

V?c C-371/10

National Grid Indus BV

v.

Inspecteur van de Belastingdienst Rijnmond/kantoor Rotterdam

(žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná Gerechtshof Amsterdam)

„P?emíst?ní sídla skute?ného vedení spole?nosti do jiného ?lenského státu, než je stát jejího založení – Svoboda usazování – ?lánek 49 SFEU – Zdan?ní latentních kapitálových zisk? plynoucích z aktiv spole?nosti p?emis?ující své sídlo mezi ?lenskými státy – Vym??ení dan? k datu p?emíst?ní sídla – Okamžitý výb?r dan? – Proporcionalita“

Shrnutí rozsudku

1. *Volný pohyb osob – Svoboda usazování – Ustanovení Smlouvy – Oblast p?sobnosti – P?emíst?ní sídla skute?ného vedení spole?nosti založené podle vnitrostátního práva do jiného ?lenského státu*

(?lásky 49 SFEU a 54 SFEU)

2. *Volný pohyb osob – Svoboda usazování – Omezení – Da?ové právní p?edpisy – P?emíst?ní sídla skute?ného vedení spole?nosti založené podle vnitrostátního práva do jiného ?lenského státu*

(?lánek 49 SFEU)

3. *Volný pohyb osob – Svoboda usazování – Omezení – Da?ové právní p?edpisy – P?emíst?ní sídla skute?ného vedení spole?nosti založené podle vnitrostátního práva do jiného ?lenského státu*

(?lánek 49 SFEU)

1. Spole?nost založená podle práva ?lenského státu, která p?emis?uje sídlo svého skute?ného vedení do jiného ?lenského státu, aniž má takové p?emíst?ní sídla vliv na postavení dané spole?nosti jakožto spole?nosti prvního ?lenského státu, se m?že dovolávat ?lásku 49 SFEU za ú?elem zpochybn?ní legality zdan?ní provád?ného prvním ?lenským státem p?i takovém p?emíst?ní sídla.

?lenský stát má sice možnost volby p?i definování jak vazby, která je vyžadována od spole?nosti k tomu, aby mohla být považována za spole?nost založenou podle jeho vnitrostátního práva, která m?že z tohoto titulu využít práva na usazování, tak vazby vyžadované pro pozd?jší zachování tohoto postavení. K tomu, aby si spole?nost mohla zachovat svou právní subjektivitu, která jí p?ísluší podle práva ?lenského státu, má tedy ?lenský stát možnost uložit spole?nosti založené podle jeho právního řádu omezení týkající se p?emíst?ní sídla jejího skute?ného vedení z jeho území. Tato možnost však v žádném p?ípadě neznamená, že se právní úprava obsažená ve Smlouvě týkající se svobody usazování nepoužije na vnitrostátní právní úpravu týkající se založení a zrušení spole?ností.

(viz body 27, 30, 33, výrok 1)

2. I když podle svého znění směřují ustanovení Smlouvy týkající se svobody usazování k zajištění práva na vnitrostátní zacházení v hostitelském členském státě, rovněž brání tomu, aby členský stát původu bránil jednomu ze svých státních příslušníků nebo společnosti založené podle jeho právních předpisů v usazení v jiném členském státě.

Vnitrostátní právní úprava, podle které má přemístění sídla skutečného vedení společnosti založené podle vnitrostátního práva do jiného členského státu za následek okamžité zdanění latentních kapitálových zisků z přemístěných aktiv, zatímco takové kapitálové zisky dani nepodléhají, pokud společnost přemístí své sídlo v rámci území dotčeného členského státu, a zdanění podléhají, až jakmile budou skutečně realizovány, a v rozsahu, ve kterém budou skutečně realizovány, zavádí nerovné zacházení týkající se zdanění kapitálových zisků a je způsobilá odradit společnost založenou podle vnitrostátního práva od přemístění svého sídla do jiného členského státu. Toto rozdílné zacházení představuje omezení, které je v zásadě zakázáno ustanoveními Smlouvy týkajícími se svobody usazování.

Přemístění sídla skutečného vedení společnosti jednoho členského státu do jiného členského státu ovšem nemůže znamenat, že se členský stát původu musí vzdát svého práva zdanit kapitálové zisky vzniklé v rámci jeho daňové pravomoci před uvedeným přemístěním. Účelem takové právní úpravy je totiž předcházet situacím, které mohou ohrozit právo členského státu původu uplatňovat svou daňovou pravomoc ve vztahu k činností vykonávaným na jeho území, a může tedy být odvodněna důvody zachování rozdělení daňové pravomoci mezi členské státy, a je způsobilá zaručit toto rozdělení daňové pravomoci mezi dotčené členské státy.

(viz body 35, 37, 41, 46, 48)

3. Článek 49 SFEU je třeba vykládat v tom smyslu, že:

– nebrání právní úpravě členského státu, podle které se výše daně z latentních kapitálových zisků plynoucích z aktiv společnosti stanoví definitivně – bez ohledu na kapitálové ztráty nebo zisky, které mohou být realizovány později – v okamžiku, kdy společnost z důvodu přemístění sídla svého skutečného vedení do jiného členského státu přestane dosahovat zdanitelných zisků v prvním členském státě; v této souvislosti je irelevantní, že se zdaněné latentní kapitálové zisky vztahují ke kurzovým ziskům, jež se v hostitelském členském státě nemohou s ohledem na daňové právní předpisy platné v tomto státě projevit;

– brání právní úpravě členského státu, která stanovuje okamžitý výběr daně z latentních kapitálových zisků plynoucích z aktiv společnosti, která přemísťuje sídlo svého skutečného vedení do jiného členského státu, v okamžiku tohoto přemístění.

Vnitrostátní právní úprava, která společnost 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 přemístěných aktiv, totiž představuje opatření, které může zabezpečit vyvážené rozdělení daňové pravomoci mezi členské státy a zároveň omezuje svobodu usazování méně než okamžitý výběr uvedené daně.

(viz body 64, 73, 86, výrok 2)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (velkého senátu)

29. listopadu 2011(*)

„Přemístění sídla skutečného vedení společnosti do jiného členského státu, než je stát jejího založení – Svoboda usazování – Článek 49 SFEU – Zdanění latentních kapitálových zisků plynoucích z aktiv společnosti přemísťující své sídlo mezi členskými státy – Vyměření daní k datu přemístění sídla – Okamžitý výběr daní – Proporcionalita“

Ve věci C-371/10,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Gerechtshof Amsterdam (Nizozemsko) dne 15. července 2010, došlým Soudnímu dvoru dne 26. července 2010, v řízení

National Grid Indus BV

proti

Inspecteur van de Belastingdienst Rijnmond/kantoor Rotterdam,

SOUDNÍ DVŮR (velký senát),

ve složení A. Tizzano, předseda prvního senátu, zastupující předseda, J. N. Cunha Rodrigues, K. Lenaerts (zpravodaj) a A. Prechal, předsedové senátů, R. Silva de Lapuerta, K. Schiemann, E. Levits, A. Ó Caoimh, L. Bay Larsen, T. von Danwitz a M. Berger, soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: M. Ferreira, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 21. června 2011,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za National Grid Indus BV F. Pötgensem, belastingadviseur, jakož i D. Hoflandem a E. Pijnacker Hordijkem, advocaten,
- za nizozemskou vládu C. Wissels a M. de Ree, jakož i J. Langerem, jako zmocněnci,
- za dánskou vládu C. Vangem, jako zmocněncem,
- za německou vládu T. Henzem a C. Blaschkem, jako zmocněnci,

- za španělskou vládu M. Muñoz Pérezem, jako zmocněncem,
- za francouzskou vládu G. de Berguesem a N. Rouam, jako zmocněnci,
- za italskou vládu G. Palmieri, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s P. Gentilim, avvocato dello Stato,
- za portugalskou vládu L. Inez Fernandesem a J. Menezes Leitãem, jako zmocněnci,
- za finskou vládu J. Heliskoskim a M. Pere, jako zmocněnci,
- za švédskou vládu A. Falk a S. Johannessson, jako zmocněnkyní,
- za vládu Spojeného království S. Hathawayem, jako zmocněncem, ve spolupráci s K. Baconem, barrister,
- za Evropskou komisi W. Roelsem a R. Lyalem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 8. září 2011,
vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 49 SFEU.

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi National Grid Indus BV (dále jen „National Grid Indus“), společností založenou podle nizozemského práva, jejíž sídlo se nachází v Nizozemsku, a Inspecteur van de Belastingdienst Rijnmond/kantoor Rotterdam (správce daní Rijnmond/úřad Rotterdam, dále jen „správce“) ve věci zdanění latentních kapitálových zisků z aktiv této společnosti při přemístění sídla jejího skutečného vedení do Spojeného království.

Právní rámec

Dohoda o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovým únikům

3 Nizozemské království a Spojené království Velké Británie a Severního Irska uzavřela dohodu o zamezení dvojího zdanění a o zabránění daňovým únikům v oblasti daní z příjmů a majetkových daní (dále jen „dohoda“).

4 Článek 4 dohody stanoví:

„1. Ve smyslu této dohody označuje výraz ‚rezident jednoho ze států‘ každou osobu, která podle právních předpisů uvedeného státu podléhá dani v tomto státě z důvodu svého bydliště, místa pobytu, sídla vedení nebo jakéhokoli kritéria obdobné povahy [...]

[...]

3. Je-li osoba, která není fyzickou osobou, podle ustanovení odstavce 1 rezidentem dvou smluvních států, pokládá se za rezidenta pouze toho státu, ve kterém se nachází sídlo jejího skutečného vedení.“

5 Podle ustanovení čl. 7 odst. 1 dohody „mohou být zisky podniku smluvního státu zdaněny pouze v tomto státě, ledaže tento podnik vykonává činnost v jiném smluvním státě“

prostřednictvím stálé provozovny, která se zde nachází. Vykonává-li podnik svou činnost tímto způsobem, pak lze zisky tohoto podniku zdanit v jiném státě, ale pouze pokud je lze připsat této stálé provozovně“.

6 Článek 13 dohody stanoví:

„1. Zisky rezidenta smluvního státu z prodeje nemovitostí [...] nacházejících se na území jiného smluvního státu podléhají zdanění v tomto druhém státě.

2. Zisky pocházející z prodeje movitých věcí, které patří mezi aktiva stálé provozovny, které má společnost smluvního státu v jiném smluvním státě [...], včetně takových zisků pocházejících z prodeje této provozovny (samostatně nebo s celým podnikem) [...], podléhají zdanění v tomto druhém státě.

3. Zisky pocházející z prodeje námořních lodí nebo letadel využívaných v mezinárodní dopravě [...] podléhají zdanění pouze v tom smluvním státě, ve kterém se nachází sídlo skutečného vedení podniku.

4. Zisky pocházející z prodeje jiných majetkových hodnot, než které jsou uvedeny v odstavcích 1, 2 a 3, podléhají zdanění pouze v tom smluvním státě, jehož je prodejce rezidentem.“

Nizozemská právní úprava

7 Článek 16 zákona o dani z příjmu z roku 1964 (Wet op de inkomstenbelasting 1964, dále jen „Wet IB“) stanoví:

„Dosud nezaúčtovaný zisk podniku [...] se připočte k zisku za kalendářní rok, v němž osoba, na jejíž účet je podnik provozován, přestane dosahovat z podniku zisku zdanitelného v Nizozemsku [...]“.

8 Podle článku 8 zákona o dani z příjmu právnických osob z roku 1969 (Wet op de vennootschapsbelasting 1969, dále jen „Wet VPB“) se článek 16 Wet IB použije obdobně na výběr daně z příjmu právnických osob.

9 Článek 2 odst. 4 Wet VPB stanoví, že „pokud je společnost založena podle nizozemského práva, je pro účely tohoto zákona nadále pokládána za společnost usazenou v Nizozemsku [...]“.

Skutkový základ sporu v původním řízení a předběžné otázky

10 National Grid Indus je společnost s ručením omezeným, která byla založena podle nizozemského práva. Až do 15. prosince 2000 měla sídlo svého skutečného vedení v Nizozemsku.

11 Tato společnost vlastní od 10. června 1996 pohledávku ve výši 33 113 000 GBP vůči National Grid Company plc, která je společností usazenou ve Spojeném království.

12 Po zvýšení kurzu britské libry vůči nizozemskému guldenu byl dosažen nerealizovaný kurzový zisk z této pohledávky. Dne 15. prosince 2000 činil tento kurzový zisk 22 128 160 NLG.

13 K tomuto datu National Grid Indus přemístila sídlo svého skutečného vedení na území Spojeného království. Podle čl. 2 odst. 4 Wet VPB National Grid Indus jakožto společnost založená podle nizozemského práva nadále podléhala v zásadě neomezeně zdanění v Nizozemsku. Podle ustanovení čl. 4 odst. 3 dohody, která má přednost před vnitrostátním právem, však měla být National Grid Indus po přemístění sídla jejího skutečného vedení

pokládána za rezidenta Spojeného království. Vzhledem k tomu, že po p?emíst?ní svého sídla již National Grid Indus nem?la stálou provozovnu ve smyslu dohody v Nizozemsku, právo zdanit zisky a kapitálové zisky této společnosti náleží po takovém p?emíst?ní v souladu s ?l. 7 odst. 1 a ?l. 13 odst. 4 dohody do výlu?né pravomoci Spojeného království.

14 V d?sledku uplatn?ní dohody p?estala National Grid Indus dosahovat zisk? zdanitelných v Nizozemsku ve smyslu ?lánku 16 Wet IB, z ?ehož vyplývá, že podle uvedeného ustanovení ve spojení s ?lánkem 8 Wet VPB m?la být sestavena ú?etní záv?rka zahrnující latentní kapitálové zisky existující v okamžiku p?emíst?ní sídla této společnosti. Správce tedy rozhodl, že National Grid Indus m?la uhradit da? zejména z kurzového zisku zmín?ného v bod? 12 tohoto rozsudku.

15 National Grid Indus podala proti rozhodnutí správce žalobu k rechtbank Haarlem, který uvedené rozhodnutí potvrdil rozsudkem ze dne 17. prosince 2007.

16 National Grid Indus tedy podala proti tomuto rozsudku rechtbank Haarlem odvolání ke Gerechtshof Amsterdam.

17 P?edkládající soud má zaprvé za to, že National Grid Indus má právo se dovolávat svobody usazování za ú?elem zpochybn?ní da?ových d?sledk?, které Nizozemsko jakožto ?lenský stát p?vodu spojuje s p?emíst?ním sídla jejího skute?ného vedení do jiného ?lenského státu. Jelikož existence a fungování uvedené společnosti, která byla založena podle nizozemského práva, není nijak dot?ena p?íslušnou vnitrostátní úpravou, liší se v?c projednávána v p?vodním ?ízení od v?cí projednávaných v rozsudcích ze dne 27. září 1988, Daily Mail and General Trust (81/87, Recueil, s. 5483), a ze dne 16. prosince 2008, Cartesio (C?210/06, Sb. rozh. s. I?9641). V tomto ohledu však nadále p?etrvávají pochybnosti.

18 P?edkládající soud má dále za to, že takové zdan?ní, jaké je p?edm?tem p?vodního ?ízení, p?edstavuje p?ekážku svobody usazování. Vnitrostátní opatření zavád?jící toto zdan?ní by se ovšem mohlo jevit jako od?vodn?né cílem spo?ívajícím v zajišt?ní vyváženého rozd?lení da?ové pravomoci mezi ?lenské státy, v souladu se zásadou da?ové teritoriality zahrnující ?asový prvek. V tomto ohledu objas?uje, že ?lánek 16 Wet IB je veden myšlenkou, že veškerý zisk dosažený společností rezidentem musí být zdan?n v Nizozemsku. Když v Nizozemsku nadále nedochází ke zdan?ní z d?vodu p?emíst?ní sídla skute?ného vedení doty?né společnosti, latentní kapitálové zisky z jejích aktiv, které ještě nebyly zdan?ny v Nizozemsku, by m?ly být pokládány za realizované zisky, a tudíž by m?ly být zdan?ny.

19 P?edkládající soud se nicmén? domnívá, že není vylou?eno, že podle judikatury vyplývající z rozsudk? ze dne 11. b?ezna 2004, de Lasteyrie du Saillant (C?9/02, Recueil, s. I?2409), a ze dne 7. září 2006, N (C?470/04, Sb. rozh. s. I?7409), by mohla být záv?re?ná vyú?tovací da?, jaká je stanovena v právní úprav?, která je p?edm?tem p?vodního ?ízení, pokládána za nep?im?nou vzhledem k tomu, že má za následek, že dlužná da? m?že být vymáhána okamžit?, a že nezohled?uje ztráty, ke kterým došlo po p?emíst?ní sídla doty?né společnosti. P?edkládající soud se domnívá, že pochybnosti p?etrvávají také v tomto bod?. V tomto ohledu také dodává, že odklad zdan?ní až do okamžiku skute?né realizace kapitálových zisk? by mohl vyvolat nep?ekonatelné praktické problémy.

20 P?edkládající soud nakonec zd?raz?uje, že v daném p?ípad? by žádná ztráta nemohla být realizována po p?emíst?ní sídla skute?ného vedení National Grid Indus, neboť takové p?emíst?ní má za následek, že zaniká kurzové riziko pro pohledávku denominovanou v britské lib?e. Po takovém p?emíst?ní totiž m?la daná společnost vypo?ítat sv?j zdanitelný zisk v této m?n?.

21 Za těchto podmínek se Gerechtshof Amsterdam rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Může se společnost v případě, že jí členský stát, podle jehož práva byla založena, uloží v souvislosti s přemístěním sídla jejího skutečného vedení z tohoto členského státu do jiného členského státu závaznou vyúťovací daň, za současného stavu práva Společenství dovolávat vůči tomuto státu čl. 43 ES (nyní čl. 49 SFEU)?

2) V případě kladné odpovědi na první otázku: je závazná vyúťovací daň, o jakou se jedná v projednávané věci, které bez odkladu a bez možnosti zohlednit pozdější poklesy hodnoty podléhá nárst hodnoty těchto částí majetku společnosti, které byly, tak jak v okamžiku přemístění sídla společnosti existovaly, přemístěny z členského státu původu do hostitelského členského státu, v rozporu s čl. 43 ES (nyní čl. 49 SFEU) v tom smyslu, že ji nelze odvodnit nutností rozdílné daňovou pravomoc mezi členské státy?

3) Závisí odpověď na předchozí otázku také na skutečnosti, že se závazná vyúťovací daň, o kterou se jedná v projednávané věci, vztahuje na (kurzový) zisk dosažený v rámci nizozemské daňové pravomoci, zatímco takovýto zisk se v hostitelském členském státě podle tamějších platných daňových předpisů nemůže projevit?“

K předběžným otázkám

K první otázce

22 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda může společnost založená podle práva členského státu, která přemísťuje své sídlo skutečného vedení do jiného členského státu a podléhá v souvislosti s přemístěním zdanění v prvním členském státě, uplatňovat vůči tomuto členskému státu čl. 49 SFEU.

23 Nizozemská, německá, italská, portugalská, finská a švédská vláda, jakož i vláda Spojeného království tvrdí, že se čl. 49 SFEU nedotýká pravomoci členských států přijímat právní úpravu, včetně pravidel daňové povahy týkajících se přemísťování sídla společnosti mezi členskými státy. Výklad tohoto čl. 49 SFEU provedený Soudním dvorem ve výše citovaných rozsudcích Daily Mail and General Trust a Cartesio se netýká pouze podmínek vzniku a fungování společností podle vnitrostátního práva obchodních společností.

24 Uvedené vlády v tomto ohledu vysvětlují, že National Grid Indus z důvodu přemístění sídla jejího skutečného vedení nadále nepodléhá daňovým právním předpisům členského státu jejího původu. Nizozemsko podle nich ztrácí veškerou daňovou pravomoc stran příjmů pocházejících z obchodní činnosti uvedené společnosti. Zdanění, o které jde v původním řízení, je tedy těsně spjato s ustanoveními vnitrostátního práva obchodních společností, která stanoví podmínky založení společnosti a přemístění jejího sídla, a toto zdanění podle nich představuje přímý důsledek těchto ustanovení.

25 V tomto ohledu je třeba připomenout, že se podle čl. 54 SFEU se společnostmi založenými podle práva některého členského státu, jež mají své sídlo, ústřední správu nebo hlavní provozovnu uvnitř Unie, pro účely ustanovení Smlouvy o fungování EU týkajících se svobody usazování zachází stejně jako s fyzickými osobami, které jsou státními příslušníky členských států.

26 Neexistuje-li v právu Unie jednotná definice společností oprávněných k využití práva na usazování v závislosti na jednotném hraničním urgovateli, který by urgoval vnitrostátní právo

použitelné na společnosti, je otázka, zda se článek 49 SFEU použije na společnost, která se dovolává základní svobody zakotvené v tomto článku, ostatně stejně jako otázka, zda je fyzická osoba státním příslušníkem členského státu, který může z tohoto titulu využít této svobody, předběžnou otázkou, která za současného stavu práva Unie může být zodpovězena pouze na základě příslušného vnitrostátního práva. Pouze v případě, že je ověřeno, že tato společnost skutečně požívá svobody usazování s ohledem na podmínky uvedené v článku 54 SFEU, tedy vyvstává otázka, zda se musí uvedená společnost potýkat s omezením této svobody ve smyslu článku 49 SFEU (viz výše citovaný rozsudek *Daily Mail and General Trust*, body 19 až 23; rozsudek ze dne 5. listopadu 2002, *Überseering*, C-208/00, Recueil, s. I-9919, body 67 až 70, jakož i výše citovaný rozsudek *Cartesio*, bod 109).

27 členský stát má tedy možnost volby při definování jak vazby, která je vyžadována od společnosti k tomu, aby mohla být považována za společnost založenou podle jeho vnitrostátního práva, která může z tohoto titulu využít práva na usazování, tak vazby vyžadované pro pozdější zachování tohoto postavení (výše citovaný rozsudek *Cartesio*, bod 110). K tomu, aby si společnost mohla zachovat svou právní subjektivitu, která jí přísluší podle práva členského státu, má členský stát možnost uložit společnosti založené podle jeho právního řádu omezení týkající se příslušných sídel jejího skutečného vedení z jeho území (viz výše citovaný rozsudek *Überseering*, bod 70).

28 V předmětném řízení ovšem příslušná sídla skutečného vedení *National Grid Indus* do Spojeného království neovlivnilo postavení této společnosti jakožto společnosti podle nizozemského práva, podle kterého se u společností uplatní teorie založení.

29 Nizozemská, německá, italská, portugalská, finská a švédská vláda, jakož i vláda Spojeného království ovšem tvrdí, že pokud je členský stát oprávněn vyžadovat zrušení a likvidaci příslušných společností, pak musí být tento členský stát pokládán také za příslušný ke zdanění daňových nároků, pokud uplatní – z hlediska vnitřního trhu výhodnější – systém příslušných sídel při zachování právní subjektivity.

30 Možnost zmíněná v bodě 27 tohoto rozsudku však v žádném případě neznamena, že se právní úprava obsažená ve Smlouvě týkající se svobody usazování nepoužije na vnitrostátní právní úpravu týkající se založení a zrušení společností (viz výše citovaný rozsudek *Cartesio*, bod 112).

31 Vnitrostátní právní úprava dotčená v předmětném řízení se netýká stanovení podmínek vyžadovaných členským státem pro to, aby si společnost založená v souladu s jeho právními předpisy mohla ponechat postavení společnosti tohoto členského státu po příslušných sídla jejího skutečného vedení do jiného členského státu. Tato právní úprava naopak v případě společností založených v souladu s vnitrostátními právními předpisy spojuje s příslušným sídla mezi členskými státy pouze následky z daňového hlediska, aniž má takové příslušná sídla vliv na postavení dané společnosti jakožto společnosti dotčeného členského státu.

32 Protože v předmětném řízení neovlivnilo příslušná sídla skutečného vedení *National Grid Indus* do Spojeného království postavení této společnosti jakožto společnosti podle nizozemského práva, nemělo toto příslušné sídlo vliv na možnost uvedené společnosti dovolávat se článku 49 SFEU. Jako společnost založená podle práva některého členského státu a mající své sídlo i svou ústřední správu uvnitř Unie může v souladu s článkem 54 SFEU mít prospěch z ustanovení Smlouvy týkající se svobody usazování, a může se tudíž dovolávat práv plynoucích z článku 49 SFEU, zejména za účelem zpochybnění legality zdanění prováděného uvedeným členským státem při příslušných sídla jejího skutečného vedení do jiného členského státu.

33 Na první otázku je tedy třeba odpovědět v tom smyslu, že se společnost založená podle

práva členského státu, která přemísťuje sídlo svého skutečného vedení do jiného členského státu, aniž má takové přemístění sídla vliv na postavení dané společnosti jakožto společnosti prvního členského státu, může dovolávat člínku 49 SFEU za účelem zpochybnění legality zdanění prováděného prvním členským státem při takovém přemístění sídla.

Ke druhé a třetí otázce

34 Podstatou druhé a třetí otázky předkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně, je, zda má být člínek 49 SFEU vykládán v tom smyslu, že brání takové daňové právní úpravě členského státu, jaká je předmětem převodního řízení a podle které podléhají latentní kapitálové zisky z aktiv společnosti založené podle práva tohoto členského státu, která přemísťuje sídlo svého skutečného vedení do jiného členského státu, zdanění v prvním členském státě v okamžiku takového přemístění, aniž uvedená právní úprava upravuje odklad zaplacení daní uvedenou společností až do okamžiku skutečné realizace těchto kapitálových zisků na straně jedné a aniž zohledňuje kapitálové ztráty, které by mohly nastat po přemístění tohoto sídla. Dále chce předkládající soud zjistit, zda je výklad člínku 49 SFEU ovlivněn skutečností, že se zdaněné latentní kapitálové zisky vztahují ke kurzovým ziskům, jež se v hostitelském členském státě nemohou s ohledem na daňové právní předpisy platné v tomto státě projevit.

K existenci omezení svobody usazování

35 Člínek 49 SFEU ukládá odstranění omezení svobody usazování. I když podle svého znění směřují ustanovení Smlouvy týkající se svobody usazování k zajištění práva na vnitrostátní zacházení v hostitelském členském státě, rovněž brání tomu, aby stát převodu bránil jednomu ze svých státních příslušníků nebo společnosti založené podle jeho právních předpisů v usazení v jiném členském státě (viz rozsudky ze dne 16. července 1998, ICI, C-264/96, Recueil, s. I-4695, bod 21; ze dne 6. prosince 2007, Columbus Container Services, C-298/05, Sb. rozh. s. I-10451, bod 33; ze dne 23. října 2008, Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C-157/07, Sb. rozh. s. I-8061, bod 29, a ze dne 15. dubna 2010, CIBA, C-96/08, Sb. rozh. s. I-2911, bod 18).

36 Podle ustálené judikatury rovněž musí být za omezení svobody usazování považována veškerá opatření, která výkon této svobody zakazují, tvoří překážku tomuto výkonu nebo jej činí méně atraktivním (viz rozsudek ze dne 5. října 2004, CaixaBank France, C-442/02, Sb. rozh. s. I-8961, bod 11; výše citované rozsudky Columbus Container Services, bod 34, Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, bod 30, a CIBA, bod 19).

37 Ve sporu v převodním řízení je třeba konstatovat, že společnost založená podle nizozemského práva, která zamýšlí přemístit sídlo svého skutečného vedení mimo území Nizozemska v rámci výkonu práva, které jí zaručuje člínek 49 SFEU, trpí hotovostní nevýhodou ve srovnání s podobnou společností, která si sídlo svého skutečného vedení ponechává v Nizozemsku. Podle vnitrostátní právní úpravy dotčené v převodním řízení má přemístění sídla skutečného vedení společnosti založené podle nizozemského práva do jiného členského státu za následek okamžité zdanění latentních kapitálových zisků z přemístěných aktiv, zatímco takové kapitálové zisky dani nepodléhají, pokud společnost přemístí své sídlo v rámci území Nizozemska. Kapitálové zisky aktiv společnosti, která přemísťuje své sídlo v rámci dotčeného členského státu, podléhají zdanění, až jakmile budou skutečně realizovány, a v rozsahu, ve kterém budou skutečně realizovány. Toto nerovné zacházení týkající se zdanění kapitálových zisků je způsobilé odradit společnost založenou podle nizozemského práva od přemístění svého sídla do jiného členského státu (viz v tomto smyslu výše citované rozsudky de Lasteyrie du Saillant, bod 46, a N, bod 35).

38 Zjištěné nerovné zacházení nelze vysvětlit rozdílnou objektivní situací. 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 úelem je zdanění kapitálových zisků dosažených na jeho území, situace společnosti založené podle práva uvedeného členského státu, která přemísťuje své sídlo do jiného členského státu, podobná situaci společnosti založené rovněž podle práva prvního členského státu, která své sídlo ponechává v tomto členském státě.

39 Španělská, francouzská a portugalská vláda dále uvádí, že taková společnost, jakou je žalobkyně v původním řízení, neelí žádným nevýhodám ve srovnání se společnostmi, která své sídlo přemístila v rámci území jednoho členského státu. Vzhledem ke skutečnosti, že kurzový zisk v holandských guldenech z pohledávky denominované v britských librách zanikl v době přemístění sídla skutečného vedení společnosti National Grid Indus do Spojeného království, by podle uvedených vlád měla tato společnost zdanit realizované kapitálové zisky. V případě přemístění sídla v rámci území dotčeného členského státu naopak nedochází k realizaci žádných kapitálových zisků.

40 Takovou argumentaci nelze přijmout. Zdanění dotčené v původním řízení se nevztahuje na realizované kapitálové zisky. Kurzový zisk zdaněný v rámci původního řízení se totiž vztahuje na latentní kapitálový zisk, který společnost National Grid Indus nepřinesl žádný příjem. Takový latentní kapitálový zisk by nebyl zdaněn, kdyby National Grid Indus sídlo svého skutečného vedení přemístila v rámci území Nizozemska.

41 Z uvedeného vyplývá, že nerovné zacházení, kterému jsou v rámci vnitrostátních ustanovení dotčených v původním řízení vystaveny společnosti založené podle nizozemského práva, které přemísťují sídlo svého skutečného vedení do jiného členského státu, ve srovnání se společnostmi založenými podle nizozemského práva, které přemísťují sídlo svého skutečného vedení v rámci nizozemského území, v zásadě představuje omezení zakázané ustanoveními Smlouvy, která se týkají svobody usazování.

K odvodnění omezení svobody usazování

42 Z ustálené judikatury vyplývá, že omezení svobody usazování lze připustit pouze tehdy, je-li odvodneno naléhavými důvody obecného zájmu. V takovém případě je ještě třeba, aby toto omezení bylo způsobilé zaručit uskutečnění dotčeného cíle a aby nepřekračovalo meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné (viz rozsudky ze dne 13. prosince 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Sb. rozh. s. I-10837, bod 35; ze dne 12. září 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Sb. rozh. s. I-7995, bod 47; ze dne 13. března 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Sb. rozh. s. I-2107, bod 64, a ze dne 18. června 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07, Sb. rozh. s. I-5145, bod 57).

43 Podle předkládajícího soudu se omezení svobody usazování zdá být odvodneno cílem spočívajícím v zajištění vyváženého rozdělení daňové pravomoci mezi členské státy v souladu se zásadou teritoriality zahrnující časový prvek. Dotčený členský stát totiž vykonal svou daňovou pravomoc pouze v případě kapitálových zisků dosažených na jeho území v období, ve kterém tam měla společnost National Grid Indus své daňové sídlo.

44 National Grid Indus se však domnívá, že takový cíl nemůže odvodnit zjištěné omezení, jestliže úelem zdanění dotčeného v původním řízení není reálný zisk.

45 V tomto ohledu je třeba připomenout, že zachování rozdělení daňové pravomoci mezi členskými státy je legitimním cílem uznaným Soudním dvorem (viz v tomto smyslu výše citované rozsudky Marks & Spencer, bod 45; N, bod 42; a rozsudky ze dne 18. července 2007, Oy AA, C-231/05, Sb. rozh. s. I-6373, bod 51, a ze dne 15. května 2008, Lidl Belgium, C-414/06, Sb. rozh. s. I-3601, bod 31). Z ustálené judikatury dále vyplývá, že neexistují-li sjednocující nebo

harmonizační opatření v rámci Unie, zachovávají si členské státy i nadále pravomoc vymezit prostřednictvím dohod nebo jednostranná kritéria důlby své daňové pravomoci zejména za účelem odstranění dvojího zdanění (rozsudek ze dne 19. listopadu 2009, Komise v. Itálie, C-540/07, Sb. rozh. s. I-10983, bod 29 a citovaná judikatura).

46 Přemístění sídla skutečného vedení společnosti jednoho členského státu do jiného členského státu nemůže znamenat, že se členský stát pvodu musí vzdát svého práva zdanit kapitálové zisky vzniklé v rámci jeho daňové pravomoci před uvedeným přemístěním (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. prosince 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Sb. rozh. s. I-11673, bod 59). Soudní dvůr rozhodl, že členský stát je v souladu se zásadou daňové teritoriality spojenou s časovým prvkem, a sice jako daňové sídlo osoby povinné k dani na vnitrostátním území v období, kdy se objevily latentní kapitálové zisky, oprávněn zdanit uvedené kapitálové zisky v okamžiku jeho přemístění (viz výše citovaný rozsudek N, bod 46). Účelem takového opatření je totiž předcházet situacím, které mohou ohrozit právo členského státu pvodu uplatňovat svou daňovou pravomoc ve vztahu k činností vykonávaným na jeho území, a může tedy být odvodněno důvody zachování rozdělení daňové pravomoci mezi členské státy (viz výše citované rozsudky Marks & Spencer, bod 46; Oy AA, bod 54, a rozsudek ze dne 21. ledna 2010, SGI, C-311/08, Sb. rozh. s. I-487, bod 60).

47 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že v souladu s čl. 7 odst. 1 dohody byla National Grid Indus po přemístění sídla jejího skutečného vedení do Spojeného království pokládána za společnost usazenou v naposled uvedeném členském státě. Jelikož z důvodu uvedeného přemístění sídla National Grid Indus přestala realizovat zisky zdanitelné v Nizozemsku, byla podle článku 16 Wet IB sestavena účetní závěrka týkající se kapitálových zisků z aktiv této společnosti existující v Nizozemsku v okamžiku přemístění sídla této společnosti do Spojeného království. Kapitálové zisky realizované po přemístění uvedeného sídla podléhají v souladu s čl. 13 odst. 4 úmluvy zdanění v naposled uvedeném členském státě.

48 Vzhledem k těmto skutečnostem je taková právní úprava, jaká je dotčena v pvodním řízení, způsobilá zabezpečit zachování rozdělení daňové pravomoci mezi dotčené členské státy. Účelem závěrečné vyúčtovací daně v okamžiku přemístění sídla skutečného vedení společnosti je totiž podrobit v členském státě pvodu dani ze zisku nerealizované kapitálové zisky dosažené v rámci daňové pravomoci tohoto členského státu před přemístěním tohoto sídla. Latentní kapitálové zisky související s hospodářským majetkem tak podléhají dani v členském státě, ve kterém byly dosaženy. Kapitálové zisky realizované po přemístění sídla uvedené společnosti podléhají dani výhradně v hostitelském členském státě, kde jich bylo dosaženo, což umožňuje zabránit jejich dvojímu zdanění.

49 Je třeba odmítnout argument National Grid Indus, podle kterého nelze odvodnit zdanění dotčené v pvodním řízení, jestliže mu podléhají latentní kapitálové zisky, a nikoli realizované kapitálové zisky. Jak totiž zdůrazňují různé vlády, které Soudnímu dvoru předložily písemná vyjádření, členský stát má právo zdanit hospodářskou hodnotu vytvořenou latentním kapitálovým ziskem na jeho území, přestože dotčený kapitálový zisk v něm ještě ve skutečnosti nebyl realizován.

50 Rovněž je třeba přezkoumat, zda taková právní úprava, jaká je předmětem sporu v pvodním řízení, nepřekračuje meze toho, co je nezbytné k dosažení cíle, který sleduje (rozsudek ze dne 30. června 2011, Meilicke a další, C-262/09, dosud nezveřejněný ve Sbírce rozhodnutí, bod 42 a citovaná judikatura).

51 V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle vnitrostátní právní úpravy dotčené v pvodním řízení se vyměření daňového dluhu i jeho vymáhání provádí v okamžiku, kdy dotčená společnost přestane dosahovat zisků zdanitelných v Nizozemsku, v tomto případě v okamžiku

přemístění sídla jejího skutečného vedení do jiného členského státu. Za účelem posouzení proporcionality takové právní úpravy je třeba rozlišovat mezi stanovením výše daňové povinnosti a jejím vymáháním.

– Ke konečnému stanovení výše daňové povinnosti v okamžiku, kdy společnost přemísťuje své sídlo do jiného členského státu

52 Jak uvedla generální advokátka v bodech 55 a 56 svého stanoviska, stanovení výše daňové povinnosti v okamžiku přemístění sídla skutečného vedení společnosti je v souladu se zásadou proporcionality vzhledem k cíli vnitrostátní právní úpravy dotčené v původním řízení, kterým je zdanění kapitálových zisků v členském státě původu, které byly dosaženy v rámci daňové pravomoci tohoto státu. Je přiměřené, pokud členský stát původu za účelem zachování výkonu své daňové pravomoci vymáhá daň z latentních kapitálových zisků, které byly dosaženy na jeho území v okamžiku, kdy jeho daňová pravomoc týkající se předmětné společnosti zaniká, v projednávané věci okamžikem přemístění sídla jejího skutečného vedení do jiného členského státu.

53 Evropská komise s poukazem na výše citovaný rozsudek N ovšem tvrdí, že vzhledem k zásadě proporcionality je členský stát původu povinen zohlednit kapitálové ztráty, které nastaly v období mezi přemístěním sídla společnosti a realizací dotčených aktiv za předpokladu, že tyto kapitálové ztráty již nezohlednil daňový systém hostitelského členského státu.

54 Je třeba připomenout, že ve výše citovaném rozsudku N, který se vztahuje k vnitrostátní právní úpravě ukládající fyzické osobě, aby při přemístění svého daňového domicilu do jiného členského státu zdanila latentní kapitálové zisky z velké části, kterou měla ve společnosti, Soudní dvůr rozhodl, že za jediný přiměřený může být s přihlédnutím ke sledovanému cíli zabezpečit vyvážené rozdělení daňové pravomoci mezi členské státy považován takový daňový systém, který plně zohledňuje ztráty, které mohou nastat po převedení domicilu dotčeného daňového poplatníka, pokud tyto ztráty již nebyly zohledněny hostitelským členským státem (výše citovaný rozsudek N, bod 54).

55 I když přemístění sídla skutečného vedení do Spojeného království uskutečnil National Grid Indus vedlo k zániku kurzového rizika, pokud jde o pohledávku dotčenou v původním řízení denominovanou v britských librách, může se kapitálová ztráta související s touto pohledávkou po uvedeném přemístění objevit v případě, že dotčené společnosti například nebyl zcela splacen předmětný dluh.

56 Na rozdíl od situace posuzované ve věci, ve které byl vydán výše citovaný rozsudek N, však nelze v projednávané věci pokládat nezohlednění kapitálových ztrát, ke kterým došlo po přemístění sídla skutečného vedení společnosti, členským státem původu, za nepřiměřené vzhledem k cíli sledovanému právní úpravou dotčenou v původním řízení.

57 Aktiva společnosti totiž přímo souvisejí s hospodářskými činnostmi určenými k dosahování zisku. Kromě toho je rozsah zdanitelného zisku společnosti částečně ovlivněn zhodnocením aktiv v její rozvaze v rozsahu, v jakém odpisy snižují základ daně.

58 Jestliže v takové situaci, jaká je předmětem projednávané věci, se zisky společnosti, která přemístila sídlo svého skutečného vedení, po tomto přemístění zdaní pouze v hostitelském členském státě v souladu se zásadou daňové teritoriality spojené s časovým prvkem, v souvislosti s výše uvedenou vazbou mezi aktivy společnosti a jejími zdanitelnými zisky, a tedy z důvodu symetrie mezi právem zdanit zisky a možností odpočítat ztráty, náleží naposledy uvedenému členskému státu, aby ve svém daňovém systému zohlednil výkyvy hodnoty aktiv dotčené společnosti, ke kterým došlo ode dne, kdy členský stát původu přišel o veškerou daňovou vazbu k

uvedené společnosti.

59 Za těchto podmínek není ílenský stát pvodu povinen, na rozdíl od názoru Komise, zohlednit pípadné kurzové ztráty, které vznikly v období po pémístní sídla skuteného vedení společnosti do Spojeného království uskutečného National Grid Indus do vrácení nebo do zániku pohledávky vlastně uvedenou společností. Splatná da z latentních kapitálových zisků se stanovuje v okamžiku, kdy zaniká daová pravomoc ílenského státu pvodu v?i dotené společnosti, v tomto pípadě v okamžiku pémístní sídla uvedené společnosti. Jak zohlední kurzového zisku ílenským státem pvodu, tak i zohlední kurzové ztráty, která nastala po pémístní sídla skuteného vedení společnosti, mže vést nejen ke zpochybní vyváženého rozdělení daové pravomoci mezi ílenské státy, ale též ke dvojímu zdaní anebo ke dvojímu odpo?tu ztrát. Tak by tomu bylo zejména v pípadě, kdyby společnost, která je vlastníkem pohledávky, jaká je p?edm?tem p?vodního ízení, denominovaná v britských librách, pémístila své sídlo z ílenského státu, jehož m?nou je euro, do jiného ílenského státu eurozóny.

60 Okolnost, že v takové situaci, jaká je p?edm?tem p?vodního ízení, zp?sobilo pémístní sídla skuteného vedení společnosti do Spojeného království zánik kurzového rizika, jestliže pohledávka denominovaná v britských librách je rovnž v této m?n? vyjád?ena v rozvaze společnosti po pémístní uvedeného sídla, je v této situaci irelevantní. Skutečnost, že se kapitálové zisky dosažené v ílenském státě pvodu zda?ují v okamžiku pémístní sídla skuteného vedení dotené společnosti, je v souladu se zásadou daové teritoriality zahrnující ?asový prvek, a sice daovým domicilem na vnitrostátním území v období, kdy zdanitelný zisk vznikl.

61 Jak krom? toho vyplývá z bodu 58 tohoto rozsudku, daový systém hostitelského ílenského státu musí v zásadě v okamžiku realizace aktiv dotyčného podniku zohlednit kapitálové zisky a ztráty realizované z těchto aktiv od okamžiku pémístní jejího sídla. Pípadné nezohlednění ztrát hostitelským ílenským státem však ílenskému státu pvodu neukládá žádnou povinnost v okamžiku realizace dotčených aktiv p?ehodnotit daový dluh, který byl definitivně stanoven v okamžiku, kdy dotyčná společnost z dvodu pémístní sídla svého skuteného vedení p?estala být v naposled uvedeném ílenském státě povinnou k dani.

62 V tomto ohledu je třeba p?ipomenout, že Smlouva nezaru?uje společnosti podle ílánku 54 SFEU, že pémístní sídla jejího skuteného vedení do jiného ílenského státu bude daová neutrální. Vzhledem k rozdíl?m mezi právními úpravami ílenských států v této oblasti mže být takové pémístní pro společnost z hlediska zdaní pípád od pípádu více ?i mén? výhodné nebo nevýhodné (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 15. ?ervence 2004, Lindfors, C?365/02, Sb. rozh. s. I?7183, bod 34; ze dne 12. ?ervence 2005, Schempp, C?403/03, Sb. rozh. s. I?6421, bod 45, a ze dne 20. kv?tna 2008, Orange European Smallcap Fund, C?194/06, Sb. rozh. s. I?3747, bod 37). Svoboda usazování totiž nemže být chápána v tom smyslu, že ílenský stát je povinen zavád?t svá daová pravidla v závislosti na pravidlech jiného ílenského státu tak, aby za každé situace zaru?ovala zdaní odstra?ující veškeré odlišnosti vyplývající z vnitrostátních daových právních úprav (viz rozsudek ze dne 28. února 2008, Deutsche Shell, C?293/06, Sb. rozh. s. I?1129, bod 43).

63 Dále je třeba zd?raznit, že daová situace takové společnosti, jako je společnost dotčená v p?vodním ízení, která vlastní pohledávku denominovanou v britských librách a p?emis?uje sídlo svého skuteného vedení z Nizozemska do Spojeného království, nemusí být nutně mén? výhodná ve srovnání se společností vlastnící tutéž pohledávku, která ale své sídlo p?emis?uje v rámci území prvního z těchto ílenských států.

64 Z výše uvedeného vyplývá, že ílánek 49 SFEU nebrání právní úpravě ílenského státu, podle které se výše daně z latentních kapitálových zisků plynoucích z aktiv společnosti stanoví

definitivně – bez ohledu na kapitálové ztráty nebo zisky, které mohou být realizovány později – v okamžiku, kdy společnost z důvodu přemístění sídla svého skutečného vedení do jiného členského státu přestane dosahovat zdanitelných zisků v prvním členském státě. V této souvislosti je irrelevantní, že se zdaněné latentní kapitálové zisky vztahují ke kurzovým ziskům, jež se v hostitelském členském státě nemohou s ohledem na daňové právní předpisy platné v tomto státě projevit.

– K okamžitému výběru daně v okamžiku, kdy společnost přemísťuje sídlo svého skutečného vedení do jiného členského státu

65 Podle National Grid Indus a Komise je okamžitý výběr daně v okamžiku přemístění sídla skutečného vedení společnosti do jiného členského státu nepřiměřený. Její výběr v okamžiku skutečné realizace kapitálových zisků představuje méně omezující opatření než opatření, které stanovuje právní úprava dotčená v původním řízení, jež neohrožuje rozdělení daňové pravomoci mezi členské státy.

66 Komise dodává, že administrativní zátěž, kterou s sebou přináší odklad výběru daně, není nadměrná. Jednoduché roční prohlášení podepsané dotyčnou společností, ve kterém se uvede, že tato společnost zůstává nadále vlastníkem přemístěných aktiv, spolu s prohlášením vyhotoveným v okamžiku skutečného převodu aktiv může postačovat k tomu, aby členský stát převodu mohl provést výběr daně z latentních kapitálových zisků v okamžiku realizace aktiv.

67 Deset vlád, které Soudnímu dvoru předložily písemná vyjádření, naopak tvrdí, že okamžité vymáhání daňového dluhu v okamžiku přemístění sídla skutečného vedení dotčené společnosti je v souladu se zásadou proporcionality. Odklad výběru až do okamžiku realizace kapitálových zisků nepředstavuje rovnocenné a účinné alternativní řešení a může ohrozit cíl obecného zájmu sledovaný právní úpravou dotčenou v původním řízení. V této souvislosti trvají na tom, že odklad výběru daně povede nezbytně k tomu, že v hostitelském členském státě je až do okamžiku jejich realizace možno sledovat různé předemty představující aktiva, ze kterých byly dosaženy kapitálové zisky v okamžiku přemístění sídla této společnosti. Organizace takového sledování přitom způsobuje nadměrnou zátěž jak pro uvedenou společnost, tak pro orgány daňové správy.

68 V této souvislosti je třeba konstatovat, že vymáhání daňového dluhu v okamžiku skutečné realizace aktiv v hostitelském členském státě, v souvislosti s nimiž orgány členského státu převodu konstatovaly kapitálové zisky při přemístění sídla skutečného vedení společnosti v prvním členském státě, má zabránit problémům s nedostatkem hotovostí, které by mohl způsobit okamžitý výběr splatné daně z latentních kapitálových zisků.

69 Pokud jde o administrativní zátěž, kterou může způsobit takový odklad výběru daně, je třeba uvést, že přemístění sídla skutečného vedení společnosti může být spojeno s přemístěním velkého množství aktiv. Nizozemská vláda v tomto ohledu zdrazňuje, že situace, o niž se jedná v původním řízení, je atypická, jelikož je jako jediná dotčená kapitálovým ziskem souvisejícím s pohledávkou, kterou vlastní National Grid Indus.

70 Jak uvedla generální advokátka v bodě 69 svého stanoviska, z toho vyplývá, že se majetková situace podniku může ukázat jako natolik komplexní, že precizní přeshraniční sledování osudu všech fixních a oběžných aktiv podniku až do realizace latentních kapitálových zisků dosažených v souvislosti s nimi je téměř nemožné nebo v každém případě spjata s úsilím, které by pro daný podnik znamenalo značnou, ba dokonce nadměrnou zátěž.

71 Nelze tedy vyloučit, že administrativní zátěž, kterou s sebou přináší roční prohlášení navržené Komisí, které by se nutně týkalo každého aktiva, v souvislosti s nímž byl konstatován latentní kapitálový zisk v okamžiku přemístění sídla skutečného vedení dotčené společnosti,

představuje jako taková překážku svobody usazování, která tuto svobodu nutně nemusí omezovat méně než okamžité vymáhání daňového dluhu odpovídající tomuto kapitálovému zisku.

72 Naproti tomu v jiných situacích umožňuje povaha a rozsah majetku společnosti 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.

73 Za těchto podmínek vnitrostátní právní úprava, která společnosti přemísťující sídlo svého skutečného vedení do jiného členského státu nabízí volbu mezi okamžitým zaplacením daní, které způsobuje hotovostní nevýhodu pro tuto společnost, ale zároveň ji zbavuje pozdější administrativní zátěže, a mezi odkladem zaplacení uvedené daní spolu s případnými úroky podle použitelné vnitrostátní právní úpravy, který je nevyhnutelně spojen s administrativní zátěží pro dotyčnou společnost a se sledováním přemísťovaných aktiv, představuje opatření, které omezuje svobodu usazování méně než opatření posuzované v převodním 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 daní je nadměrná, může si zvolit okamžité zaplacení daní.

74 Stejně tak je však třeba zohlednit riziko nevymahatelnosti daní, které s postupem času roste. Toto riziko může dotčený 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.

75 Vlády, které Soudnímu dvoru předložily vyjádření, dále tvrdí, že odklad zaplacení daní představuje pro orgány daňové správy členských států nadměrnou zátěž spojenou se sledováním všech aktiv společnosti, v souvislosti s nimiž byly konstatovány kapitálové zisky v okamžiku přemísťování sídla jejího skutečného vedení.

76 Takovou argumentaci je třeba odmítnout.

77 Nejprve je třeba připomenout, že sledování aktiv se týká pouze vymáhání daňového dluhu, a nikoli jeho stanovení. Jak totiž vyplývá z bodu 64 tohoto rozsudku, článek 49 SFEU nebrání takové právní úpravě členského státu, jaká je předmětem převodního řízení, podle které se výše splatné daní z kapitálových zisků plynoucích z aktiv společnosti, která z důvodu přemísťování sídla svého skutečného vedení do jiného členského státu přestane dosahovat zdanitelných zisků v prvním členském státě, definitivně stanoví v okamžiku přemísťování uvedeného sídla. Jestliže se společnost, která si zvolí odklad platby této daní, domnívá, že sledování aktiv, v souvislosti s nimiž byl konstatován kapitálový zisk v okamžiku uvedeného přemísťování sídla, jí nezpůsobuje nadměrnou administrativní zátěž, nelze považovat za nadměrnou ani zátěž orgánů daňové správy členského státu převodu, které jsou vystaveny v souvislosti s kontrolou prohlášení týkajících se tohoto sledování.

78 Na rozdíl od toho, co uvedly nizozemská, německá a španělská vláda, jsou mechanismy vzájemné pomoci, které existují mezi orgány členských států dostačující, aby umožnily členskému státu převodu přezkoumat pravdivost prohlášení společností, které si zvolily odklad platby uvedené daní. V tomto ohledu je třeba zdůraznit, že pokud se daňová povinnost stanoví definitivně v okamžiku, kdy společnost z důvodu přemísťování sídla svého skutečného vedení přestane dosahovat zisku zdanitelného v členském státě převodu, netýká se pomoc hostitelského členského státu správného vyměření daní, nýbrž výhradně jejího vymáhání. Článek 4 odst. 1 směrnice Rady 2008/55/ES ze dne 26. května 2008 o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z některých dávek, cel, daní a jiných opatření (Úř. věst. L 150, s. 28) přitom stanoví, že „na žádost dožadujícího orgánu mu dožádaný orgán sdělí informace, které jsou pro něj

užitečné pro vymáhání pohledávky“. Uvedená směrnice tedy členskému státu povodu umožní, aby od příslušných orgánů hostitelského členského státu získal informace, zda byla či nebyla realizována určitá aktiva společnosti, která přemístila sídlo svého skutečného vedení do naposled uvedeného členského státu v rozsahu, v jakém jsou potřebné s cílem umožnit členskému státu povodu vymoci daňovou pohledávku, která vznikla v okamžiku přemístění uvedeného sídla. Směrnice 2008/55, konkrétně její články 5 až 9, kromě toho orgánům členského státu povodu nabízí rámec spolupráce a pomoci, který jim umožní v hostitelském členském státě účinně vymoci daňovou pohledávku.

79 Německá a italská vláda dále tvrdí, že vnitrostátní právní úprava dotčená v povodním řízení je odvodněná požadavkem zachování soudržnosti vnitrostátního daňového systému. Zdanění latentních kapitálových zisků v okamžiku přemístění sídla skutečného vedení dotčené společnosti do jiného členského státu představuje logický důsledek předcházejícího daňového osvobození v souvislosti s uvedenými kapitálovými zisky.

80 Jak uvedla generální advokátka v bodě 99 svého stanoviska, požadavky daňové soudržnosti a vyváženého rozdělení daňové pravomoci mezi se překrývají.

81 I kdyby však vnitrostátní právní úprava dotčená v povodním řízení umožňovala dosáhnout cíle spočívajícího v zachování daňové soudržnosti, je třeba konstatovat, že za postup, který nejde nad rámec toho, co je k dosažení takového cíle nezbytné, má být pokládáno pouhé stanovení výše daně v okamžiku přemístění sídla skutečného vedení společnosti, a nikoli její okamžitý výběr.

82 Odklad výběru uvedené daně totiž nepochybně v nizozemské právní úpravě existující souvislost mezi daňovou výhodou, kterou představuje osvobození latentních kapitálových zisků z aktiv, pokud společnost dosáhne zisku zdanitelného v dotyčném členském státě, a kompenzací uvedené výhody daňovým zatížením, které je stanoveno pro okamžik, kdy společnost přestane dosahovat takového zisku.

83 A konečně se německá, španělská, portugalská, finská a švédská vláda, jakož i vláda Spojeného království za účelem odvodnění předemtné vnitrostátní právní úpravy dovolávají nebezpečí daňového úniku.

84 Pouhá skutečnost, že společnost přemístí své sídlo do jiného členského státu, však nemůže založit obecnou domněnku o daňovém podvodu a odvodnit opatření zasahující do výkonu základní svobody zaručené Smlouvou (viz v tomto smyslu výše citovaný rozsudek ICI, bod 26; rozsudky ze dne 26. září 2000, Komise v. Belgie, C-478/98, Recueil, s. I-7587, bod 45; ze dne 21. listopadu 2002, X a Y, C-436/00, Recueil, s. I-10829, bod 62; ze dne 4. března 2004, Komise v. Francie, C-334/02, Recueil, s. I-2229, bod 27, jakož i výše citovaný rozsudek Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, bod 50).

85 Z výše uvedeného tedy vyplývá, že taková právní úprava členského státu, jaká je dotčena v povodním řízení a která stanovuje okamžitý výběr daně z latentních kapitálových zisků plynoucích z aktiv společnosti, která přemísťuje sídlo svého skutečného vedení do jiného členského státu, v okamžiku tohoto přemístění, je nepřiměřená.

86 Na druhou a třetí otázku je tudíž třeba odpovědět tak, že článek 49 SFEU má být vykládán v tom smyslu, že

– nebrání právní úpravě členského státu, podle které se výše daně z latentních kapitálových zisků plynoucích z aktiv společnosti stanoví definitivně – bez ohledu na kapitálové ztráty nebo zisky, které mohou být realizovány později – v okamžiku, kdy společnost z důvodu přemístění

sídla svého skutečného vedení do jiného členského státu přestane dosahovat zdanitelných zisků v prvním členském státě; v této souvislosti je irrelevantní, že se zdaněné latentní kapitálové zisky vztahují ke kurzovým ziskům, jež se v hostitelském členském státě nemohou s ohledem na daňové právní předpisy platné v tomto státě projevit;

– brání právní úpravě členského státu, která stanovuje okamžitý výběr daně z latentních kapitálových zisků plynoucích z aktiv společnosti, která přemísťuje sídlo svého skutečného vedení do jiného členského státu, v okamžiku tohoto přemístění.

K nákladům řízení

87 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního 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 (velký senát) rozhodl takto:

1) Společnost založená podle práva členského státu, která přemísťuje sídlo svého skutečného vedení do jiného členského státu, aniž má takové přemístění sídla vliv na postavení dané společnosti jakožto společnosti prvního členského státu, se může dovolávat článku 49 SFEU za účelem zpochybnění legality zdanění prováděného prvním členským státem při takovém přemístění sídla.

2) Článek 49 SFEU je třeba vykládat v tom smyslu, že:

– nebrání právní úpravě členského státu, podle které se výše daně z latentních kapitálových zisků plynoucích z aktiv společnosti stanoví definitivně – bez ohledu na kapitálové ztráty nebo zisky, které mohou být realizovány později – v okamžiku, kdy společnost z důvodu přemístění sídla svého skutečného vedení do jiného členského státu přestane dosahovat zdanitelných zisků v prvním členském státě; v této souvislosti je irrelevantní, že se zdaněné latentní kapitálové zisky vztahují ke kurzovým ziskům, jež se v hostitelském členském státě nemohou s ohledem na daňové právní předpisy platné v tomto státě projevit;

– brání právní úpravě členského státu, která stanovuje okamžitý výběr daně z latentních kapitálových zisků plynoucích z aktiv společnosti, která přemísťuje sídlo svého skutečného vedení do jiného členského státu, v okamžiku tohoto přemístění.

Podpisy.

* Jednací jazyk: nizozemština.