



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (šestého senátu)

16. listopadu 2023 *

„Řízení o předběžné otázce – Článek 49 SFEU – Svoboda usazování – Články 63 a 65 SFEU – Volný pohyb kapitálu – Daň z příjmů fyzických osob – Daňové zvýhodnění v oblasti zdanění kapitálových zisků při převodu podílů malých podniků – Vyloučení podniků se sídlem v jiných členských státech – Pojem „zneužití““

Ve věci C-472/22,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná na základě článku 267 SFEU rozhodnutím Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [rozhodčí soud pro daňové věci (centrum správní arbitráže – CAAD), Portugalsko] ze dne 9. července 2022, došlým Soudnímu dvoru dne 14. července 2022, v řízení

NO

proti

Autoridade Tributária e Aduaneira,

SOUDNÍ DVŮR (šestý senát),

ve složení: T. von Danwitz (zpravodaj), předseda senátu, P. G. Xuereb a A. Kumin, soudci,

generální advokát: A. M. Collins,

za soudní kancelář: A. Calot Escobar, vedoucí,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření, která předložili:

- za NO: C. Avelino, J. Pedroso de Melo a R. Sarabando Pereira, advogados,
- za portugalskou vládu: A. de Almeida Morgado, P. Barros da Costa a A. Rodrigues, jako zmocněnci,
- za italskou vládu: G. Palmieri, jako zmocněnkyně, ve spolupráci s: M. Cherubini a P. Gentili, avvocati dello Stato,

* Jednací jazyk: portugalština.

– za Evropskou komisi: P. Caro de Sousa a W. Roels, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 49 a 63 SFEU, jakož i obecné zásady unijního práva týkající se zákazu zneužití.
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi NO, francouzským státním příslušníkem s bydlištěm v Portugalsku, a Autoridade Tributária e Aduaneira (Daňová a celní správa, Portugalsko) (dále jen „daňová správa“) ve věci žaloby na zrušení výměru daně z příjmů fyzických osob (dále jen „daň z příjmů FO“) týkajícího se příjmů NO v roce 2019.

Právní rámec

Zákon o dani z příjmů FO

- 3 Článek 10 Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (zákon o dani z příjmů fyzických osob, dále jen „zákon o dani z příjmů FO“), nadepsaný „Kapitálové zisky“, stanoví:
„1. Kapitálovým ziskem je dosažený zisk, který, aniž by byl považován za příjem z podnikání, jiné samostatné výdělečné činnosti, kapitálového majetku či nemovitého majetku, vyplývá z:
[...]
b) úplatného převodu obchodních podílů a jiných cenných papírů;
[...]
4. Zisk podléhající dani z příjmů FO 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);
[...]
4 Článek 43 tohoto zákona, nadepsaný „Kapitálové zisky“, uvádí:
„1. Výše příjmů kvalifikovaných jako kapitálové zisky odpovídá rozdílu mezi kapitálovými zisky a kapitálovými ztrátami, jichž bylo dosaženo v tomtéž roce, vypočítanými v souladu s následujícími články.
[...]

3. Rozdíl uvedený v odstavci 1 vztahující se k transakcím uvedeným v čl. 10 odst. 1 písm. b), které se týkají mikropodniků a malých podniků nekótovaných na regulovaných či neregulovaných burzovních trzích, se rovněž zohlední, je-li kladný, až do výše 50 % jeho hodnoty.

4. Pro účely předchozího odstavce se mikropodniky a malými podniky rozumí subjekty, které jsou jako takové definovány v příloze Decreto-Lei n° 372/2007 [(nařízení s mocí zákona č. 372/2007), ze dne 6. listopadu 2007 (*Diário da República*, 1. řada, č. 213, ze dne 6. listopadu 2007)].“

5 V článku 44 odst. 1 uvedeného zákoníku, nadepsaném „Realizační hodnota“, je uvedeno:

„Pro účely stanovení zisků podléhajících dani z příjmů FO se realizační hodnotou rozumí:

[...]

f) v ostatních případech hodnota protiplnění.“

6 Článek 48 téhož zákona, nadepsaný „Pořizovací hodnota obchodních podílů a jiných cenných papírů nabytých za úplatu“, stanoví:

„V případě čl. 10 odst. 1 písm. b) je pořizovací hodnotou, je-li nabytí uskutečněno za úplatu, následující:

[...]

b) v případě akcií, jiných obchodních podílů, samostatných opčních listů, certifikátů uvedených v čl. 10 odst. 1 písm. g) nebo jiných cenných papírů nekótovaných na regulovaném trhu, cena stanovená na základě dokladů nebo, není-li to možné, na základě nominální hodnoty;

[...]“

Nářízení s mocí zákona č. 372/2007

7 Článek 2 přílohy nařízení s mocí zákona č. 372/2007, nadepsaný „Počet zaměstnanců a finanční prahy vymezující kategorie podniků“, stanoví:

„1. Kategorie mikropodniků, malých a středních podniků sestává z podniků, které zaměstnávají méně než 250 osob a jejichž roční obrat nepřesahuje 50 milionů eur nebo jejichž bilanční suma roční rozvahy nepřesahuje 43 milionů eur.

2. V rámci kategorie malých a středních podniků je malý podnik vymezen jako podnik, který zaměstnává méně než 50 osob a jehož roční obrat nebo bilanční suma roční rozvahy nepřesahuje 10 milionů eur.

3. V rámci kategorie malých a středních podniků je mikropodnik vymezen jako podnik, který zaměstnává méně než 10 osob a jehož roční obrat nebo bilanční suma roční rozvahy nepřesahuje 2 miliony eur.“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

- 8 NO, francouzský státní příslušník, který byl v roce 2019 daňovým rezidentem v Portugalsku, prodal v téže roce společnosti založené podle francouzského práva Prince Vert SAS 29 222 obchodních podílů v jiné společnosti založené podle francouzského práva, Château de La Bourdaisière SARL (dále jen „CLB“). Tyto podíly odpovídaly 47,5 % základního kapitálu společnosti CLB. NO, který nabytí uvedených podílů v letech 2011 a 2012 za částku 279 129 eur, je převedl za cenu 850 000 eur, kterou společnost Prince Vert uhradila uzavřením úvěrové smlouvy.
- 9 Ke dni tohoto převodu vlastnil NO rovněž 86 % základního kapitálu společnosti Prince Vert. Ani společnost CLB, ani společnost Prince Vert v letech 2013 až 2019 nevyplácely dividendy. Zatímco před uvedeným převodem vlastnil NO přímo či nepřímo 99,71 % podílů ve společnosti CLB, po tomto převodu vlastnil ještě přímo či nepřímo 93,06 % podílů. Jinými slovy, touto transakcí ve skutečnosti převedl kontrolu pouze ve výši 6,65 % základního kapitálu společnosti CLB, v níž zůstal jednatelem a většinovým podílníkem.
- 10 V roce 2019 byla společnost CLB „malým podnikem“ ve smyslu článku 2 přílohy nařízení s mocí zákona č. 372/2007, neboť měla patnáct zaměstnanců a roční obrát nebo bilanční suma roční rozvahy nepřesahovaly 10 milionů eur. Společnost CLB měla své skutečné sídlo a daňovou rezidenci ve Francii a na portugalském území nevykonávala hospodářskou činnost.
- 11 NO uvedl v přiznání k dani z příjmů FO, které podal za rok 2019, informace ohledně převodu obchodních podílů ve společnosti CLB a kapitálovém zisku z tohoto převodu. Na základě tohoto přiznání mu daňová správa zaslala platební výměr daně z příjmů FO. Tato správa vypočítala daň, kterou měl NO zaplatit z tohoto převodu, tak, že zahrнула veškerý kapitálový zisk z uvedeného převodu, aniž uplatnila 50 % snížení stanovené v čl. 43 odst. 3 zákona o dani z příjmů FO pro převody podílů mikropodniků a malých podniků nekótovaných na regulovaných nebo neregulovaných burzovních trzích.
- 12 Dne 17. června 2021 podal NO k Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [rozhodčí soud pro daňové věci (centrum správní arbitráže – CAAD), Portugalsko], který je předkládajícím soudem, žalobu, kterou se domáhal určení protiprávnosti vyměření daně z příjmů FO daňovou správou z důvodu, že chybně opomněla uplatnit daňové zvýhodnění stanovené v čl. 43 odst. 3 zákona o dani z příjmů FO. Daňová správa tvrdí, že cílem tohoto ustanovení je podpora portugalských podniků a stimulace hospodářské činnosti v Portugalsku. V důsledku toho musí být převod podílů ve společnostech se sídlem mimo portugalské území z něho vyloučen, jelikož takové transakce nepřispívají k portugalské hospodářské činnosti.
- 13 Předkládající soud si klade otázku ohledně slučitelnosti správní praxe, která spočívá v tom, že daňovým poplatníkům vlastnícím podíly v zahraničních společnostech je odepřeno daňové zvýhodnění stanovené v čl. 43 odst. 3 zákona o dani z příjmů FO, s unijním právem. Předkládající soud zejména uvádí, že tato praxe by mohla vést k neodůvodněnému omezení svobody usazování zakotvené v článku 49 SFEU vzhledem k tomu, že odrazuje portugalské rezidenty od stálé a trvalé účasti na hospodářském životě jiného členského státu, jakož i na volném pohybu kapitálu uvedeném v článku 63 SFEU, jelikož může odradit portugalské rezidenty od investování jejich kapitálu v jiném členském státě.

- 14 Kromě toho předkládající soud z vlastního podnětu uvádí, že závažné a objektivní skutečnosti nasvědčují tomu, že by převod podílů ve společnosti CLB na společnost Prince Vert mohl být umělou transakcí, tedy transakcí, jejíž forma neodráží hospodářskou realitu nebo skutečně dosažený výsledek, a mohla být uskutečněna s hlavním cílem získat daňové zvýhodnění. Podle předkládajícího soudu se nejedná o skutečný převod podílů, který vytvořil kapitálový zisk, ale o skrytou výplatu dividend. Taková výplata dividend přitom měla podle vnitrostátního práva podléhat vyšší dani než kapitálový zisk z převodu podílů. Předkládající soud si tedy klade otázku, zda se v takové situaci může daňový poplatník dovolávat článků 49 a 63 SFEU za účelem získání daňového zvýhodnění zavedeného vnitrostátním právem.
- 15 Za těchto podmínek se Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [rozhodčí soud pro daňové věci (centrum správní arbitráže – CAAD)] rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:
- „1) Musí být článek 49 SFEU (svoboda usazování) nebo článek 63 SFEU (volný pohyb kapitálu) vykládány v tom smyslu, že brání právní úpravě nebo daňové praxi členského státu, která pro účely uplatnění daně z příjmů fyzických osob v tomto členském státě stanoví, že se daňové zvýhodnění spočívající ve zdanění 50 % zisku z převodu podílů v obchodní společnosti vztahuje na převody podílů ve společnostech založených podle vnitrostátního práva, nikoli však na převody podílů ve společnostech založených v jiném členském státě?
- 2) Musí být článek 49 SFEU (právo usazování) nebo článek 63 SFEU (volný pohyb kapitálu) vykládány v tom smyslu, že brání právní úpravě nebo daňové praxi členského státu, která pro účely uplatnění daně z příjmů fyzických osob v tomto členském státě stanoví, že se daňové zvýhodnění spočívající ve zdanění 50 % zisku z převodu podílů v obchodní společnosti vztahuje na převody podílů ve společnostech, které mají své skutečné sídlo v tuzemsku, avšak nikoli na převody podílů ve společnostech, které mají své skutečné sídlo na území jiného členského státu?
- 3) Musí být článek 49 SFEU (svoboda usazování) nebo článek 63 SFEU (volný pohyb kapitálu) vykládány v tom smyslu, že brání právní úpravě nebo daňové praxi členského státu, která pro účely uplatnění daně z příjmů fyzických osob v tomto členském státě stanoví, že se daňové zvýhodnění spočívající ve zdanění 50 % zisku z převodu podílů v obchodní společnosti vztahuje na převody podílů ve společnostech, které jsou daňovými rezidenty v tuzemsku, nikoli však na převody podílů ve společnostech, které jsou daňovými rezidenty v jiném členském státě?
- 4) Musí být článek 49 SFEU (svoboda usazování) nebo článek 63 SFEU (volný pohyb kapitálu) vykládány v tom smyslu, že brání zákonnému ustanovení nebo daňové praxi členského státu, která pro účely uplatnění daně z příjmů fyzických osob v tomto členském státě stanoví, že se daňové zvýhodnění spočívající ve zdanění 50 % zisku z převodu podílů v obchodní společnosti vztahuje na převody podílů ve společnostech, které vykonávají svou činnost v tuzemsku, avšak nikoli na převody podílů ve společnostech, které vykonávají svou činnost v jiném členském státě?
- 5) Musí být zásada zákazu zneužití vykládána v tom smyslu, že se vztahuje na převod podílů v obchodní společnosti, jako je převod v projednávané věci, který má v podstatě stejný výsledek jako výplata dividend a jehož právní forma byla daňovým poplatníkem zvolena za účelem získání daňového zvýhodnění vyplývajícího z vnitrostátního práva a použitelného výhradně na kapitálové zisky z cenných papírů, za takových okolností, jako jsou okolnosti

projednávané věci, kdy přiznání dotčeného daňového zvýhodnění daňovému poplatníkovi závisí na možnosti daňového poplatníka uplatnit a využít svobodu usazování podle článku 49 SFEU nebo volný pohyb kapitálu podle článku 63 SFEU?

- 6) Musí být zásada zákazu zneužití vykládána v tom smyslu, že brání tomu, aby daňový poplatník uplatnil a využil svobodu usazování (podle článku 49 SFEU) nebo volný pohyb kapitálu (podle článku 63 SFEU) za účelem využití daňového zvýhodnění stanoveného vnitrostátním právem pro kapitálové zisky z převodu podílů v obchodní společnosti, pokud s hlavním cílem využít toto daňové zvýhodnění provedl transakci, která je ve své podstatě rovnocenná výplatě dividend, jako je převod podílů?
- 7) V případě kladné odpovědi na předchozí otázku, může se daňový poplatník dovolávat právní jistoty nebo legitimního očekávání, aby se bránil neuznání svobody usazování nebo volného pohybu kapitálu na základě uplatnění zásady zákazu zneužití, a tím legitimizovat toto zneužívající jednání?
- 8) Musí být zásada zákazu zneužití vykládána v tom smyslu, že její uplatnění závisí na splnění podmínek pro uplatnění obecného vnitrostátního pravidla proti zneužitím?
- 9) Musí být zásada zákazu zneužití vykládána v tom smyslu, že její uplatnění závisí na tom, zda se jí dovolávají vnitrostátní orgány?
- 10) Musí být zásada zákazu zneužití vykládána v tom smyslu, že její uplatnění závisí na tom, zda vnitrostátní daňové orgány dodrží postup stanovený pro uplatnění obecného vnitrostátního pravidla proti zneužití?
- 11) Musí být zásada zákazu zneužití vzhledem k tomu, že pravomoc vnitrostátního soudu je omezena na posuzování zákonnosti daňových aktů a na rozhodnutí, zda budou zrušeny nebo zachovány v právním řádu, aniž by tento soud nahrazoval daňovou správu, vykládána v tom smyslu, že rozhodčí soud má pravomoc predefinovat či překvalifikovat zneužívající transakci a na transakci, která by existovala místo ní, použít příslušné vnitrostátní právní předpisy?“

K předběžným otázkám

K první až čtvrté otázce

- 16) Podstatou těchto otázek předkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně, je, zda musí být článek 49 či článek 63 SFEU vykládány v tom smyslu, že brání daňové praxi členského státu v oblasti daně z příjmů fyzických osob, která stanoví, že daňové zvýhodnění spočívající ve snížení zdanění kapitálových zisků z převodu podílů v obchodních společnostech o polovinu je vyhrazeno pouze pro převody podílů ve společnostech se sídlem v tomto členském státě, a nikoli pro převody podílů ve společnostech se sídlem v jiných členských státech.

K použitelné svobodě pohybu

- 17 Vzhledem k tomu, že položené otázky odkazují současně na ustanovení Smlouvy o FEU o svobodě usazování i o volném pohybu kapitálu, je nutné určit, kterou svobodu lze uplatnit ve sporu v původním řízení [rozsudek ze dne 7. dubna 2022, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Osvobození investičních fondů zřízených podle smluvního práva od daně), C-342/20, EU:C:2022:276, bod 34].
- 18 Podle ustálené judikatury je třeba za účelem určení toho, zda se na vnitrostátní právní úpravu vztahuje některá ze základních svobod zaručených Smlouvou o FEU, zohlednit předmět dotčené právní úpravy (rozsudek ze dne 16. prosince 2021, UBS Real Estate, C-478/19 a C-479/19, EU:C:2021:1015, bod 28 a citovaná judikatura).
- 19 V tomto ohledu je třeba připomenout, že vnitrostátní právní předpisy, které se použijí pouze na podíly umožňující vykonávat určitý vliv na rozhodování společnosti a určovat její činnost, spadají do působnosti článku 49 SFEU týkajícího se svobody usazování. Naproti tomu vnitrostátní ustanovení, která se použijí na podíly nabyté pouze s cílem investovat bez úmyslu ovlivňovat řízení a kontrolu podniku, musí být zkoumána výlučně z hlediska volného pohybu kapitálu [rozsudek ze dne 7. dubna 2022, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Osvobození investičních fondů zřízených podle smluvního práva od daně), C-342/20, EU:C:2022:276, bod 45 a citovaná judikatura].
- 20 V projednávaném případě je cílem vnitrostátní právní úpravy dotčené ve věci v původním řízení, tak jak je prováděna daňovou správou, daňové zvýhodnění kapitálových zisků z převodu podílů v mikropodnicích a malých podnicích, které nejsou kótovány na regulovaných nebo neregulovaných burzovních trzích, pokud tyto podniky vykonávají hospodářskou činnost v Portugalsku. Jak poznamenala Evropská komise, tato právní úprava se použije na všechny převody podílů v těchto společnostech bez ohledu na rozsah dotčených podílů.
- 21 Vnitrostátní právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, sice nevylučuje ze své působnosti situace spadající pod svobodu usazování, avšak vztahuje se obecně na podíly, přestože skutečnost, že tyto podíly byly nabyty s úmyslem ovlivňovat řízení a kontrolu podniku, není relevantní. Z toho důvodu může mít tato právní úprava vliv převážně na volný pohyb kapitálu. Případné omezení svobody usazování vyplývající z uvedených právních předpisů představuje nevyhnutelný důsledek omezení volného pohybu kapitálu, a neodůvodňuje proto samostatný přezkum z hlediska článku 49 SFEU [v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 7. dubna 2022, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Osvobození investičních fondů zřízených podle smluvního práva od daně), C-342/20, EU:C:2022:276, bod 47 a citovaná judikatura].

K omezení volného pohybu kapitálu

- 22 Podle čl. 63 odst. 1 SFEU jsou zakázána všechna omezení pohybu kapitálu mezi členskými státy a mezi členskými státy a třetími zeměmi.
- 23 Podle ustálené judikatury Soudního dvora platí, že mezi opatření zakázaná podle čl. 63 odst. 1 SFEU jakožto omezení pohybu kapitálu patří ta, která mohou od investování v členském státě odradit osoby, které nejsou v tomto státě rezidenty, nebo odradit osoby-rezidenty od investování v jiných státech (rozsudek ze dne 17. března 2022, AllianzGI-Fonds AEVN, C-545/19, EU:C:2022:193, bod 36 a citovaná judikatura).

- 24 V projednávaném případě vnitrostátní právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, tak jak je prováděna daňovou správou, zavádí rozdílné zacházení mezi portugalskými daňovými rezidenty, kteří vlastní podíly v podnicích, které vykonávají hospodářskou činnost v Portugalsku, a těmi, kteří vlastní podíly v podnicích vykonávajících hospodářskou činnost mimo Portugalsko, přičemž kapitálové zisky dosažené z převodu podílů posledně uvedených podniků jsou zdaňovány více. Tato právní úprava činí investice do podniků se sídlem na portugalském území atraktivnějšími na úkor podniků se sídlem v jiných členských státech.
- 25 Takovéto rozdílné zacházení podle místa investování kapitálu má přitom ten účinek, že odrazuje portugalského daňového rezidenta od investování jeho kapitálu do společnosti usazené v jiném státě, a má rovněž omezující účinek vzhledem ke společností usazeným v jiných státech v rozsahu, v němž vytváří pro tyto společnosti překážku pro získávání kapitálu v Portugalsku (obdobně viz rozsudky ze dne 6. června 2000, Verkooijen, C-35/98, EU:C:2000:294, body 34 a 35; ze dne 15. července 2004, Weidert a Paulus, C-242/03, EU:C:2004:465, body 13 a 14, a ze dne 18. prosince 2007, Grønfeldt, C-436/06, EU:C:2007:820, bod 14 a citovaná judikatura). Zakládá tedy omezení volného pohybu kapitálu, které je v zásadě zakázáno článkem 63 SFEU.
- 26 Podle čl. 65 odst. 1 písm. a) SFEU však není článkem 63 SFEU dotčeno právo členských států uplatňovat příslušná ustanovení svých daňových předpisů, která rozlišují mezi daňovými poplatníky, kteří se nenacházejí v téže situaci, pokud jde o jejich místo bydliště nebo sídlo či místo, kde je jejich kapitál investován.
- 27 Z ustálené judikatury vyplývá, že čl. 65 odst. 1 písm. a) SFEU musí být jakožto výjimka ze základní zásady volného pohybu kapitálu vykládán striktně. Toto ustanovení nemůže být proto vykládáno v tom smyslu, že jakékoli daňové právní předpisy obsahující rozlišení mezi daňovými poplatníky podle místa bydliště nebo sídla či státu, kde investují svůj kapitál, jsou automaticky slučitelné se Smlouvou [rozsudek ze dne 7. dubna 2022, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Osvobození investičních fondů zřízených podle smluvního práva od daně), C-342/20, EU:C:2022:276, bod 67 a citovaná judikatura].
- 28 Rozdílné zacházení, jež čl. 65 odst. 1 písm. a) SFEU dovoluje, nesmí totiž podle odstavce 3 tohoto článku představovat ani prostředek svévolné diskriminace, ani zastřené omezování. Soudní dvůr tudíž rozhodl, že takové rozdílné zacházení může být povoleno pouze tehdy, když se týká situací, které nejsou objektivně srovnatelné, nebo v opačném případě, pokud je odůvodněno naléhavým důvodem obecného zájmu [rozsudek ze dne 7. dubna 2022, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Osvobození investičních fondů zřízených podle smluvního práva od daně), C-342/20, EU:C:2022:276, bod 68 a citovaná judikatura].
- 29 Podle judikatury Soudního dvora se musí srovnatelnost přeshraniční situace s vnitrostátní situací posuzovat s ohledem na cíl sledovaný dotčenými vnitrostátními ustanoveními, jakož i na jejich předmět a obsah. Za účelem posouzení toho, zda rozdílné zacházení vyplývající z dotčené právní úpravy odráží rozdíl v objektivní situaci, musí být brána v úvahu pouze relevantní rozlišovací kritéria stanovená dotyčnou právní úpravou (rozsudek ze dne 16. prosince 2021, UBS Real Estate, C-478/19 a C-479/19, EU:C:2021:1015, body 47 a 48, jakož i citovaná judikatura).
- 30 V projednávané věci ze žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce vyplývá, že cílem daňové praxe dotčené ve věci v původním řízení je podpořit tuzemské podniky a stimulovat hospodářskou činnost v Portugalsku snížením daňového zatížení kapitálových zisků daňových poplatníků, kteří jsou daňovými rezidenty v Portugalsku, při převodu podílů ve společnostech se sídlem v tomto

členském státě o polovinu. Kapitálové zisky dosažené těmito daňovými poplatníky z převodu podílů ve společnostech se sídlem v jiných členských státech naproti tomu podléhají zdanění v plné sazbě.

- 31 Vnitrostátní právní úprava dotčená v původním řízení, tak jak je prováděná daňovou správou, se tedy použije bez rozdílu na všechny fyzické osoby, které jsou daňovými rezidenty v Portugalsku, a vede k rozdílnému zacházení založenému výlučně na místě usazení společností, do nichž je kapitál investován, s cílem podpořit investice do hospodářské činnosti v Portugalsku na úkor investic v rámci jiných členských států.
- 32 Přitom je třeba uvést, že daňový poplatník, který provádí investice do podílů v portugalské společnosti, a daňový poplatník, který provádí investice do podílů v zahraniční společnosti, investují oba svůj kapitál do společností za účelem dosažení zisku (obdobně viz rozsudek ze dne 9. září 2021, Real Vida Seguros, C-449/20, EU:C:2021:721, bod 33).
- 33 Připustit, že jsou daňoví poplatníci, kteří investovali do podniků vykonávajících hospodářskou činnost v Portugalsku, postaveni do situace odlišné od situace daňových poplatníků, kteří investovali do podniků vykonávajících hospodářskou činnost mimo Portugalsko, ačkoli čl. 63 odst. 1 SFEU zakazuje právě omezení přeshraničního pohybu kapitálu, by zbavilo toto ustanovení jeho smyslu (obdobně viz rozsudek ze dne 9. září 2021, Real Vida Seguros, C-449/20, EU:C:2021:721, bod 36 a citovaná judikatura).
- 34 Rozdílné zacházení vyplývající z takové právní úpravy tedy není založeno na objektivní odlišnosti situací.
- 35 V důsledku toho je třeba zkoumat, zda toto omezení volného pohybu může být odůvodněno naléhavým důvodem obecného zájmu. Podle judikatury lze totiž omezení volného pohybu kapitálu připustit tehdy, jestliže je založeno na naléhavých důvodech obecného zájmu, je způsobilé zaručit uskutečnění cíle, který sleduje, a nepřekračuje meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné (rozsudek ze dne 17. března 2022, AllianzGI-Fonds AEVN, C-545/19, EU:C:2022:193, bod 75 a citovaná judikatura).
- 36 V projednávané věci má podle předkládajícího soudu daňová praxe dotčená ve věci v původním řízení za cíl podpořit tuzemské podniky a stimulovat hospodářskou činnost v Portugalsku.
- 37 Podle ustálené judikatury přitom cíl čistě hospodářské povahy nemůže představovat naléhavý důvod obecného zájmu, který by mohl odůvodnit omezení základní svobody zaručené Smlouvou o FEU (rozsudky ze dne 6. června 2000, Verkooijen, C-35/98, EU:C:2000:294, bod 48, a ze dne 25. února 2021, Novo Banco, C-712/19, EU:C:2021:137, bod 40, jakož i citovaná judikatura).
- 38 V každém případě, i kdyby byl takový cíl považován za přípustný, nebylo uvedeno nic, co by naznačovalo, že by tohoto cíle nebylo dosaženo, kdyby daňové zvýhodnění stanovené vnitrostátní právní úpravou dotčenou ve věci v původním řízení bylo použito rovněž na kapitálové zisky z převodu obchodních podílů mikropodniků a malých podniků, které vykonávají hospodářskou činnost mimo Portugalsko (obdobně viz rozsudek ze dne 9. září 2021, Real Vida Seguros, C-449/20, EU:C:2021:721, bod 40).
- 39 Ačkoli portugalská vláda, aniž by zpochybnila uvedený cíl čistě hospodářské povahy, v písemném vyjádření tvrdí, že dotčené rozdílné zacházení je přímo spojeno s ochranou soudržnosti daňového systému, je třeba připomenout, že k tomu, aby argument založený na takovém odůvodnění mohl

obstát, je třeba, aby byla prokázána bezprostřední souvislost mezi dotýčným daňovým zvýhodněním a kompenzací tohoto zvýhodnění určitou daňovou zátěží, přičemž bezprostřednost této souvislosti musí být posuzována s ohledem na cíl dotčené právní úpravy [rozsudek ze dne 7. dubna 2022, Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö (Osvobození investičních fondů zřízených podle smluvního práva od daně), C-342/20, EU:C:2022:276, bod 92 a citovaná judikatura].

- 40 Je přitom nutno konstatovat, že portugalská vláda neuvádí žádnou právní argumentaci na podporu svého tvrzení. Tato vláda tedy neprokázala, že daňové zvýhodnění poskytnuté daňovým poplatníkům, kteří vlastní podíly v podnicích, které vykonávají hospodářskou činnost v Portugalsku, je kompenzováno určitým daňovým odvodem odůvodňujícím tak vyloučení daňových poplatníků, kteří vlastní podíly v podnicích, které vykonávají hospodářskou činnost mimo Portugalsko, z nároku na toto zvýhodnění.
- 41 S výhradou ověření předkládajícím soudem se tedy jeví, že právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, tak jak je prováděna daňovou správou, není odůvodněna naléhavými důvody obecného zájmu.
- 42 V důsledku toho musí být článek 63 SFEU vykládán v tom smyslu, že brání daňové praxi členského státu v oblasti daně z příjmů fyzických osob, která stanoví, že daňové zvýhodnění spočívající ve snížení zdanění kapitálových zisků z převodu podílů v obchodních společnostech o polovinu je vyhrazeno pouze pro převody podílů ve společnostech se sídlem v tomto členském státě, a nikoli pro převody podílů ve společnostech se sídlem v jiných členských státech.

K páté až jedenácté otázce

- 43 Těmito otázkami, které je třeba zkoumat společně, se předkládající soud táže na výklad obecné zásady unijního práva týkající se zákazu zneužití z důvodu, že se žalobce v původním řízení údajně snažil zneužívajícím způsobem dovolávat unijního práva, včetně základních svobod upravených v článcích 49 a 63 SFEU, aby mohl využít zacházení stanovené v čl. 43 odst. 3 zákona o dani z příjmů FO.
- 44 Je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury Soudního dvora platí, že v rámci spolupráce Soudního dvora a vnitrostátních soudů potřeba dospět k výkladu unijního práva, který je pro vnitrostátní soud užitečný, vyžaduje, aby uvedený soud důsledně dodržoval požadavky kladené na obsah žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce, jež jsou výslovně uvedeny v článku 94 jednacího řádu Soudního dvora, který má předkládající soud znát. Tyto požadavky jsou kromě toho připomenuty v doporučeních Soudního dvora pro vnitrostátní soudy o zahájení řízení o předběžné otázce (Úř. věst. 2019, C 380, s. 1) (rozsudek ze dne 6. října 2021, Consorzio Italian Management a Catania Multiservizi, C-561/19, EU:C:2021:799, bod 68, jakož i citovaná judikatura).
- 45 Je proto nezbytné, jak uvádí čl. 94 písm. c) jednacího řádu, aby samo předkládací rozhodnutí obsahovalo uvedení důvodů, na základě kterých má předkládající soud pochybnosti o výkladu nebo platnosti určitých ustanovení unijního práva, jakož i vztah, který spatřuje mezi těmito ustanoveními a vnitrostátními právními předpisy použitelnými ve sporu v původním řízení (rozsudek ze dne 6. října 2021, Consorzio Italian Management a Catania Multiservizi, C-561/19, EU:C:2021:799, bod 69, jakož i citovaná judikatura).

- 46 Pokud jde v projednávané věci o pátou až jedenáctou otázku, je třeba konstatovat, že předkládající soud poskytuje pouze neúplný popis právního a skutkového rámce, a zejména zvýhodnění, které se žalobce v původním řízení údajně snažil získat převodem podílů dotčeným v původním řízení namísto výplaty dividend. Vzhledem k tomu, že CLB a Prince Vert jsou společnostmi založenými podle francouzského práva, předkládající soud neuvedl veškeré daňové zatížení takové výplaty dividend, zejména s ohledem na ustanovení zákona o dani z příjmů FO o dividendách zahraničního původu, jakož i smlouvy o zamezení dvojímu zdanění uzavřené mezi Francouzskou republikou a Portugalskou republikou, která byla citována v písemném vyjádření žalobce v původním řízení, ale která nejsou uvedena v žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce.
- 47 Kromě toho předkládající soud nevysvětlil, jakým způsobem žalobce v původním řízení zneužil svobody upravené v člancích 49 a 63 SFEU. Stejně tak nevysvětluje vztah, jež podle svých slov prokázal mezi tvrzeným daňovým zvýhodněním, které vyplývá pouze z vnitrostátního práva, a nikoli z unijního práva, a požadovaným výkladem obecné zásady unijního práva týkající se zákazu zneužití.
- 48 Za těchto podmínek Soudní dvůr nedisponuje skutkovými nebo právními poznatky nezbytnými pro užitečnou odpověď na otázky, které jsou mu položeny, a proto tyto otázky nesplňují podmínky přípustnosti stanovené v článku 94 jednacího řádu.
- 49 V důsledku toho je třeba konstatovat, že pátá až jedenáctá otázka jsou nepřijatelné, avšak předkládající soud má nadále možnost podat novou žádost o rozhodnutí o předběžné otázce, až bude schopen poskytnout Soudnímu dvoru veškeré informace, které mu umožní rozhodnout (obdobně viz usnesení ze dne 1. října 2020, Inter Consulting, C-89/20, EU:C:2020:771, bod 34 a citovaná judikatura).

K nákladům řízení

- 50 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

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

Článek 63 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že brání daňové praxi členského státu v oblasti daně z příjmů fyzických osob, která stanoví, že daňové zvýhodnění spočívající ve snížení zdanění kapitálových zisků z převodu podílů v obchodních společnostech o polovinu je vyhrazeno pouze pro převody podílů ve společnostech se sídlem v tomto členském státě, a nikoli pro převody podílů ve společnostech se sídlem v jiných členských státech.

Podpisy