že administrativní zátěž spojená s odkladem vybírání daně je nadměrná, si totiž může zvolit okamžité zaplacení daně.“

20 — Bod 38 rozsudku.

21 — Bod 48 rozsudku.

22 — Viz zejména body 56 a 64 rozsudku.

23 — Viz body 65 a 66 rozsudku.

24 — Bod 67 rozsudku.

25 — Viz body 70 a 71 rozsudku.

26 — Bod 72 rozsudku.

47. V bodě 74 uvedeného rozsudku dodává, že je třeba vzít v úvahu též riziko nevymahatelnosti daně, které se postupem času zvyšuje. Podle Soudního dvora výchozí členský stát může toto riziko zohlednit v rámci právní úpravy použitelné na odklad plateb daňových dluhů zavedením takových opatření, jako je zřízení bankovní záruky.

48. Pokud jde o první žalobní důvod projednávané žaloby, tkví ponaučení, jež vyplývá z výše z uvedeného rozsudku National Grid Indus, ve třech úrovních analýzy provedené Soudním dvorem v uvedeném rozsudku, a sice ve fázi použitelnosti svobody usazování, omezení uvedené svobody a odůvodnění článku 76 A CIRC.

49. U prvního bodu je každému zřejmé, že existují rozdíly v právním kontextu mezi situací, která stála na počátku výše uvedené věci National Grid Indus, a spornou portugalskou právní úpravou. Zatímco Nizozemské království sdílí teorii založení, a tudíž jeho právo bez výhrad připouští možnost – jak to osvědčují skutkové okolnosti, které stály u zrodu uvedené věci – přemístění skutečného vedení nizozemské společnosti beze změny právní subjektivity díky zachování jejího statutárního sídla v Nizozemsku, Portugalská republika naopak tuto teorii neuplatňuje.

50. Kromě toho, na rozdíl od toho, co patrně navrhuje německá vláda v odpovědi na písemnou otázku Soudního dvora, portugalské právo nevyžaduje zrušení a likvidaci společnosti před přemístěním sídla do jiného členského státu, v důsledku čehož v projednávané věci nevystává otázka dopadu takového požadavku na použitelnost svobody usazování. Je totiž nesporné, že zejména čl. 3 odst. 4 zákoníku o obchodních společnostech (código das sociedades comerciais) portugalským společností umožňuje, aby přemístily sídlo skutečného vedení do jiného státu a zároveň si zachovaly svou právní subjektivitu – nicméně za podmínky, že to právní předpisy tohoto druhého státu připouštějí.

51. Podmínka stanovená v čl. 3 odst. 4 zákoníku obchodních společností podle mne nemůže portugalskou společnost, která přenáší sídlo do jiného členského státu zbavit možnosti opírat se o svobodu usazování vůči výchozímu členskému státu, a to ze tří důvodů.

52. Především proto, že zachování právní subjektivity migrující společnosti stanovené portugalskými právními předpisy je určeno právě k tomu, aby této společnosti bylo umožněno transformovat se na společnost spadající do vnitrostátního práva hostitelského členského státu, a tudíž využít svobody usazování vůči výchozímu členskému státu (nebo členskému státu založení). Soudní dvůr tak v bodě 112 rozsudku Cartesio<sup>27</sup>, na který výše uvedený rozsudek National Grid Indus ostatně výslovně odkazuje ve svém bodě 30, uvedl, že možnost, že členské státy neumožní společnosti spadající do vnitrostátního práva zachovat si tuto vlastnost, pokud se zamýšlí reorganizovat v jiném členském státě „v žádném případě nezahrnuje jakoukoli imunitu vnitrostátní právní úpravy v otázkách založení a zrušení společnosti vůči ustanovením Smlouvy o ES, kterými je upravena svoboda usazování. Obzvláště nemůže odůvodnit to, že by členský stát založení [...] zabránil této společnosti přeměnit se na společnost podle vnitrostátního práva jiného členského státu, pokud to jeho právní předpisy dovolují“.

53. Dále – jak jsem již poznamenal ve shrnutí argumentace účastníků řízení – protože portugalská vláda nyní ve své odpovědi na písemnou otázku položenou Soudním dvorem připouští, že se článek 43 ES použije na situaci společnosti spadající do působnosti článku 76 A CIRC z důvodu, že si taková společnost podle portugalského práva společností může zachovat právní subjektivitu.

54. A konečně protože otázka případného omezení opětovného přeshraničního zřízení společnosti hostitelským členským státem musí být upravena s ohledem na právní předpisy hostitelského členského státu – což je otázka, která ostatně byla vznesena ve věci VALE, která je nyní projednávána Soudním

27 — Rozsudek ze dne 16. prosince 2008 (C-210/06, Sb. rozh. s. I-9641).



dvorem<sup>28</sup> – a členský stát původu se jí podle mého názoru nemůže dovolávat proto, aby společnosti upřel možnost uplatnit vůči němu svobodu usazování.

55. Pokud jde o druhý bod, tedy restriktivní povahu okamžitého zdanění latentních kapitálových zisků v okamžiku přemístění sídla portugalské společnosti do jiného členského státu, domnívám se, že portugalská vláda, ani vlády, které předložily svá vyjádření na její podporu, již v zásadě – a ve světle výše uvedeného rozsudku National Grid Indus – nezpochybňují, že se s ohledem na právní předpisy výchozího členského státu společnost založená podle právních předpisů členského státu, která přemísťuje sídlo do jiného členského státu, nachází v situaci, která je objektivně obdobná situaci společnosti založené rovněž podle právních předpisů prvně uvedeného členského státu, která si v tomto členském státě zachovává sídlo, a to pokud jde o zdanění kapitálových zisků z aktiv, které byly generovány v prvním členském státě před přemístěním sídla.

56. Portugalská vláda nicméně v podstatě tvrdí, že obě tyto společnosti z hlediska portugalského práva podléhají stejnému daňovému režimu, a že v důsledku toho společnost, která chce využít článku 43 ES, netrpí, na rozdíl od situace, která stála u zrodu výše uvedeného rozsudku National Grid Indus, žádnou hotovostní nevýhodou ve srovnání se situací společnosti, která zachovala své sídlo v Portugalsku.

57. Tento argument mne nepřesvědčuje z prostého důvodu, že portugalská vláda, jak to vyplývá ze shrnutí jejího tvrzení v bodě 28 tohoto stanoviska, k odmítnutí rozdílu v zacházení srovnává situace, které nejsou obdobné. Pokud jde o sporné zdanění, nelze podle mne mít za to, že situace společnosti, která, ačkoliv přemísťuje sídlo do jiného členského státu, vykonává i přesto hospodářskou činnost v plném rozsahu prostřednictvím aktiv určených pro tuto činnost, je objektivně obdobná situaci společnosti, která si zachovala sídlo v Portugalsku, ale jejíž aktiva přestala být určena ke zdanitelné hospodářské činnosti. Skutečnost vedoucí ke vzniku daňové povinnosti se v obou případech liší.

58. Naproti tomu v případě vnitrostátní situace, kdy aktiva zůstávají určena k hospodářské činnosti portugalské společnosti, která přemísťuje sídlo uvnitř Portugalska, portugalská vláda nevyvrátila tvrzení Komise, podle kterého jsou kapitálové zisky z těchto aktiv zdaňovány až tehdy, když byly skutečně realizovány.

59. Nejsem přesvědčen ani argumentem portugalské vlády, který byl v zásadě rozvinut při jednání, podle kterého by zohlednění portugalskými právními předpisy ztráty generované na portugalském území až do okamžiku přemístění vedlo též k odmítnutí existence omezení svobody usazování.

60. V tomto ohledu totiž postačí uvést, že tak by tomu bylo rovněž v případě nizozemského režimu, který zdaňuje „závěrečné vypořádání“ v okamžiku přemístění sídla skutečného vedení do jiného členského státu, jehož výpočet je založen na zdanitelném zisku dotyčné společnosti v Nizozemsku<sup>29</sup>. Skutečnost, že se Soudní dvůr otázkou latentních ztrát vytvořených na nizozemském území nezabýval z důvodů vlastních okolností výše uvedené věci National Grid Indus, neznamená, že portugalské právní předpisy nemohou bránit svobodě usazování. Kromě toho se tyto právní předpisy použijí rovněž za okolností, kdy – podobně jako okolnosti, které stály u zrodu výše uvedené věci National Grid Indus – portugalská společnost, která chce přemístit sídlo do jiného členského státu, dosáhla na portugalském území latentního kapitálového zisku ze svých aktiv.

61. Z toho tedy dovozují, že článek 76 A CIRC obsahuje překážku svobodě usazování, která je článkem 43 ES v zásadě zakázána.

28 — Věc C-378/10. V tomto ohledu musím zdůraznit, že sdílím názor generálního advokáta Jääskinena, uvedený v bodech 73 až 73 jeho stanoviska, předneseného 15. prosince 2011 v uvedené věci, podle kterého, pokud jde o zásadu zákazu diskriminace, jak je používána Soudním dvorem v jeho judikatuře, nemůže hostitelský členský stát ani svévolně zakázat nebo bránit přeshraničnímu znovuvytvoření společnosti pouze z důvodu, že jeho vnitrostátní právo společností takový postup neupravuje.

29 — Viz zejména bod 22 vyjádření nizozemské vlády ve výše uvedené věci National Grid Indus.

62. Pokud jde o třetí bod, který se týká odůvodnění takového omezení, dovoluji si připomenout, že portugalská vláda v odpovědi na písemnou otázku položenou Soudním dvorem v návaznosti na vynesení výše uvedeného rozsudku National Grid Indus připustila, že jí přísluší, pokud – jak navrhuji – bude muset Soudní dvůr konstatovat, že článek 76 A CIRC skutečně omezuje výkon svobody usazování, aby zavedla do vnitrostátního práva možnost pro společnosti, které chtějí přemístit sídlo do jiného členského státu, zvolit buď okamžitou platbu, nebo odložený výběr daně z latentních zisků z aktiv těchto společností, které byly generovány na portugalském území.

63. Článek 76 A CIRC totiž tím, že brání výkonu takového práva volby, se podle přiznání portugalské vlády může jevit jako dostatečný pro to, aby bylo vyhověno žalobnímu důvodu Komise, který se týká nepřiměřené povahy požadavku uvedeného v tomto ustanovení vzhledem k cíli obecného zájmu ochrany rovnoměrného rozdělení daňové pravomoci mezi členské státy.

64. Před dosažením tohoto výsledku je nicméně třeba odpovědět na argumentaci zastávanou některými vládami, které předložily vyjádření, podle které byla posouzení Soudního dvora ve výše uvedeném rozsudku National Grid Indus týkající se nutnosti přiznat takové právo volby, založena na konkrétních okolnostech, vzhledem k atypické povaze situace, která stála u zrodu uvedeného rozsudku, a nijak nebrání zákonodárcům jiných členských států v tom, aby takovou možnost zavedli do vnitrostátního právního řádu.

65. Je pravda, že věc, jež stála u zrodu výše uvedeného rozsudku National Grid Indus, byla dozajista nezvyklá, jelikož dotyčná společnost měla jediné finanční aktivum. Z obecného pohledu je tedy přeshraniční sledování takového aktiva společnosti, které implikuje možnost odloženého výběru daňového dluhu vztahujícího se k zisku generovanému před přemístěním sídla a zjištěnému v okamžiku uvedeného přemístění, snadné.

66. To nemění nic na tom, že ve stávajícím znění článek 76 A CIRC neumožňuje ani v situaci totožné nebo podobné té, která stála u zrodu výše uvedeného rozsudku National Grid Indus, uplatnění volby uvedené v bodě 73 uvedeného rozsudku, reprodukováného v bodě 46 tohoto stanoviska. V současnosti by tak portugalská společnost byla v situaci totožné nebo podobné té, která stála u zrodu uvedeného rozsudku National Grid Indus, nucena napadnout uplatnění okamžitého zdanění latentních kapitálových zisků z jednoho či více aktiv finanční povahy u soudu.

67. Proto tedy, na rozdíl od toho, co tvrdí některé vlády, které předložily vyjádření, nevidím, jakým způsobem by Portugalská republika mohla zachovat článek 76 A CIRC v tomto znění.

68. To neznamená, že Portugalská republika je při volbě opatření méně omezujících svobodu usazování, než je sporné okamžité zdanění, omezena výlučně na zavedení možnosti nabízené dotyčné společnosti zvolit si odloženou úhradu daňového dluhu zjištěného v okamžiku přemístění společnosti. Konkrétně není vyloučeno, jak uvádí německá vláda v odpovědi na písemnou otázku položenou Soudním dvorem, že poskytnutí společností volby časového rozvržení úhrady daňového dluhu zjištěného v okamžiku přemístění sídla, například při roční splatnosti nebo v závislosti na realizaci zisků, může rovněž představovat opatření, které je vhodné a přiměřené cíli ochrany vyváženého rozdělení daňové pravomoci mezi členské státy.

69. Nicméně mimoto, že takový návrh nebyl Komisí uveden v žalobě a že volba alternativních opatření k právní úpravě omezující volný pohyb stanovený Smlouvou přísluší dotyčnému členskému státu, jeví se konstatování, že článek 76 A CIRC nenabízí žádnou alternativu k požadavku okamžitého zaplacení daně z kapitálových zisků z jednoho či více aktiv společnosti, která přemísťuje sídlo do jiného členského státu, a to včetně situací, kdy povaha a rozsah majetku uvedené společnosti umožňují snadné zajištění sledování aktiv, u kterých byl zjištěn kapitálový zisk v okamžiku, kdy dotyčná společnost přemístila statutární sídlo a své skutečné vedení do jiného členského státu, jako dostatečné

k tomu, aby prvnímú žalobnímu důvodu Komise bylo vyhověno<sup>30</sup>.

70. Vzhledem k tomu, co bylo právě řečeno, ani není nezbytně nutné, aby Soudní dvůr vstupoval do debaty – ostatně dosti živé –, jež proti sobě při jednání postavila účastníky řízení a týkala se dvou úvah uvedených ve výše uvedeném rozsudku National Grid Indus souvisejících s možností odložené platby daně.

71. Nicméně pokud se Soudní dvůr rozhodne, že o těchto aspektech bude rozhodovat, musím uvést následující poznámky.

72. Připomínám, že Soudní dvůr v bodech 73 a 74 uvedeného rozsudku National Grid Indus akceptoval, že odložená platba může být spojena „[...] s případnými úroky podle použitelné vnitrostátní právní úpravy“ a připustil, že „riziko nevymahatelnosti daně [jež je následkem odložené platby], které s postupem času roste [...], může dotčený [výchozí] členský stát zohlednit v rámci své vnitrostátní právní úpravy, která se použije v případě odkladu zaplacení daňových dluhů, zavedením takových opatření, jako je například zřízení bankovní záruky“.

73. Zatímco portugalská vláda a většina vlád, které předložily vyjádření, v podstatě uvádějí, že splnění těchto požadavků musí být vyžadováno ve všech případech uplatnění volby odložené platby, Komise je toho názoru, že výběr úroků z prodlení je svou povahou diskriminační, jelikož od daňových poplatníků-rezidentů je zaplacení daně požadováno teprve později a bez úroků, a pokud jde o zřízení bankovní záruky, má za to, podobně jako dánská vláda, že může být vyžadována pouze v případech, kdy existuje skutečné a prokázané nebezpečí nevymahatelnosti daně.

74. Pokud jde o úroky – a nezávisle na sémantické diskusi, ve které se při jednání střetly zejména německá vláda a Komise, německá vláda, jež se odvolávala na reportní úrok nebo úroky z pohledávek, zpochybnila kvalifikaci přijatou Komisí – uvádím, že některé členské státy používají úroky, jež jsou někdy označovány jako úroky „z prodlení“ z částky daňových pohledávek k tíži jejich daňových poplatníků, a to i v situacích, kdy je povolena odložená platba daňového dluhu<sup>31</sup>. Ač nemám jistotu, domnívám se, že jde o situaci, které se týká upřesnění učiněné Soudním dvorem v bodě 73 výše uvedeného rozsudku National Grid Indus.

75. Kritika Komise týkající se diskriminační povahy takového požadavku podle mne nemůže obstát.

76. Pokud ve vnitrostátní situaci přemístění sídla nejsou takové úroky vyžadovány, je to jednoduše proto, že výše daňového dluhu bude zjištěna – a tudíž vymahatelná – teprve v okamžiku skutečné realizace zisků. Právě v tomto okamžiku bude muset být daňový dluh vybrán, a to v zásadě bez přiznání odložené platby<sup>32</sup>. Naopak, vzhledem k tomu, že v přeshraniční situaci členské státy mohou, jak to potvrzuje výše uvedený rozsudek National Grid Indus, stanovit částku tohoto splatného daňového dluhu, který souvisí s latentními kapitálovými zisky z aktiv společnosti přemísťující své sídlo do jiného členského státu v okamžiku uvedeného přemístění, avšak skutečné zaplacení je odloženo, mohou být úroky, které mají být z této částky vybrány, postaveny na roveň úvěru přiznanému této společnosti.

77. V důsledku toho a v souladu se zásadou rovnocennosti, pokud členský stát ve své vnitrostátní právní úpravě, která je obecně použitelná na výběr daňových pohledávek, stanoví, že možnost odložené platby je spojena s úroky, neexistuje objektivní důvod pro to, aby se nevztahovala na situaci společnosti, která přemísťuje své sídlo do členského státu, jejíž daňový dluh byl ve výchozím členském státě konstatován v okamžiku tohoto přemístění.

30 — V tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek National Grid Indus (bod 72)

31 — Viz zejména čl. 1727, IV, francouzského obecného daňového zákoníku; článek 6 lucemburského velkovodského nařízení ze dne 28. prosince 1968 o provedení článků 155 a 178 zákona o dani z příjmu. Viz rovněž článek 414 belgického zákoníku o dani z příjmu, použitelný na odloženou platbu daně, a v Německu článek 234 Abgabenordnung ze dne 1. října 2002.

32 — Pokud členský stát přesto dotyčné společnosti přizná možnost odložit platbu daně a jeho vnitrostátní právní úprava výběru daňových pohledávek stanoví platbu úroků, tyto úroky musí být uplatněny.

78. Zřízení bankovní záruky považuji za otázku, jejíž řešení je ožehavější. I když ji Soudní dvůr v bodě 74 výše uvedeného rozsudku *National Grid Indus* patrně považoval pouze za jedno řešení z mnoha, nic to nemění na tom, že systematické uplatňování takového požadavku s cílem zajistit výběr daně v kontextu jejího odloženého zaplacení může mít stejně tak restriktivní účinek jako její okamžité zaplacení v okamžiku přemístění sídla do jiného členského státu, jelikož může vést k tomu, že daňový poplatník může být zbaven možnosti využívat majetek poskytnutý jako záruku.

79. Ostatně připomínám, že Soudní dvůr v rozsudcích *de Lasteyrie du Saillant*<sup>33</sup> a *N.*<sup>34</sup> rozhodl, že zřízení bankovních záruk, které bylo požadováno od fyzických osob přemísťujících daňový domicil do jiného členského státu, jež chtějí využít odklad úhrady daně z latentních kapitálových zisků z movitého majetku<sup>35</sup>, je nepřiměřené cílům obecného zájmu sledovaným členskými státy. Soudní dvůr v rozsudku *N.* uvedl, že existují prostředky, které omezují základní svobody méně, například mechanismy vzájemné pomoci zavedené na úrovni Unie, konkrétně pak v oblasti vymáhání daňových pohledávek<sup>36</sup>.

80. I když Soudní dvůr v bodě 74 výše uvedeného rozsudku *National Grid Indus* tyto mechanismy neuvádí, toto mlčení podle mého názoru nemůže znamenat, že chtěl členskými státy poskytnout *bianco šek*, který by jim umožňoval zavést opatření (odloženou platbu spojenou s bankovní zárukou), jehož účinky mohou být stejně omezující jako účinky opatření (okamžitá platba), které ve výše uvedených bodech rozsudku *National Grid Indus* považoval za opatření mající za následek nepřiměřenou překážku svobodě usazování.

81. Za účelem zachování vnitřní soudržnosti odůvodnění Soudního dvora ve výše uvedeném rozsudku *National Grid Indus*, jakož i vnější soudržnosti s výše uvedenou judikaturou *de Lasteyrie du Saillant* a *N.*, je tudíž podle mého názoru třeba vykládat požadavek zřízení bankovní záruky, o který může být doplněna možnost odloženého výběru daňového dluhu, striktně.

82. V tomto ohledu v podstatě sdílím názor zastávaný Komisí a dánskou vládou, že taková záruka může být vyžadována pouze tehdy, hrozí-li skutečné a závažné nebezpečí nevymahatelnosti daňového dluhu. Kromě toho, na rozdíl od názoru zastávaného francouzskou vládou v její odpovědi na písemnou otázku Soudního dvora, jakož i na jednání, jsem toho názoru, že výše požadované bankovní záruky nemůže odpovídat vyšší daňové pohledávky, jejíž zaplacení se odkládá, nemá-li dojít k faktickému znovuzavedení opatření stejně omezujícího, jako je okamžitý výběr daně v době přemístění sídla. Tato záruka nicméně musí být dostatečná v závislosti na okolnostech každého případu.

83. Po těchto úvahách navrhuji, jak již bylo uvedeno, vyhovět prvnímu žalobnímu důvodu uvedenému v žalobě Komise.

2. K okamžitému zdanění latentních kapitálových zisků z aktiv náležejících portugalské stále provozovně společnosti-nerezidenta v případě ukončení činnosti stále provozovny, nebo pokud jsou tato aktiva převedena mimo portugalské území (článek 76 B CIRC)

a) K okamžitému zdanění latentních kapitálových zisků z aktiv náležejících portugalské stále provozovně společnosti-nerezidenta v případě ukončení činnosti stále provozovny [článek 76 B písm. a) CIRC]

33 — Rozsudek ze dne 11. března 2004 (C-9/02, Recueil, s. I-2409, body 47, 56 a 57).

34 — Rozsudek ze dne 7. září 2006, (C-470/04, Sb. rozh. s. I-7409, bod 51).

35 — V kontextu věci *Lasteyrie du Saillant* mohly mít záruky požadované francouzskými daňovými orgány formu hotovostního uhrazení pohledávky ve prospěch státního rozpočtu, zřízení kauce, cenných papírů, zboží uloženého ve skladech určených státem, které bylo předmětem zástavního listu vystaveného na řad státního rozpočtu, hypoteční záruky, zástavního práva k živnosti. Ve věci *N.* spočívala zřízená záruka v zastavení podílů držených daňovým poplatníkem v jedné z jeho společností.

36 — Výše uvedený rozsudek *N.* (body 51 až 53).

i) Shrnutí argumentace účastníků řízení

84. Komise zastává názor, že úvahy související s omezující a nepřiměřenou povahou ustanovení článku 76 A CIRC jsou rovněž platné pro situaci, na kterou se vztahuje článek 76 B písm. a) CIRC. Neexistuje tedy žádné odůvodnění toho, že latentní kapitálové zisky z aktiv náležejících portugalské stále provozovně společnosti-nerezidenta budou bez výjimky předmětem okamžitého zdanění v případě ukončení činnosti stále provozovny.

85. Portugalská vláda rovněž odkazuje na svou argumentaci týkající se článku 76 A CIRC, uvedenou v jejím spise účastníka řízení. V odpovědi na písemnou otázku Soudního dvora dodává, že i když se výše uvedený rozsudek National Grid Indus přímo nevztahuje na situaci uvedenou v čl. 76 B písm. a) CIRC, je bod 57 uvedeného rozsudku relevantní. Za předpokladu, že Soudní dvůr připustí, že je dáno omezení svobody usazování, je legitimní, aby Portugalská republika mohla, při nemožnosti požadovat okamžitý výběr daně, alespoň uložit odloženou platbu, případně spojenou s úroky a – vzhledem k nebezpečí nevyhmatelnosti – zřízením bankovní záruky.

86. Vlády, které předložily vyjádření, zastávají odlišné názory na relevantnost výše uvedeného rozsudku National Grid Indus pro situaci, na kterou se vztahuje čl. 76 B písm. a) CIRC. Zatímco španělská a nizozemská vláda mají za to, že tento rozsudek na uvedenou situaci v plném rozsahu použije, nizozemská vláda dodává, že daňovému poplatníkovi musí být nabídnuta volba mezi okamžitým zaplacením a odloženým zaplacením; německá a švédská vláda se domnívají, že tato situace není výše uvedeným rozsudkem dotčena, jelikož jediným vhodným opatřením v případě ukončení činnosti stále provozovny na území členského státu je podle nich okamžitý výběr daně.

ii) Analýza

87. Soudní dvůr opakovaně rozhodl, že svoboda usazování zahrnuje v případě společností založených podle právních předpisů některého členského státu, jež mají své sídlo, ústřední správu nebo hlavní provozovnu ve Společenství, právo vykonávat činnosti v ostatních členských státech prostřednictvím dceřiné společnosti, pobočky nebo zastoupení<sup>37</sup>.

88. Dále podle judikatury k takovým omezujícím účinkům může dojít zejména tehdy, může-li být na základě daňové právní úpravy společnost odrazována od zřizování takových podřízených jednotek, jako je stálá provozovna, v jiných členských státech a vykonávání činností jejich prostřednictvím<sup>38</sup>.

89. Je třeba uvést, že toto posouzení bylo uvedeno s ohledem na daňovou právní úpravu členského státu původu společnosti, a nikoliv ve vztahu k právní úpravě hostitelského členského státu její stále provozovny.

90. V projednávané věci se však na rozdíl od výše zkoumané situace přemístění sídla portugalské společnosti do jiného členského státu, pro kterou Portugalská republika vykonává daňové pravomoci z titulu členského státu původu, výběr daně z latentních kapitálových zisků při ukončení činnosti stále provozovny v Portugalsku společností-nerezidentem uvedený v čl. 76 B písm. a) CIRC, podílí na výkonu pravomoci tohoto členského státu jako hostitelského státu uvedené provozovny.

37 — Viz zejména rozsudky ze dne 21. září 1999, Saint-Gobain ZN (C-307/97, Recueil, s. I-1616, bod 35); ze dne 14. prosince 2000, AMID (C-141/99, Recueil, s. I-11619, bod 20); ze dne 15. května 2008, Lidl Belgium (C-414/06, Sb. rozh. s. I-3601, bod 18); ze dne 23. října 2008, Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, Sb. rozh. s. I-8601, bod 28), a ze dne 25. února 2010, X Holding (C-337/08, Sb. rozh. s. I-1215, bod 17).

38 — Viz rozsudek ze dne 28. února 2008, Deutsche Shell (C-293/06, Sb. rozh. s. I-1129, bod 29). Rovněž v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Lidl Belgium (body 19, 20 a 25).

91. V souladu s článkem 43 ES má hostitelský členský stát povinnost zaručit právo na tuzemské zacházení<sup>39</sup>.

92. V důsledku toho je třeba zkoumat vnitrostátní situaci, která je srovnatelná se situací společnosti-nerezidenta, jejíž stálá provozovna ukončí činnost na portugalském území, u níž by případně mohlo být konstatováno diskriminační zacházení.

93. Účastníci tohoto řízení o této otázce diskutovali velmi málo.

94. Mám nicméně za to, že situace stálé provozovny, na kterou se vztahuje čl. 76 B písm. a) CIRC je objektivně srovnatelná se situací stálé provozovny společnosti usazené v jiném členském státě, která se nachází v Portugalsku.

95. Jsem si samozřejmě vědom toho, co zdůrazňuje německá vláda, když zpochybňuje srovnatelnost těchto situací, že zatímco v čistě vnitrostátní situaci provozovna a společnost, na které závisí, tvoří z daňového hlediska celek, stálá provozovna vázaná na společnost-nerezidenta je podle mezinárodněprávní praxe, jež se odráží především v člancích 5 vzorové úmluvy o daních z příjmu a majetku vypracované Organizací pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD), považována za autonomní daňovou entitu<sup>40</sup>. Podle rozdělení pravomocí uvedeného v článku 7 vzorové úmluvy tak portugalská vláda rovněž připouští, že Portugalská republika v zásadě vykonává daňovou pravomoc pouze ohledně zisků, které jsou přičitatelné stálé provozovně společnosti-nerezidenta z jiného členského státu. Unijní právo nebrání tomuto způsobu rozdělení daňové pravomoci mezi členské státy ani tomu, aby tato stálá provozovna byla k tomuto účelu kvalifikována jako autonomní daňová entita<sup>41</sup>, tedy obdobně jako podnik, který jedná zcela nezávisle na podniku, z něhož tato provozovna pochází.

96. Nicméně nejsem toho názoru, že to znamená, že situace obou stálých provozoven, jedné v přeshraničním a druhé v čistě vnitrostátním kontextu, nemohou být objektivně srovnatelné vlastně jen z toho důvodu, že Portugalská republika ztrácí daňovou pravomoc jediné v prvním případě poté, co jsou aktiva převedena do jiného členského státu.

97. Kdyby tomu tak mělo být, musela by být tato logika Soudním dvorem zastávána i ve výše uvedeném rozsudku National Grid Indus ohledně situace společnosti z jednoho členského státu, která přemísťuje sídlo svého skutečného vedení do jiného členského státu, vůči které členský stát původu v návaznosti na přemístění ztrácí daňovou pravomoc, ve srovnání se situací společnosti, která přemísťuje sídlo uvnitř prvního členského státu, vůči které daňová pravomoc tohoto členského státu přetrvává. Jak již však bylo uvedeno, Soudní dvůr považoval tyto dvě situace za objektivně srovnatelné.

98. Soudní dvůr kromě toho ve výše uvedeném rozsudku Lidl Belgium nepovažoval ustanovení vzorové daňové úmluvy OECD za překážku při srovnávání situace stálé provozovny společnosti se sídlem ve stejném členském státě se situací stálé provozovny téže společnosti nacházející se v jiném členském státě pro účely identifikace omezení svobody usazování<sup>42</sup>. Ostatně je zpochybňováno pouze to, že přiznání postavení autonomní daňové entity stálé provozovně společnosti-nerezidenta představuje domněnku, která má za cíl pouze usnadnit výkon daňových pravomocí rozdělených mezi dotyčné členské státy<sup>43</sup>.

39 — Viz zejména výše uvedený rozsudek Lidl Belgium (bod 19).

40 — Podle čl. 5 odst. 1 vzorové úmluvy (ve znění z července 2008, použitelném v době běhu lhůty v odůvodněném stanovisku) stálá provozovna označuje trvalé místo k výkonu činnosti, jehož prostřednictvím je zcela nebo zčásti provozována činnost podniku. Podle odstavce 2 tohoto článku stálá provozovna zahrnuje především pobočku, kancelář nebo továrnu. Článek 7 odst. 1 vzorové úmluvy stanoví, že pokud podnik z jednoho státu úmluvy vykonává svou činnost v jiném státě úmluvy prostřednictvím stálé provozovny, zdaňují se zisky podniku v poslední uvedeném státě pouze v rozsahu, v němž jsou přičitatelné uvedené stálé provozovně. Odstavec 2 stanoví, že uvedené stálé provozovně jsou přičitatelné zisky, kterých by mohla dosáhnout, kdyby byla samostatným podnikem, který vykonává totožné nebo obdobné činnosti za totožných nebo obdobných podmínek a jedná zcela nezávisle na podniku, jehož je stálou provozovnou.

41 — Viz výše uvedený rozsudek Lidl Belgium (bod 22).

42 — Výše uvedený rozsudek (body 23 až 25).

43 — Tato kvalifikace ostatně neplatí v oblasti daně z přidané hodnoty použitelné na transakce uskutečněné mezi společností a stálou provozovnou, viz rozsudek ze dne 23. března 2006, FCE Bank (C-210/04, Sb. rozh. s. I-2803, body 35 až 41).

99. Proto tedy s ohledem na srovnávací kritérium vzaté v úvahu, musí být konstatováno omezení svobody usazování, jelikož na rozdíl od přeshraniční situace, nevyvolává ukončení činnosti vnitrostátní stálé provozovny portugalské společnosti okamžité zdanění latentních kapitálových zisků z aktiv převáděných na uvedenou společnost.

100. Portugalská vláda dále hájí tezi, podle které je ukončení činnosti stálé provozovny a převodu jejích aktiv do jiného členského státu v případě čistě vnitrostátní situace podobné ukončení používání dotyčných aktiv pro hospodářskou činnost. Vzhledem k tomu, že latentní kapitálové zisky jsou zdaňovány v obou situacích, není podle ní rozdíl v zacházení dán.

101. Tento argument mne nepřesvědčuje ze stejných důvodů, které byly uvedeny výše k případu společnosti přemísťující sídlo do jiného členského státu: aktiva náležející stálé provozovně, která opouští portugalské území, jsou nadále používána k hospodářské činnosti stálé provozovny, i když se uskutečňuje v jiném členském státě. Nepovažují za možné, aby pro účely uplatnění svobody usazování chráněné Smlouvou, bylo ukončení veškeré hospodářské činnosti považováno za srovnatelné s ukončením hospodářské činnosti vykonávané na území konkrétního členského státu.

102. Na rozdíl od toho, co uvedla portugalská vláda na jednání, nemám za to, že tvrzení uvedená v bodě 57 výše uvedeného rozsudku National Grid Indus mohou vést k popření tohoto závěru. I když je pravda, že Soudní dvůr v tomto bodě připomněl, že „aktiva společnosti přímo souvisejí s hospodářskými činnostmi určenými k dosahování zisku“, toto posouzení bylo učiněno nikoliv v kontextu omezující povahy nizozemské právní úpravy, nýbrž v rámci analýzy její proporcionality, neboť tato úprava odmítala vzít v úvahu ztráty vzniklé po přenesení sídla skutečného vedení společnosti do jiného členského státu. Z bodu 57 uvedeného rozsudku National Grid Indus je tedy možné dovodit pouze to, že ukončení použití aktiv stálé provozovny pro veškeré činnosti v členském státě, a přenesení takových aktiv do jiného členského státu při ukončení činnosti stálé provozovny v prvním členském státě, jsou srovnatelnými situacemi.

103. Ve zbývajících částech, jak uvedly Komise a nizozemská vláda ve svých odpovědích na písemnou otázku Soudního dvora, je možné formulovat ohledně okamžitého zdanění latentních kapitálových zisků generovaných aktivy určenými pro stálou provozovnu při ukončení činnosti této provozovny na portugalském území, úvahy obdobné úvahám ohledně společností přemísťujících své sídlo do jiného členského státu.

104. Konkrétně, pokud jde o proporcionalitu vnitrostátního opatření, je třeba uvést, že nezávisle na povaze a rozsahu majetku náležejícího stálé provozovně, zahrnuje ukončení její činnosti v Portugalsku ve všech případech okamžitý výběr daně z latentních kapitálových zisků z aktiv vázaných na tuto provozovnu.

105. Toto konstatování podle mého názoru postačuje k tomu, aby bylo vyhověno druhému žalobnímu důvodu Komise, který se týká čl. 76 B písm. a) CIRC.

b) K okamžitému zdanění latentních kapitálových zisků z aktiv náležejících portugalské stálé provozovně společnosti-nerezidenta, pokud jsou aktiva převáděna mimo portugalské území [článek 76 B písm. b) CIRC]

i) Shrnutí argumentace účastníků řízení

106. Podle Komise se tato situace zásadně neodlišuje od jiných situací, které již byly zkoumány. Vzhledem k tomu, že si společnost-nerezident zachovává stálou provozovnu v Portugalsku a že aktiva jsou uchována v sídle nebo jiné stálé provozovně, která se nachází v Unii, není žádný důvod přistoupit k okamžitému výběru daně. Právo Portugalské republiky zdanit kapitálové zisky akumulované na jejím území, které souvisejí s aktivy, je dostatečně chráněno opatřením zajišťujícím výpočet daně v okamžiku převodu aktiv, jelikož daň je vybrána při skutečné realizaci zisku.

107. Portugalská vláda opakuje své argumenty uplatněné v souvislosti s již zkoumanými situacemi a uvádí, že výše uvedený rozsudek National Grid Indus se nevztahuje na případ zdanění latentních kapitálových zisků při převádění aktiv mezi stálou provozovnou nacházející se v Portugalsku a společností-nerezidentem, na které závisí, nebo jinou stálou provozovnou společnosti-nerezidenta, která se nachází v jiném členském státě.

108. Vlády, které předložily vyjádření, v zásadě sdílí postoj portugalské vlády.

109. Německá a švédská vláda především zdůrazňují, že situace převodu aktiv mezi portugalskou stálou provozovnou a společností, které patří, jež je usazena v jiném členském státě, není srovnatelná se situací rovnocenného převodu mezi portugalskou stálou provozovnou a její portugalskou společností.

110. Zejména podle německé, nizozemské a švédské vlády je okamžité zdanění v okamžiku převodu v každém případě zcela nezbytné pro zachování rozdělení daňových pravomocí, a podle švédské vlády k zabránění nebezpečí daňových úniků. Judikatura Soudního dvora v oblasti přeshraničních převodů zisků nebo ztrát je použitelná. Nizozemská a švédská vláda zdůrazňují též skutečnost, že na rozdíl od situace, která stála u zrodu výše uvedeného rozsudku National Grid Indus, kdy byl v okamžiku přemístění sídla skutečného vedení společnosti dotčen pouze jeden typ aktiva, převod aktiv stálé provozovny do jiného členského státu předpokládá kontinuální proces, jehož sledování je obvykle značně složité, nejen z důvodu významného množství dotyčných aktiv, nýbrž též z důvodu jejich různorodé povahy, některá, jako zařízení, podléhají opotřebení, jiná, například nafta, jsou inkorporována do zboží, které je samo předmětem zpracování. V důsledku toho je zavedení odložení výběru daně často nemožné, či každopádně velmi obtížné.

## ii) Analýza

111. Pokud jde o omezující povahu ustanovení čl. 76 B písm. b) CIRC a argumentaci uvedenou německou a švédskou vládou, která se týká neexistence srovnatelnosti převodu aktiv mezi stálou provozovnou nacházející se v Portugalsku a její společností-nerezidentem nebo jinou stálou provozovnou uvedené společnosti, jež se nachází v jiném členském státě, a mezi stálou provozovnou a její společností, které se obě nacházejí v Portugalsku, dovolují si odkázat na to, co bylo v této souvislosti uvedeno v bodech 94 až 99 tohoto stanoviska.

112. Pro úplnost dodávám, i když je Soudní dvůr přinejmenším implicitně zdrženlivý při srovnání takových situací<sup>44</sup>, že i pokud bude nutné srovnat dvě přeshraniční situace, což bylo občas obhajováno daňovou doktrínou<sup>45</sup>, tedy situaci stálé provozovny převádějící svá aktiva na svou příbuznou společnost nebo jinou stálou provozovnu nacházející se v jiném členském státě, a situaci portugalské společnosti, která převádí svá aktiva na stálou provozovnu, jež se nachází v jiném členském státě, portugalská vláda v průběhu tohoto řízení jasně uvedla, že převod aktiv ve druhém případě nevede k výběru daně z latentních kapitálových zisků z dotyčných aktiv generovaných na portugalském území.

113. Pokud jde o odůvodnění omezení, uvádím, že Komise nevyjádřila žádnou kritiku, pokud jde o skutečnost, zda je čl. 76 B písm. b) CIRC vhodný k zajištění dosažení cíle obecného zájmu uvedeného portugalskou vládou a většinou vlád, které předložily vyjádření, tedy k zachování rozdělení

44 — V tomto ohledu viz rozsudek ze dne 6. prosince 2006, Columbus Container Services (C-295/05, Sb. rozh. s. I-10451) ve srovnání s mým stanoviskem předneseným v uvedené věci (bod 109 až 122).

45 — Viz zejména Tenore, M., The Transfer of Assets From a Permanent Establishment to its General Enterprise in the Light of European Tax Law, *Intertax*, 2006, 8/9, s. 389.



daňové pravomoci mezi členské státy, aniž je nutné pojímat tento cíl společně s cílem zamezení daňovým únikům<sup>46</sup>. Připouští rovněž, obzvláště v návaznosti na výše uvedený rozsudek National Grid Indus, že konečná výše daně může být stanovena v okamžiku, kdy jsou aktiva převáděna do jiného členského státu.

114. Domnívám se, že to Soudní dvůr může vzít na vědomí.

115. Komise naproti tomu, stejně jako ve dříve zkoumaných situacích, zpochybňuje přiměřenou povahu omezení, které vyplývá z čl. 76 B písm. b) CIRC, jelikož má za to, že odklad výběru daně představuje vhodnější opatření.

116. Portugalská vláda a vlády, které předložily vyjádření, v zásadě uvedly obtíže a administrativní zátěž, které by dotyčné provozovny, ale i daňové správy členských států musely nést při výpočtu částky splatné daně a při dohledu nad převáděnými aktivy, s ohledem na jejich povahu, různorodost a množství, pokud by byl zaveden odložený výběr daně.

117. Podobně jako Soudní dvůr ve výše uvedeném rozsudku National Grid Indus<sup>47</sup>, nejsem k těmto důvodům lhostejný. Mohou totiž v některých případech – jež se ostatně mohou ukázat jako nejčtetnější – odůvodnit použití okamžitého zdanění.

118. Nicméně nepředstavují překážku bránící tomu, aby bylo vyhověno třetímu žalobnímu důvodu Komise ve větší míře než v jiných případech, které byly dříve zkoumány.

119. Článek 76 B písm. b) CIRC se totiž použije obecně na převod jednoho či více aktiv nezávisle na povaze a rozsahu majetku poskytnutého stále provozovně společnosti usazené v jiném členském státě. Právě latentní kapitálové zisky z jediného finančního aktiva této stále provozovny, převáděné ve prospěch její příbuzné společnosti, nebo jiné stále provozovny uvedené společnosti, jež se nachází se v jiném členském státě, jsou rovněž zdaňovány v okamžiku přemístění.

120. Toto posouzení je podle mne dostatečné proto, aby žalobě bylo vyhověno i v tomto bodě.

121. Kromě toho si nemyslím, že v situacích, na které se vztahuje čl. 76 B písm. b) CIRC a na rozdíl od případu přemístění sídla společnosti nebo ukončení činností stále provozovny, může být možnost odloženého výběru daně podřízena zřízení bankovní záruky, jelikož členský stát, ve kterém se nadále nachází stálá provozovna, si stále zachovává daňovou pravomoc vůči ní, a to včetně období po převodu uvedených aktiv. Přítomnost této stále provozovny na území „výchozího“ členského státu tak v zásadě může postačovat pro zajištění vymahatelnosti daňové pohledávky.

122. Vzhledem k výše uvedeným úvahám navrhuji, aby Soudní dvůr žalobě Komise zčásti vyhověl a ve zbývající části ji zamítl.

46 — Pokud jde o posledně uvedený cíl uplatněný švédskou vládou, postačí připomenout, že přichází v úvahu jako autonomní odůvodnění pouze tehdy, když je specifickým cílem omezení bránit jednáním vedoucím k vytvoření čistě vykonstruovaných operací zbavených jakékoliv hospodářské reality s cílem uniknout dani, která by obvykle byla splatná ze zisků generovaných činnostmi v tuzemsku, což nebylo prokázáno; viz zejména rozsudky ze dne 18. června 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, Sb. rozh. s. I-5145, bod 64), a ze dne 21. ledna 2010, SGI (C-311/08, Sb. rozh. s. I-487, bod 65).

47 — Viz rozsudek uvedený výše (bod 70).

### III – K nákladům řízení

123. Podle čl. 69 odst. 2 jednacího řádu se účastníku řízení, který neměl úspěch ve věci, uloží náhrada nákladů řízení, pokud to účastník řízení, který měl ve věci úspěch, požadoval. Vzhledem k tomu, že Komise požadovala náhradu nákladů řízení, navrhuji uložit Portugalské republice náhradu nákladů řízení. V souladu s čl. 69 odst. 4 jednacího řádu navrhuji, aby členské státy, které vstoupily do řízení jako vedlejší účastníci, nesly vlastní náklady řízení.

### IV – Závěry

124. S ohledem na předcházející úvahy navrhuji, aby Soudní dvůr:

- určil, že Portugalská republika tím, že přijala a ponechala v platnosti ustanovení článku 76 A a čl. 76 B písm. a) a b) zákona o dani z příjmu právnických osob (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas), použitelná v případě přemístění sídla a skutečného vedení portugalské společnosti do jiného členského státu; v případě ukončení činnosti stálé provozovny v Portugalsku a v případě převodu aktiv takové stálé provozovny z Portugalska do jiného členského státu, která ve všech případech stanoví okamžité zdanění latentních kapitálových zisků z aktiv těchto entit v okamžiku opuštění portugalského území, nezávisle na povaze a rozsahu majetku dotýčných společností a stálých provozoven, nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají z článku 43 ES;
- ve zbývajících částech žalobu zamítl;
- uložil Portugalské republice náhradu nákladů řízení vynaložených Evropskou komisí;
- rozhodl podle práva o nákladech řízení vynaložených Dánským královstvím, Spolkovou republikou Německo, Španělským královstvím, Francouzskou republikou, Nizozemským královstvím, Finskou republikou, Švédským královstvím a Spojeným královstvím Velké Británie a Severního Irska.