N

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY JULIANE KOKOTT

přednesené dne 30. března 2006 [1]

I – Úvod

1. Ve sporu v původním řízení si pan N. stěžuje na vyměření a výběr daně z příjmu ze zisků z podstatných podílových účastí na společnosti v případě převedení bydliště do jiného členského státu. Gerechtshof te Arnhem (Nizozemsko), kterému byl spor předložen, má pochybnost o slučitelnosti relevantní nizozemské právní úpravy s ustanoveními Smlouvy o občanství Unie a svobodě usazování, a předkládá proto Soudnímu dvoru pět předběžných otázek [2].

2. Podle nizozemského práva je vystěhování z Nizozemska postaveno na roveň převodu obchodních podílů nebo akcií. Daň ze zisku z podílových účastí je proto stanovena v okamžiku vystěhování, poté je ovšem povolen odklad platby daně na dobu deseti let, respektive do doby skutečného převodu. Původní povinnost daňového poplatníka, poskytnout během odkladu záruku, byla později zrušena.

3. Obdobnou francouzskou právní úpravou zdanění v případě vystěhování se Soudní dvůr již zabýval ve věci De Lasteyrie du Saillant [3]. Nehledě na otázku, nakolik jsou jeho tehdejší závěry přenositelné na nizozemskou právní úpravu, která se v podrobnostech liší, je v projednávaném případě třeba určit, zda se N. vůbec může dovolávat svobody usazování. N. byl sice v době svého vystěhování z Nizozemska jediným společníkem tří společností se sídlem v Curaçao (Nizozemské Antily). Kromě toho ovšem N. nevykonával ve svém novém bydlišti ve Velké Británii nejprve několik let žádnou hospodářskou činnost.

1 — Původní jazyk: němčina.

2 — V podobném případě shledal Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (rozsudek ze dne 15. září 2005, V-N 2005/47.11), že právní úprava zdanění v případě vystěhování porušuje v tomto případě relevantní belgicko-nizozemskou dohodu zamezení dvojího zdanění ve spojení s Vídeňskou úmluvou o smluvním právu a zrušil již proto odpovídající daňové výměry, aniž by se musel zabývat právem Společenství (viz v tomto ohledu E. Kemmeren, Pending Cases Filed by Dutch Courts I, v: M. Lang, J. Schuch, C. Staringer, *ECJ Recent Developments in Direct Taxation*, Wien, 2006, s. 219, 230 a násl.).

3 — Rozsudek ze dne 11. března 2004 ve věci C-9/02 (Recueil, s. I-2409).

4. Proto se předkládající soud přednostně ptá, do jaké míry odporuje taková právní úprava právům, která přísluší N. jakožto občanovi Unie. Implicitně tím také evokuje vztah mezi ustanoveními o občanství unie a svobodou usazování.

5. Další otázky se týkají požadavků na uvolnění poskytnutých záruk a rovněž na odůvodnění případných omezení práva na volný pohyb, které vyplývají ze zdanění v případě vystěhování.

II – Relevantní vnitrostátní právní předpisy

6. Podle Wet inkomstenbelasting 1964 (zákon o dani z příjmu z roku 1964, dále jen „Wet IB") zahrnuje zdanitelný příjem tuzemského poplatníka také zisk z podstatné podílové účasti. Článek 20a odst. 1 Wet IB blíže upravuje, co je ziskem z podstatné podílové účasti, a sice mimo jiné zvýhodnění vyplývající z převodu podílů nebo akcií (písm. b). Podle čl. 20a odst. 3 Wet IB se o podstatnou podílovou účast jedná tehdy, když osoba povinná k dani vlastní přímo, nebo nepřímo 5 % kapitálu kapitálové společnosti. Převodem je podle čl. 20a odst. 6 písm. i) Wet IB také ztráta postavení tuzemského poplatníka, tedy vystěhování.

7. Podle čl. 20c odst. 1 Wet IB je výnos vyplývající z převodu běžně tvořen rozdílem mezi kupní cenou a prodejní cenou obchodních podílů nebo akcií. Pokud je zdanění způsobeno vystěhováním, vstupuje tržní hodnota podílů v tomto okamžiku na místo výtěžku z prodeje (čl. 20c odst. 4 Wet IB). V případě vstupu je stanoveno, že referenční částkou bude namísto kupní ceny tržní hodnota obchodních podílů nebo akcií k datu vstupu do tohoto členského státu (čl. 20c odst. 7 Wet IB).

8. Článek 20c odst. 18 Wet IB zmocňuje mimo jiné k vydání ministerské vyhlášky, ve které budou stanovena pravidla, pokud jde o snížení daní, pokud se daňový poplatník, který byl zdaněn při vystěhování, vrátí do Nizozemska dříve než za deset let.

9. Podle článku 25 Invorderingswet 1990 (zákon o vymáhání daní z roku 1990, dále jen „IW") je stanoven odklad daně ze zisku z podstatných podílů v případě vystěhování na dobu deseti let pod podmínkou, že je poskytnuta záruka, přičemž podrobnosti jsou

upraveny ministerskou vyhláškou. Během doby, po kterou je odklad povolen, nevznikají podle článku 28 IW úroky.

10. Článek 26 odst. 2 IW zmocňuje k vydání ministerské vyhlášky, která blíže upraví snížení daně, pro kterou byl přiznán odklad, a sice pokud byly daně z vyplacených dividend odvedeny v Nizozemsku [písm. a)], pokud byl zisk zdaněn v zahraničí [písm. c)], a konečně ve výši částky, která je po deseti letech ještě dlužná [písm. c)]. Toto zmocnění bylo využito vydáním prováděcí vyhlášky k Invorderingswet 1990.

11. V důsledku rozsudku De Lasteyrie du Saillant prohlásil státní tajemník pro finance dne 13. dubna 2004, že v případě odkladu platby daně při vystěhování do členského státu Evropské unie nemusí být napříště poskytnuta záruka. Dne 1. ledna 2005 vstoupila v platnost nová zákonná právní úprava, která se zpětným účinkem k 11. březnu 2004 odpovídajícím způsobem přizpůsobila právní situaci [4].

12. Kromě toho stanoví čl. 26 odst. 5 IW ve spojení s rovněž novelizovanou prováděcí vyhláškou daňovou úlevu, pokud jsou podílové účasti během deseti let po vystěhování prodány a jejich hodnota mezitím poklesla, aniž by byly akcionářům převedeny tajné fondy nebo jim byly vyplaceny platby a investice. Daň, pro jejíž platbu byl povolen odklad, je přitom zmenšena o čtvrtinu rozdílu mezi hodnotou při vystěhování a aktuální hodnotou. Daňová úleva je dále zaručena, pokud jiný stát zdaní výnos vyplývající z převodu na základě dohody o zamezení dvojího zdanění.

III – Skutkový základ sporu a předběžné otázky

13. Dne 22. ledna 1997 N. převedl své bydliště z Nizozemska do Spojeného království, kde v roce 2002 zahájil hospodaření na farmě s jabloňovým sadem. V okamžiku, kdy opustil Nizozemsko, byl jediným společníkem tří společností s ručením omezeným podle nizozemského práva (bestolen vennootschappen), jejichž skutečné vedení se od 22. ledna 1997 nachází v Curaçao (Nizozemské Antily).

14. Za rok 1997 přiznal N. zdanitelný příjem ve výši 15 664 697 NLG. Tento příjem zahrnoval kromě příjmu pocházejícího z jeho osobního obydlí (765 NLG) především

4 — Zákon ze dne 16. prosince 2004 (Staatsblad 2004, s. 654) a ministerská vyhláška ze dne 16. prosince 2004, č. WDB2004/756M (Staatscourant 2004, s. 249).

zisky z podstatných podílových účastí (15 663 932 NLG). Daňový výměr zakládající se na tomto přiznání obsahoval částku 3 918 275 NLG, ke které se připočte částka 228 429 NLG jako úrok.

15. N na svou žádost získal odklad platby těchto částek za poskytnutí záruky. N. poskytl záruku zastavením obchodního podílu, který vlastnil v jedné ze svých společností. Poté, co státní tajemník pro finance v návaznosti na rozsudek De Lasteyrie du Saillant sdělil, že již nemůže být požadováno poskytnutí záruky, napsal daňový orgán N. dne 7. června 2004, že záruka může být považována za uvolněnou.

16. N napadl daňový výměr na rok 1997 s odůvodněním, že zdanění zisku z podstatné podílové účasti porušuje články 18 ES a 43 ES. Svobodu pohybu mu zabraňuje vykonávat nejen povinnost poskytnout záruku. Již samotné spojení zdanění s vystěhováním je nepřípustné. Dále N. zpochybňuje stanovení úroků, jakož i právní úpravu nákladů řízení ve správních řízeních, které se týkají použití práva Společenství.

17. Žalovaný daňový orgán v zásadě zaujal stanovisko, že se N. nemůže dovolávat práv vyplývajících ze Smlouvy o ES, protože se nejedná o přeshraniční hospodářskou činnost. V každém případě je jakékoli omezení odstraněno uvolněním záruk. Ve zbývajícím je právní úprava koherentní a opodstatněná.

18. Rozhodnutím ze dne 27. října 2004 předložil Gerechtshof te Arnhem, jemuž byl spor předložen, Soudnímu dvoru v souladu s článkem 234 ES následující předběžné otázky:

„1) Může se obyvatel členského státu, který převede své bydliště z toho členského státu za účelem usazení se v jiném členském státě, dovolávat v rámci řízení proti státu, ze kterého odešel, použití článku 18 ES z pouhého důvodu, že vyměření daně, které je v souvislosti s jeho vystěhováním provedeno, představuje nebo může představovat překážku tohoto odchodu?

2) V případě záporné odpovědi na první otázku: může se obyvatel členského státu, který převede své bydliště z tohoto členského státu za účelem usazení se v jiném členském státě, dovolávat v rámci řízení proti státu, ze kterého odešel, použití článku 43 ES, pokud není okamžitě jisté nebo nevychází-li se z toho, že v tomto jiném

členském státě bude vykonávat výdělečnou činnost ve smyslu tohoto článku? Je pro zodpovězení předcházející otázky důležité, zda bude tato činnost vykonávána v rámci dohledné doby? Pokud ano, jak dlouhá může tato doba být?

3) V případě kladné odpovědi na první a druhou otázku: brání článek 18 ES nebo článek 43 ES dotčené nizozemské právní úpravě, na jejímž základě může být rozhodnuto o dani z příjmu/pojistném na sociální zabezpečení z důvodu fiktivní realizace zisku z podstatné podílové účasti jen proto, že na nizozemského rezidenta, který přestane být tuzemským daňovým poplatníkem, protože převádí své bydliště do jiného členského státu, se pohlíží tak, jako by převedl své obchodní podíly či akcie, které náleží k podstatné podílové účasti?

4) V případě kladné odpovědi na třetí otázku z důvodu, že pro přiznání odkladu platby daně musí být poskytnuta záruka: může být existující překážka odstraněna se zpětným účinkem uvolněním poskytnuté záruky? Je pro zodpovězení této otázky rovněž důležité, zda je záruka uvolněna na základě zákonné právní úpravy nebo směrnice přijaté, či nikoliv v rámci jejího provedení? Je pro zodpovězení této otázky rovněž důležité, zda je nabídnuta náhrada případné škody vzniklé poskytnutím záruky?

5) V případě kladné odpovědi na třetí otázku a záporné odpovědi na první část čtvrté otázky: může být pak existující překážka odůvodněná?"

19. Kromě toho předkládající soud poznamenává: „Pokud jde o odpověď na otázku, zda nizozemský režim náhrady nákladů (paušální systém) je v rozporu s právem Společenství v případě, že daňový poplatník je úspěšný v řízení pro porušení práva Společenství, tento soud přebírá otázku, která byla v tomto ohledu předložena Soudnímu dvoru Gerechtshof te 's-Hertogenbosch ve věci C-376/03 (nizozemsky: ‚sluit [...] aan')."

20. Poté, co byl vydán rozsudek Soudního dvora ve věci D. (C-376/03 [5]), upozornil N. předkládající soud dopisem ze dne 12. července 2005, jehož kopie byla předložena Soudnímu dvoru, na to, že Soudní dvůr v tomto rozsudku ponechal otázku přípustnosti úpravy nákladů soudního řízení nezodpovězenou. Protože taková otázka nebyla

5 — Rozsudek ze dne 5. července 2005 (Sb. rozh. s. I-5821).

v projednávaném případě výslovně položena, existuje nyní nebezpečí, že se Soudní touto otázkou znovu nebude zabývat. N. proto vyzývá k zamyšlení, zda by Gerechtshof te Arnhem neměl svou žádost o rozhodnutí o předběžné otázce doplnit. Předkládající soud doposud tuto možnost nevyužil.

21. K žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podali N, dánská, nizozemská, německá a italská vláda a rovněž Komise písemně svá vyjádření. Ústní jednání se nekonalo.

IV – Právní posouzení

A – *Úvodní poznámka*

22. Předkládající soud klade vědomě nejprve otázku na výklad článku 18 ES. Tímto způsoben si soud přeje vyjasnit vztah mezi obecnou svobodou pohybu občana Unie a zvláštními svobodami, zejména svobodou usazování. Motivem je obava, že zvláštní formy volného pohybu osob, tedy volný pohyb pracovníků, svoboda usazování a volný pohyb služeb, by podstatně ztratily na významu, pokud by občanství Unie požívalo ochrany ve stejném rozsahu a mohlo by být zkoumáno přednostně.

23. Komise zjevně nesdílí tyto obavy. Navrhuje ve svém vyjádření, aby byla zodpovězena pouze první otázka a nebyla přezkoumána svoboda usazování.

24. Soudní dvůr již vyvinul jasnou judikaturu ve vztahu ke zde dotčeným zárukám. Podle této judikatury právo volného pohybu, které je obecně stanoveno v článku 18 ES, nachází zvláštní vyjádření v článcích 39 ES, 43 ES a 49 ES [6]. Proto Soudní dvůr přezkoumá především tyto zvláštní záruky a obecnou svobodou pohybu občanů Unie se bude zabývat pouze tehdy, pokud nebude dotčena oblast působnosti zvláštních právních předpisů [7]. Tento postup přezkumu dodržuje Soudní dvůr dokonce i tehdy, pokud je výslovně v první řadě tázán na občanství Unie [8].

6 — Rozsudek ze dne 29. února 1996, Skanavi a Cryssanthakopoulos (C-193/94, Recueil s. I-929, bod 22), ze dne 26. listopadu 2002, Olazabal (C-100/01, Recueil, s. I-10981, bod 26), ze dne 6. února 2003, Stylianakis (C-92/01, Recueil, s. I-1291, bod 18), a ze dne 16. prosince 2004, My (C-293/03, Sb. rozh. s. I-12013, bod 33).

7 — Viz rozsudky uvedené v poznámce pod čarou 6. Pokud je zvláštní svoboda sice použitelná, ale zásah je opodstatněný, není naopak třeba se odvolat na obecnou svobodu pohybu, protože odůvodnění zde podléhá stejným měřítkům.

8 — Rozsudek ze dne 15. září 2005, Ioannidis (C-258/04, Sb. rozh. s. I-8275, bod 20 a násl.).

25. Kromě obecných systematických úvah se přednostní přezkum zvláštních základních svobod jeví vhodný také proto, že právo volného pohybu je podmíněno omezeními a podmínkami stanovenými ve Smlouvě o ES a v prováděcích právních předpisech. Proto je třeba nejprve přezkoumat druhou otázku. Pouze pokud svoboda usazování nebude na projednávaný případ použitelná, bude třeba se při výkladu článku 18 ES zabývat první otázkou.

26. Nezávisle na tom, jaké právní předpisy se použijí, je třeba předběžně připomenout, že členské státy musí při přijímání právních předpisů v oblasti přímých daní dodržovat právo Společenství, i když tato oblast podle současného stavu práva Společenství spadá do pravomoci členských států [9].

B – *Ke druhé předběžné otázce*

27. Podle čl. 43 odst. 2 ES zahrnuje svoboda usazování výkon samostatně výdělečné činnosti, jakož i zřizování a řízení podniků, zejména společností ve smyslu čl. 48 druhého pododstavce ES státními příslušníky členského státu na území jiného členského státu.

28. Podstatou druhé předběžné otázky Gerechtshof te Arnhem je, zda je možné se dovolávat svobody usazování v případě, že v době převedení bydliště dotyčného ještě není předvídatelné, že ve státě, do kterého se přistěhoval, zahájí samostatně výdělečnou činnost. Dále se předkládající soud ptá, nakolik je třeba zohlednit pozdější zahájení výdělečné činnosti. Přitom má předkládající soud na mysli zemědělský podnik, který N. převzal ve Velké Británii teprve zhruba pět let po svém vystěhování z Nizozemska.

29. Podle N. toto ovšem není jeho jediná výdělečná činnost. Podle jeho názoru pod pojem „samostatně výdělečná činnost" ve smyslu článku 43 ES spadá také jeho postavení jako jediného společníka tří společností. Nejprve je třeba přezkoumat tento argument, přičemž význam pozdějšího převzetí zemědělského podniku může být prozatím ponechán stranou.

1. Držení podílových účastí podniku jako výdělečná činnost ve smyslu článku 43 ES

30. Na podporu svého tvrzení, že již držení podílových účastí v podniku je výdělečnou

9 — Viz ke svobodě usazování: rozsudek ze dne 13. prosince 2005, Marks & Spencer (C-446/03, Sb. rozh. s. I-10837, bod 29), a rozsudek De Lasteyrie du Saillant (uvedený v poznámce pod čarou 3, bod 44), k volnému pohybu občanů Unie: rozsudek ze dne 12. července 2005, Schempp (C-403/03, Sb. rozh. s. I-6421, bod 19).

činností relevantní pro svobodu usazování, odkazuje N. na rozsudek Baars [10], ve kterém Soudní dvůr definoval svobodu usazování následovně:

„Z článku 52 druhého pododstavce Smlouvy o ES [nyní článek 43 druhý pododstavec ES] totiž vyplývá, že svoboda usazování zahrnuje zřizování a řízení podniků, zejména společností, v členském státě příslušníkem jiného členského státu. Takto vykonává své právo svobody usazování státní příslušník členského státu, který má kapitálovou účast na společnosti usazené v jiném členském státě, která mu přiznává určitý vliv na rozhodování této společnosti, takže mu umožňuje určit její činnosti."

31. Z toho ovšem vyplývá pouze svoboda založit nebo koupit v jiném členském státě podnik a řídit tento podnik *v místě jeho sídla.* Toto právo je dotčeno, pokud jsou podniky – například při převedení jejich sídla – podrobeny omezením, nebo pokud je výkon řídících funkcí ztížen. Dále jsou zahrnuta omezení, která investorovi ztěžují nabývání podstatných podílových účastí na podniku se sídlem v jiném členském státě, a tím vykonávat pomocí tohoto podniku výdělečnou činnost.

32. O taková omezení se ale v projednávaném případě nejedná. Neexistuje souvislost mezi sporným opatřením a výdělečnou činností, kterou N. vykonává prostřednictvím svých podniků na Nizozemských Antilách. Spíše je stanovena daň při příležitosti převedení soukromého bydliště N. Z uvedené definice Soudního dvora přesto ještě nemůže být odvozeno, že tento postup spadá do oblasti působnosti práva usazování.

33. Kromě toho by vlastnictví podílových účastí podniku mohlo být považováno za samostatnou hospodářskou činnost, která je oddělena od činnosti podnikatele. Tato činnost by případně mohla být posuzována tak, že ji N. vykonával ze svého bydliště ve Spojeném království.

34. Do jaké míry představuje pouhé držení obchodních podílů společnosti hospodářskou činnost, přezkoumal Soudní dvůr již v rámci hospodářské soutěže a vzhledem k použití šesté směrnice o DPH. V rozsudku Cassa di Risparmio di Firenze a další [11] nejnověji rozhodl, že pouhé držení obchod-

10 — Rozsudek ze dne 13. dubna 2000, Baars (C-251/98, Recueil, s. I-2787, bod 22). Viz rovněž rozsudky ze dne 5. listopadu 2002, Überseering (C-208/00, Recueil, s. I-9919, bod 77), a ze dne 21. listopadu 2002, X a Y (C-436/00, Recueil, s. I-10829, bod 37).

11 — Rozsudek ze dne 10. ledna 2006 ve věci C-222/04 (Sb. rozh. s. I-289, bod 111).

ních podílů, pokud umožňuje pouze výkon práv spojených s postavením společníka, jakož i případně přijímání dividend, není hospodářskou činností, na základě které by byl samotný společník podnikem ve smyslu čl. 87 odst. 1 ES. Tuto otázku je třeba zodpovědět odlišně, pokud se vlastník podílů přímo, nebo nepřímo podílí na vedení společnosti. Soudní dvůr rovněž již předtím určil, že držení podílů, které podléhají dani z přidané hodnoty, nemůže být považováno za hospodářskou činnost [12].

35. Při odpovídajícím použití těchto kritérií by tím mohla být v každém případě dotčena oblast působnosti svobody usazování, pokud N. ze svého bydliště ve Velké Británii kromě pouhého postavení jako společníka ovlivňuje vedení společnosti. Z údajů předkládajícího soudu a zúčastněných stran nevyplývají o této skutečnosti žádné informace. Proti tomu ovšem mluví skutečnost, že skutečné vedení společností podle zjištění v řízení o rozhodnutí o předběžné otázce je vykonáváno na Nizozemských Antilách, a nikoli ve Velké Británii. Kromě toho se nejeví, že by N. zastával funkci ve vedoucích orgánech společností.

36. I kdybychom chtěli považovat pouhé držení podílových účastí podniku za výdělečnou činnost, potom by vystěhování sloužilo zároveň k převedení soukromého bydliště. K ohraničení oblasti působnosti svobody usazování a obecné svobody volného pohybu občanů Unie (čl. 18 odst. 1 ES) je tedy třeba zjistit, zda N. převedl své bydliště, aby byl ve Spojeném království hospodářsky činný, nebo zda využil svého práva volného pohybu nezávisle na hospodářské činnosti [13]. I když musí být svoboda usazování přezkoumávána přednostně, byla by irelevantní, pokud by hospodářská činnost byla pouze doplňkem změny bydliště.

37. Fyzická osoba, která převádí své bydliště do jiného členského státu, si s sebou zásadně přiváží movitý majetek. Právní předpisy, které omezují svobodu usazování, tedy zabraňují nepřímo tomuto převodu majetku. Přesto se na odpovídající věci nepoužije v první řadě volný pohyb zboží, protože těžištěm je výkon volného pohybu osob [14].

12 — Viz rozsudky ze dne 20. června 1991, Polysar Investments Netherlands (C-60/90, Recueil, s. I-3111, bod 13), ze dne 6. února 1997, Harnas & Helm (C-80/95, Recueil, s. I-745, body 13 a 14), ze dne 26. června 2003, KapHag (C-442/01, Recueil, s. I-6851, bod 38) a ze dne 26. května 2005, Kreztzechnik (C-465/03, Sb. rozh. s. I-4357, body 19 a 20). Ve svém stanovisku ze dne 27. října 2005, Cassa di Risparmio di Firenze a další (C-222/04, Sb. rozh. s. I-289, bod 88) poukázal generální advokát Jacobs v návaznosti na stanovisko Komise na souvislost mezi právem hospodářské soutěže a právem daně z přidané hodnoty.

13 — Viz k odpovídajícímu vymezení mezi volným pohybem zboží a volným pohybem služeb podle významu činnosti: rozsudky ze dne 24. března 1994, Schindler (C-275/92, Recueil, s. I-1039, bod 22), ze dne 14. října 2004, Omega (C-36/02, Sb. rozh. s. I-9609, bod 26), a ze dne 26. května 2005, Burmanjer (C-20/03, Sb. rozh. s. I-4133, bod 35).

14 — Soudní dvůr například přiřadil právní úprava o povolení nákladních vozidel, které s sebou přivádí pracovník, který se stěhuje, do oblasti působnosti volného pohybu pracovníků respektive volného pohybu občanů Unie, a nikoli volného pohybu zboží [viz k článku 39 ES: rozsudek ze dne 29. dubna 2004, Weigel a Weigel (C-387/01, Recueil, s. I-4981, body 50 a násl.), k článku 18 ES: rozsudek ze dne 15. července 2004, Lindfors (C-365/02, Sb. rozh. s. I-7183, body 33 a násl.)].

38. Předkládající soud dále správně nevzal v úvahu možnost přezkoumat právní úpravu zdanění v případě vystěhování měřítky volného pohybu kapitálu. Jak totiž Soudní dvůr nejnověji rozhodl, pouhý převod bydliště sám o sobě totiž nepředstavuje pohyb kapitálu [15]. V každém případě musí případný převod kapitálu ustoupit do pozadí vzhledem k výkonu volného pohybu osob.

39. Odpovídajícím způsobem to platí také pro vztah mezi svobodou usazování a obecnou svobodou volného pohybu. Pokud fyzická osoba převádí své bydliště do jiného členského státu a přitom s sebou převede svůj majetek sestávající z obchodních podílů, potom vykonává v první řadě obecné právo volného pohybu na základě článku 18 ES. Případná hospodářská činnost, která vyplývá z držení podílových účastí, je pouze odrazem této skutečnosti.

40. Výdělečná činnost, kterou N. vykonává díky svým podílovým účastem, se naopak soustředí v sídle jeho podniků. Názor zastupovaný N. by vedl k umělému zmnožení poboček společnosti tím, že by kromě sídla podniku soukromé bydliště společníka představovalo další pobočku podniku. Navíc by N. mohl mít také bydliště ve více členských státech. Tato bydliště by pak rovněž kromě sídla podniku na Nizozemských Antilách představovala další hospodářské pobočky.

41. Rozsudky Daily Mail [16], ICI [17] a rovněž X a Y [18], které N. uvádí, neodporují tomuto konstatování. V těchto případech totiž nebyly dotčeny fyzické osoby, nýbrž kapitálové společnosti. Protože kapitálové společnosti zpravidla sledují výlučně hospodářské cíle, liší se jejich situace od situace fyzických osob, u kterých bydliště slouží především k soukromým účelům. Na rozdíl od fyzických osob se kapitálové společnosti nemohou dovolávat občanství Unie. Při převedení sídla kapitálové společnosti je tedy jediným kritériem hospodářská činnost, a tím i výkon svobody usazování.

42. Konstatování Soudního dvora učiněná v rozsudku De Lasteyrie du Saillant rovněž

15 — Rozsudek ze dne 23. února 2006, Van Hilten-van der Heijden (C-513/03, Sb. rozh. s. I-1957, bod 49), viz také stanovisko generálního advokáta Légera ze dne 30. června 2005 v této věci (body 57, 58 a 68). Podle znění klasifikace v příloze I, první odrážce směrnice 88/361/EHS Rady ze dne 24. června 1988, kterou se provádí článek 67 Smlouvy (Úř. věst. L 178, s. 5; Zvl. vyd. 10/01, s. 10), pohyb kapitálu představují za určitých okolností také převody majetku prováděné jedinou osobou na její vlastní účet (např. vystěhovalci). Viz ke sporu v literatuře: Hohenwarter, D., Plansky, P.: „Besteuerung von Erbschaften nach Wegzug in einen Drittstaat im Gemeinschaftsrecht-Schlussanträge des GA Léger in der Rs. van Hilten-van der Heijden", *Steuer und Wirtschaft International* (SWI), 2005, 471, 420 a násl.).

16 — Rozsudek ze dne 27. září 1988, Daily Mail a General Trust (81/87, Recueil, s. 5483).

17 — Rozsudek ze dne 16. července 1998, ICI (C-264/96, Recueil, s. I-4695).

18 — Rozsudek ze dne 18. listopadu 1999, X a Y (C-200/98, Recueil, s. I-8261).

neodporují zde dosaženému závěru. Aniž by měl Soudní dvůr k dispozici bližší skutečné informace, pokud jde o výdělečnou činnost dotyčné osoby, založil své rozhodnutí pouze na tom, že předkládající soud považoval svobodu usazování za použitelnou ve sporu, o kterém měl rozhodnout [19]. Tím zůstalo bez odpovědi, v jaké formě byla tehdy dotyčná osoba výdělečně činná. V důsledku toho Soudní dvůr nemusel zaujmout stanovisko ani k tomu, zda je třeba zkoumat vystěhování fyzické osoby, která nevykonává jinou hospodářskou činnost než držení podílových účastí, přednostně s přihlédnutím ke svobodě usazování nebo s přihlédnutím k obecné svobodě volného pohybu.

2. K dovolání se svobody usazování vůči státu, ze kterého se dotyčná osoba vystěhovala, při delším časovém odstupu mezi vystěhováním a zahájením výdělečné činnosti

43. Předkládající soud chce v zásadě vědět, zda je možné se dovolávat svobody usazování, pokud zahájení hospodářské činnosti v hostitelském státě není v okamžiku vystěhování v dohledné době předvídatelné a skutečně k ní došlo teprve mnohem později.

44. Článek 43 ES brání jakékoli vnitrostátní právní úpravě, která, i když platí bez diskriminace pokud jde o státní příslušnost, může bránit příslušníkům Společenství ve výkonu svobody usazování zaručené Smlouvou nebo jej může činit méně atraktivním [20].

45. Přitom svoboda usazování má podle ustálené judikatury dva cíle: zaprvé zajišťuje vnitrostátní zacházení v hostitelském členském státě a zakazuje těmto členským státům omezovat výkon samostatně výdělečné činnosti státních příslušníků jiných členských států; zadruhé zakazuje, aby členský stát původu bránil některému ze svých státních příslušníků usadit se v jiném členském státě [21].

46. V dříve uvedené situaci jsou povinnosti hostitelského státu aktuální nejpozději tehdy, pokud tam státní příslušník jiného členského státu skutečně začne vykonávat samostatně výdělečnou činnost. Je bezvýznamné, jak dlouho dotyčná osoba v tomto okamžiku již v hostitelském členském státě pobývá.

19 — Rozsudek De Lasteyrie du Saillant (uvedený v poznámce pod čarou 3, bod 41); viz také úvahy generálního advokáta Mischy v jeho stanovisku ze dne 13. března 2003 v této věci (body 15 až 20). Závěrem nechává bez odpovědi, která základní svoboda je v tomto případě použitelná.

20 — Viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 31. března 1993, Kraus (C-19/92, Recueil, s. I-1663, bod 32), z 14. října 2004, Komise v. Nizozemsko (C-299/02, Sb. rozh. s. I-9761, bod 15), a z 21. dubna 2005, Komise v. Řecko (C-140/03, Sb. rozh. s. I-3177, s. 27).

21 — Viz v tomto smyslu rozsudky Daily Mail a General Trust (uvedený v poznámce pod čarou 16, bod 16), Baars (uvedený v poznámce pod čarou 10, bod 28) a De Lasteyrie du Saillant (uvedený v poznámce pod čarou 3, bod 42).

47. Ve sporu v původním řízení se ovšem jedná o druhý případ. V této souvislosti se předkládající soud nejprve ptá, zda je možné se dovolat svobody usazování pouze tehdy, pokud je již zahájení samostatně výdělečné činnosti jisté nebo pokud je v dohledné době předvídatelné.

48. Nejdříve je třeba poznamenat, že okamžik vystěhování obecně předchází okamžiku usazení se v hostitelském členském státě. Pokud by článek 43 ES nepřiznával žádná práva již před usazením se, jak to uvádí německá a nizozemská vláda, bylo by prakticky vyloučené dovolávat se svobody usazování proti omezením při vystěhování, což je ovšem jednoznačně v rozporu s uvedenou judikaturou [22].

49. Navíc Soudní dvůr již určil, že článek 43 ES, jakož i článek 39 ES jsou použitelné již před zahájením výdělečné činnosti; právní předpisy tedy zaručují, že státní příslušník členského státu může vycestovat do jiného členského státu a pobývat zde, aby zde hledal samostatně výdělečnou činnost nebo zaměstnání [23].

50. Dovolání se svobody usazování vůči státu původu při vystěhování nemůže být tedy závislé na tom, zda se již dotyčná osoba usadila v hostitelském členském státě. Naopak v této situaci je v zásadě třeba brát v úvahu budoucí vývoj.

51. Aby se však rozsah působnosti svobody usazování nestal úplně nejasným, musí být v takovéto předvídané situaci možné rozeznat na základě objektivních kritérií konkrétní souvislost sporného opatření a zahájení samostatně výdělečné činnosti. Taková souvislost může vyplývat již z toho, že vnitrostátní právní úprava sama o sobě má pracovněprávní povahu [24].

52. Pokud se naopak jedná, jako v případě projednávaných nizozemských daňových předpisů, o obecná ustanovení, jejichž předmětem není přístup k samostatně výdělečné činnosti nebo k jejímu výkonu, musí být souvislost se svobodou usazování vytvořena jiným způsobem. Rozhodující potom je, že v okamžiku, ve kterém se oprávněná osoba dovolává svobody usazování, existují kon-

22 — Viz výše poznámka pod čarou 21.

23 — Rozsudek ze dne 8. dubna 1976, Royer (48/75, Recueil, s. 497, body 31 až 33).

24 — V rozsudku Kraus (uvedeném v poznámce pod čarou 20, body 18 a násl.) odkázal Soudní dvůr na to, že uvádění akademického titulu získaného v zahraničí je výhodné pro pracovní postup nejen zaměstnance, ale i samostatně výdělečně činné osoby. To postačilo Soudnímu dvoru k použití volného pohybu pracovníků a svobody usazování.

krétní informace o zahájení samostatně výdělečné činnosti v jiném členském státě, jak správně uvádí německá a nizozemská vláda. Pro použití svobody usazování nestačí čistě hypotetická možnost, že tento případ někdy nastane.

53. Jaké konkrétní skutečnosti jsou vhodné k prokázání budoucího zahájení samostatně výdělečné činnosti a v jakém časovém odstupu musí být s tímto zahájením počítáno, se nedá obecně stanovit, nýbrž to závisí na okolnostech jednotlivého případu. Z řízení o rozhodnutí o předběžné otázce ale bez dalšího vyplývá, že se při vystěhování N. v roce 1997 odpovídající skutečnosti nevyskytovaly.

54. Sporné nizozemské daňové předpisy vykazují ovšem tu zvláštnost, že osoby jako N. nezatěžují pouze jednorázově stanovením daně v případě vystěhování. Tyto předpisy mají spíše trvalý účinek v době až do deseti let. Během této doby latentně přetrvává tato daňová povinnost, pro kterou byl povolen odklad platby daně, a až do přijetí nové právní úpravy musela být dokonce poskytnuta záruka. Konečně, daň bude muset být zaplacena, pokud budou podílové účasti podniku během deseti let po vystěhování prodány.

55. Popsané účinky zdanění spojeného s vystěhováním soustavně ztěžovaly N. zahájení samostatně výdělečné činnosti. Nemohl tak například nejprve disponovat částí svého majetku, protože byla uložena jako záruka. Z toho vyplývá, že se N, když v roce 2002 ve Spojeném království zahájil samostatně výdělečnou činnost, mohl dovolat svobody usazování také vůči svému státu původu.

56. Je sice pravda, že nizozemská daňová správa ještě nemohla při stanovení daně vzít v úvahu pozdější výkon svobody usazování. Přesto by byla mohla zrušit účinek zatěžujících opatření s účinkem od okamžiku, ve kterém by bylo skutečně využito svobody usazování. K tomu by byla povinna, pokud by se ukázalo, že opatření jsou neopodstatněným omezením svobody usazování.

57. Na druhou předběžnou otázku je tedy třeba odpovědět následovně: svoboda usazování zaručená v článku 43 ES není použitelná pouze z toho důvodu, že fyzická osoba, která je jediným společníkem kapitálové společnosti, převádí své bydliště z jednoho členského státu do jiného. Státní příslušník členského státu se může přesto vůči svému státu původu dovolávat použití článku 43 ES, pokud tento stát opustí a pokud je v okamžiku dovolání se této základní svobody na základě konkrétních skutečností možno v dohledné době předpokládat, že v jiném členském státě zahájí samostatně

výdělečnou činnost. Článku 43 ES se lze vůči členskému státu původu dovolávat po celou dobu, po kterou působí opatření tohoto státu, které nepříznivě zasahuje do právního postavení dotčené osoby v souvislosti s vystěhováním a které nadále ztěžuje usazení se v hostitelském členském státě.

C – *K první předběžné otázce*

58. Podstatou první otázky Gerechtshof te Arnhem je, zda se státní příslušník členského státu, který převede své bydliště z domovského členského státu do jiného členského státu, může vůči domovskému státu dovolávat použití článku 18 ES z důvodu, že vyměření daně, které je provedeno v souvislosti s jeho vystěhováním, představuje nebo může představovat překážku tohoto odchodu.

59. Tato otázka je významná též vzhledem k navrhované odpovědi na druhou otázku. Neboť svoboda usazování, která musí být sama o sobě vzata v úvahu přednostně, je použitelná teprve se zahájením hospodářské aktivity ve Spojeném království. Předtím přichází naopak v úvahu pouze dovolání se použití obecného práva volného pohybu občanů Unie.

60. Článek 18 odst. 1 ES přiznává každému občanu Unie právo „svobodně se pohybovat a pobývat na území členských států s výhradou omezení a podmínek stanovených v této smlouvě a v opatřeních přijatých k jejímu provedení."

61. Podle názoru předkládajícího soudu se tento projednávaný případ liší od případů dosud projednávaných před Soudním dvorem tím, že případné překážky pobytu nepocházejí od hostitelského členského státu jako ve věcech D'Hoop [25] a Lindfors [26]. Dále již po vystěhování N. neexistuje žádné hospodářské spojení se státem původu, jak tomu bylo ve věci Pusa [27].

62. N. a Komise jsou toho názoru, že článek 18 ES přiznává obecné právo volného pohybu, jehož použití se občané Unie mohou dovolávat také vůči omezením státu původu. Tomu odporuje především německá vláda. Podle jejího názoru obsahuje článek 18 ES pouze právo pohybu a pobytu v užším smyslu, ale nikoli obecný zákaz omezení.

25 — Rozsudek ze dne 11. července 2002, D'Hoop (C-224/98, Recueil, s. I-6191).

26 — Uvedeno v poznámce pod čarou 14.

27 — Rozsudek ze dne 29. dubna 2004, Pusa (C-224/02, Recueil, s. I-5763).

63. Soudní dvůr ve své ustálené judikatuře zdůrazňuje, že status občana Unie je předurčen být základním statutem státních příslušníků členských států umožňujícím těm z nich, kteří se nacházejí ve stejné situaci, požívat bez ohledu na svou státní příslušnost v oblasti věcné působnosti Smlouvy stejného právního zacházení, aniž jsou dotčeny výjimky, které jsou v tomto ohledu výslovně stanoveny [28].

64. V rozsudku Pusa Soudní dvůr určil, že občan Unie, který využil svého práva volného pohybu stanoveného v článku 18 ES, nesmí být svým státem postaven do nepříznivější situace, než kdyby tohoto práva nevyužil. Jinak by totiž dotyčná osoba mohla být odrazena od toho, aby využila svého práva pobytu zaručeného článkem 18 ES [29]. Odpovídající vnitrostátní právní úprava by odporovala zásadám, na kterých spočívá status občana Unie, jmenovitě záruce stejného právního zacházení při výkonu svobody volného pohybu [30].

65. U klasických základních svobod považoval Soudní dvůr odpovídající nerovné zacházení v situacích s přeshraničním charakterem a čistě vnitrostátních situacích zpravidla jako případ omezení [31]. Mnohé skutečnosti svědčí pro to, že opatření tohoto druhu musí být rovněž považována za zakázaná omezení, pokud spadají do působnosti článku 18 ES [32]. Článek 18 odst. 1 ES je tedy kritériem pro všechna opatření, která omezují právo občana Unie volně se pohybovat a pobývat v jiném členském státě [33] nebo které jinak představují překážku, která by mohla občana Unie odradit od použití tohoto obecného práva volného pohybu [34].

66. V každém případě je jasné, že členské státy nesmí svým státním příslušníkům bránit ve výkonu svobody pohybu zaručené v článku 18 ES tím, že s tímto výkonem spojují nevýhodné následky, které by se v případě, že by dotyčná osoba zůstala v členském státě, nevyskytly [35].

28 — Viz mimo jiné rozsudky ze dne 20. září 2001, Grzelczyk (C-184/99, Recueil, s. I-6193, bod 31), D'Hoop (uvedený v poznámce pod čarou 25, bod 28) a Pusa (uvedený v poznámce pod čarou 27, bod 16).

29 — Rozsudek Pusa (uvedený v poznámce pod čarou 27, body 18 a 19) s odkazem na rozsudek D'Hoop (uvedený v poznámce pod čarou 25, body 30 a 31).

30 — Rozsudek Pusa (uvedený v poznámce pod čarou 27, bod 20) s odkazem na rozsudek D'Hoop (uvedený v poznámce pod čarou 25, body 34 a 35).

31 — Viz zejména rozsudek De Lasteyrie du Saillant (uvedený v poznámce pod čarou 3, bod 45). V tomto smyslu také: rozsudky ze dne 7. září 2004, Manninen (C-319/02, Sb. rozh. s. I-7477, body 20 a násl.) a Marks & Spencer (uvedený v poznámce pod čarou 9, bod 34).

32 — Ve stejném smyslu také stanovisko generálního advokáta Jacobse ze dne 20. listopadu 2003 ve věci Pusa (C-224/02, Recueil, s. I-5763, body 18 až 20 a 22), a ze dne 30. června 2005 ve věci Standesamt Niebüll (C-96/04, Sb. rozh. s. I-3561, body 52 a násl.) a rovněž stanovisko generálního advokáta Geelhoeda ze dne 2. února 2006 ve věci De Cuyper (C-406/04, Sb. rozh. s. I-6947, body 104 až 108). Viz také moje stanovisko z této doby ve věci Tas-Hagen a Tas (C-192/05, Sb. rozh. s. I-10451, bod 50).

33 — V tomto smyslu rozsudek Schempp (uvedený v poznámce pod čarou 9, bod 43).

34 — V tomto smyslu již rozsudek Pusa (uvedený v poznámce pod čarou 27, bod 19).

35 — Viz stanovisko generálního advokáta Jacobse ve věci Pusa (uvedené v poznámce pod čarou 32) a bod 51 mého stanoviska ve věci Tas-Hagen a Tas (uvedené v poznámce pod čarou 32, bod 48).

67. Z uvedené judikatury mimo jiné vyplývá, že článek 18 ES nezahrnuje pouze omezení vystěhování nebo vstupu a pobytu v užším smyslu, jak tvrdí německá vláda [36]. Svoboda pohybu občana Unie totiž představuje základní svobodu, kterou je třeba vykládat extenzivně [37]. Článek 18 ES by byl zbaven svého praktického účinku, kdyby měl pouze tuto úzkou působnost, ale netýkal by se jiných právních ustanovení, která mohou omezit svobodu pohybu [38].

68. Zbývá ještě určit, nakolik použití článku 18 ES ve vztahu ke státu původu předpokládá trvání hospodářského vztahu k tomuto státu.

69. V případě Pusa pobírala dotčená osoba nadále důchod ze svého domovského státu Finska poté, co se přestěhovala do Španělska. Ve Finsku byl tento příjem až do určité částky chráněn proti exekuci. Při výpočtu částky chráněného minimálního příjmu byla vzata v úvahu daň z příjmu, která měla být zaplacena v domovském státě, ale nikoliv ve Španělsku. Vnitrostátní právní úprava vycházela tedy z vnitrostátní situace, a sice exekuce důchodu vyplaceného ve Finsku. Přesto ani v tomto případě již neexistoval aktivní zaměstnanecký poměr ve státě původu.

70. Článek 18 ES stanoví právo volného pohybu právě pro ty občany Unie, kteří nejsou hospodářsky činní [39]. To svědčí proti tomu, aby bylo dovolání se použití svobody pohybu vůči státu původu závislé na současném *hospodářském* vztahu k tomuto státu.

71. Opatření však musí nadále nepříznivě zasahovat do právního postavení občana Unie i tehdy, když se ve vztahu ke státu původu dovolává použití článku 18 ES. Tento nepříznivý zásah do právního postavení může být hospodářské povahy, může ale spočívat i v jiných nevýhodách, které ztěžují vystěhování.

72. Skutečnost zakládající daňovou povinnost se v projednávaném případě pojí s okolnostmi, které se staly během pobytu N. v Nizozemsku, a sice se ziskem z podstatných podílových účastí. Stanovení daně působí zpětně k okamžiku bezprostředně předcházejícímu vystěhování. Účinky stanovení daně ale trvají až deset let po vystěhování [40]. N. je tedy stále stejně dotčen sporným vnitrostátním opatřením, které bylo přijato pouze proto, že vykonal své právo volného pohybu.

36 — Viz stanovisko generálního advokáta Jacobse ve věci Pusa (uvedené v poznámce pod čarou 32, bod 21).

37 — Rozsudek ze dne 19. října 2004, Zhu a Chen (C-200/02, Sb. rozh. s. I-9925, bod 31).

38 — Rozsudek Pusa (uvedený v poznámce pod čarou 27, bod 19).

39 — Viz rozsudky 17. září 2002, Baumbast (C-413/99, Recueil, s. I-7091, body 81, 83 a 84). Stejně tak ze dne 7. září 2004 ve věci Trojani (C-456/02, Sb. rozh. s. I-7573, bod 40), a ze dne 15. března 2005, Bidar (C-209/03, Sb. rozh. s. I-2119, bod 37).

40 — Viz k tomu výše body 54 a 55.

73. Na první otázku je tedy třeba odpovědět, že státní příslušník členského státu, který převádí své bydliště ze svého domovského státu do jiného členského státu, se vůči svému domovskému státu může dovolávat práva volného pohybu zaručeného v čl. 18 odst. 1 ES z důvodu, že je vyměřením daně, které je v souvislosti s jeho vystěhováním provedeno, znevýhodněn oproti tuzemským daňovým poplatníkům, kteří svého práva volného pohybu nevyužili.

D – *Ke třetí a páté předběžné otázce*

74. Cílem třetí a páté otázky je v zásadě zjistit, nakolik opatření, jako je projednávané sporné stanovení daně z nezrealizovaných zisků z podstatných podílových účastí v případě vystěhování, odporuje článkům 18 ES a 43 ES. Tak by tomu bylo v případě, kdyby tato opatření omezovala výkon volného pohybu nebo kdyby omezení nebylo opodstatněné.

1. Omezení

75. Při posouzení účinku sporných nizozemských právních předpisů je třeba rozlišovat mezi právní úpravou do konce roku 2004 a novelizovanou právní úpravou platnou od roku 2005. Nejprve je třeba přezkoumat účinky, které jsou způsobeny stanovením daně v případě vystěhování za podmínek, které platí v současnosti. Zadruhé je potom třeba se zabývat dalšími okolnostmi, které dodatečně ztěžují účinek stanovení daně před změnou práva, zejména povinností poskytnout záruku.

76. V rozsudku De Lasteyrie du Saillant již Soudní dvůr určil, že právní úprava, která pouze z toho důvodu, že osoba povinná k dani převádí své bydliště do zahraničí, stanoví zdanění latentních zisků, je způsobilá omezit výkon práva volného pohybu [41]. Taková právní úprava totiž vede ke znevýhodňujícímu zacházení s těmi osobami, které využily svého práva volného pohybu, oproti daňovým poplatníkům s bydlištěm na vnitrostátním území. Zatímco u posledně jmenovaných je daň ze zisku z podstatných podílových účastí stanovena teprve tehdy, když tyto obchodní podíly nebo akcie převedli a skutečně zrealizovali zisk, je daň v případě N. stanovena již při vystěhování.

77. Nerovné zacházení s těmi osobami, které využily svého práva volného pohybu, je také v rozporu s článkem 18 ES [42].

41 — Rozsudek De Lasteyrie du Saillant (uvedený v poznámce pod čarou 3, body 45 a 46).

42 — Viz výše bod 65.

78. N sice nemusí stanovenou daň zaplatit hned, nýbrž až když tyto podílové účasti skutečně převede během deseti let po svém vystěhování [43]. Bez ohledu na delší lhůtu se ovšem nizozemská právní úprava v zásadě neodlišuje od francouzské. I kdybychom jej vzali v úvahu samostatně, představuje stanovení daně v okamžiku vystěhování zátěž, která dopadá pouze na ty, kteří využili svého práva volného pohybu.

79. Odevzdání daňového přiznání, které je zde nutné, je dodatečnou formalitou, která může bránit odchodu dotyčného [44]. Tuzemský daňový poplatník sice musí také případně někdy odevzdat daňové přiznání ze zisku z podstatných podílových účastí, jak uvádí nizozemská vláda. Přesto se tato povinnost týká tuzemských daňových poplatníků – podle dostupných informací – pouze tehdy, pokud své podílové účasti skutečně převedou. Pokud své obchodní podíly nebo akcie nadále drží, nemusí odevzdat daňové odevzdání o latentním (ještě nerealizovaném) zisku.

80. Až do změny právní úpravy v roce 2004 se k tomuto v každém případě přidávaly ještě dva aspekty. Zaprvé byl povolen odklad platby daně stanovené v případě vystěhování pouze za podmínky poskytnutí záruky. Takové opatření již Soudní dvůr také označil jako další ztížení omezujícího účinku stanovení daně [45].

81. Zadruhé nebyly původně ztráty hodnoty podílových účastí, ke kterým došlo po převedení bydliště, zohledněny pro snížení daňového dluhu. To mohlo mít za následek, že daň z fiktivního zisku, která byla stanovena v okamžiku vystěhování a byla splatná v případě pozdějšího převodu dotčených podílových účastí, přesahovala daň, která by byla stanovena ve stejném okamžiku na vnitrostátním území. Neboť na vnitrostátním území by byla daň stanovena ze zisku skutečně zrealizovaného při převodu (který by mohl být nižší).

82. Nové znění právní úpravy v roce 2004 zde v obou bodech přineslo zlepšení. Nakolik vrácení záruky, které následovalo, vedlo k úplnému odstranění překážky, je třeba přezkoumat v rámci odpovědi na čtvrtou otázku.

83. Zda změna článku 26 odst. 5 IW vedla k úplnému rovnému zacházení se ztrátami po vystěhování, nemůže být s konečnou

43 — Vychází se z toho, že tento požadavek zaplacení daně po uplynutí deseti let po vystěhování zanikne (viz článek 26 IW, uvedený v bodě 10).

44 — Viz k omezující povaze povinnosti daňového přiznání a jiných formalit rozsudek ze dne 28. dubna 1998, Safir (C-118/96, Recueil, s. I-1897, body 26 a 28).

45 — Viz rozsudek De Lasteyrie du Saillant (uvedený v poznámce pod čarou 3, bod 47).

platností určeno. Podle tohoto ustanovení může být daň, pro kterou byl povolen odklad, snížena o čtvrtinu rozdílu mezi hodnotou při vystěhování a aktuální hodnotou v okamžiku převodu. Daň v případě převodu na vnitrostátním území a v zahraničí by tedy byla stejná pouze tehdy, pokud by sazba daně byla 25 %. Ze spisu nevyplývá, zda je to skutečně použitelná sazba v každém případě. Mohly by také vzniknout pochybnosti, pokud by snížení daně bylo ponecháno na správním uvážení [46].

84. Je věcí vnitrostátního soudu, který je jediný příslušný k výkladu vnitrostátního práva, zjistit, zda platná právní ustanovení při vystěhování do jiného členského státu u stejně vysokého skutečně zrealizovaného zisku vedou ke stejně vysoké dani jako v případě srovnatelné čistě vnitrostátní situace [47].

85. Konečně N. vidí znevýhodnění v tom, že jsou ve sporném rozhodnutí stanoveny úroky. Úroky jsou splatné, pokud mezi zdaňovacím období a stanovením daně uběhlo více než 15 měsíců. Je třeba je odlišovat od „exekučních" úroků, které vznikají v období mezi vydáním daňového výměru a zaplacením daně. „Exekuční" úroky v projednávaném případě nevzniknou, dokud je pro daň povolen odklad.

86. Stanovení „daňových" úroků je normálním důsledkem vydání daňového výměru. Kromě zabránění výkonu práva volného pohybu, které při vystěhování představuje stanovení daně, nepředstavuje uložení „daňových" úroků dodatečné zvláštní znevýhodnění, jak správně uvádí předkládající soud. „Daňové" úroky se stanou splatnými stejně tak jako zbylý daňový dluh, tedy pouze tehdy, pokud jsou podílové účasti převedeny během deseti let po vystěhování. Při vnitrostátním převodu by stejně tak byl vydán daňový výměr a „daňové" úroky by byly stanoveny podle stejných pravidel.

87. Předpokladem pro to, že výběr „daňových" úroků nepředstavuje znevýhodnění osoby, která převádí své bydliště, je ovšem zaprvé, že je nárok z úroků odpovídajícím způsobem snížen, pokud je samotná daň částečně snížena za použití článku 26 IW. Zadruhé nesmí existovat významný rozdíl mezi trváním řízení o uložení daně podle toho, jestli se jedná o uložení daně v případě vystěhování nebo vnitrostátní převod obchodních podílů nebo akcií, v jehož důsledku by v přeshraničních situacích vznikaly pravidelně větší úroky.

46 — V rozsudku ze dne 8. května 1990, Biehl (175/88, Recueil, s. I-1779, bod 18) nepovažoval Soudní dvůr za dostatečné pro vyloučení omezení, že nastolení situace, která je v souladu s právem Společenství, je ponecháno na správním uvážení daňové správy.

47 — Při zvýšení hodnoty po vystěhování ovšem není žádný důvod k tomu, aby byla výše daně upravena směrem nahoru, protože právo zdanění má nový stát, kde má dotyčná osoba bydliště.

2. Odůvodnění

88. Vnitrostátní právní úprava, která omezuje svobodu usazování, je přípustná pouze tehdy, pokud sleduje legitimní cíl slučitelný se Smlouvou o ES a je-li to odůvodněno naléhavými důvody obecného zájmu. Právní ustanovení musí navíc být způsobilé zaručit uskutečnění dotčeného cíle a nesmí překračovat meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné [48]. Pro odůvodnění porušení práva volného pohybu občanů Unie platí ta samá měřítka [49].

90. Vlády, které jsou účastníky tohoto řízení, především zdůrazňují, že zdanění v případě vystěhování zajišťuje spravedlivé rozdělení daňových příjmů, které odpovídá zásadě teritoriality. Kromě toho jako další důvody uvádí zachování celistvosti daňového systému a rovněž účinný daňový dohled.

— Rozdělení pravomoci zdanění na základě zásady teritoriality

a) Naléhavé důvody obecného zájmu

89. Nejprve je třeba přezkoumat, zda je sporná právní úprava odůvodněna naléhavými důvody obecného zájmu. Předkládající soud tvrdí, že nizozemská právní úprava zdanění v případě vystěhování sleduje s přihlédnutím k její genezi dva cíle. Na jedné straně mají tato ustanovení zajistit koherentní, na zásadu teritoriality orientované zdanění zisků z podstatných podílových účastí, které vznikly během pobytu na vnitrostátním území. Na druhé straně má toto opatření zabránit převodům bydliště pouze z daňových důvodů.

91. Výběr přímých daní, jak již bylo konstatováno, je při současném stavu práva Společenství v pravomoci členských států [50]. Členské státy mohou zejména rozhodovat, jaké plnění zdaní. Nedostatek harmonizace právem Společenství je rovněž záležitostí členských států, které stanoví měřítka pro rozdělení svých zdaňovacích pravomocí pomocí uzavírání dohod o zabránění dvojího zdanění a jednostranných opatření [51]. Článek 293 druhá odrážka ES je výslovně vybízí, aby jednaly o odstranění dvojího zdanění ve Společenství.

48 — Rozsudky ze dne 15. května 1997, Futura Participations a Singer (C-250/95, Recueil, s. I-2471, bod 26), De Lateyrie du Saillant (uvedený v poznámce pod čarou 3, bod 49) a Marks & Spencer (uvedený v poznámce pod čarou 9, bod 35).

49 — Viz rozsudky D'Hoop (uvedený v poznámce pod čarou 25, bod 36) a Pusa (uvedený v poznámce pod čarou 27, bod 16).

50 — Viz výše bod 26.

51 — Viz rozsudky ze dne 12. května 1998, Gilly (C-336/96, Recueil, s. I-2793, body 24 a 30), ze dne 12. prosince 2002, De Groot (C-385/00, Recueil, s. I-11819, bod 93), D. (C-376/03, uvedený v poznámce pod čarou 5, body 50 a 51) a rozsudek van Hilten-van der Heijden (uvedený v poznámce pod čarou 15, bod 47).

92. V rozsudku Marks & Spencer Soudní dvůr uznal, že zachování rozdělení daňové pravomoci mezi členskými státy je legitimním cílem, který může odůvodnit omezení svobody usazování [52]. Přitom může v mezinárodním právu platící a v právu Společenství uznávaná zásada teritoriality [53] platit jako zásadní zásada, kterou se členské státy řídí při rozdělení daňové pravomoci.

93. Exaktní definice zásady teritoriality zatím neexistuje. Praktickým důsledkem této zásady je, že státy obecně podrobují neomezené daňové povinnosti pouze osoby usazené na vnitrostátním území a kromě toho zdaňují v rámci omezené daňové povinnosti příjmy osob usazených v zahraničí, pocházející z vnitrostátních zdrojů.

94. Zásada teritoriality se odrazila také ve vzorových smlouvách vypracovaných Organizací pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD), podle které mohou členské státy rozumným způsobem uspořádat rozdělení daňové pravomoci [54]. Tak podléhají zisky realizované při převodu majetku – bez ohledu na výjimky, které zde nejsou relevantní – v souladu s čl. 13 odst. 5 vzorové smlouvy OECD týkající se příjmu a majetku zdanění ve smluvním státě, jehož je převodce rezidentem. Článek 13 odst. 4 dohody o zamezení dvojího zdanění mezi Nizozemskem a Spojeným královstvím z roku 1980 [55] rozděluje daňovou pravomoc tomu odpovídajícím způsobem.

95. Odchylně od tohoto přiznává čl. 13 odst. 5 téže dohody o zamezení dvojího zdanění [56] smluvnímu státu právo vyměřit daň na základě jeho daňových předpisů na zisky realizované při převodu majetku osobou, která je rezidentem jiného státu, ale během pěti let předcházejících převodu bydlela v prvním státě.

96. Na první pohled se zde jeví, že dohoda o zamezení dvojího zdanění připouští průlom do zásady teritoriality. Podle jejího znění by Nizozemsko mohlo zdanit veškerý zisk realizovaný při převodu ještě pět let po vystěhování. Nezávisle na tom, zda je dohodu třeba opravdu vykládat tímto způsobem, nezachází ovšem sporná nizozemská ustanovení tak daleko. Spíše stanoví v případě

52 — Rozsudek Marks & Spencer (uvedený v poznámce pod čarou 9, bod 54).

53 — Rozsudek Marks & Spencer (uvedený v poznámce pod čarou 9, bod 39). Viz také již rozsudek ze dne 15. května 1997, Futura Participations a Singer (C-250/95, Recueil, s. I-2471, bod 22).

54 — Viz rozsudek van Hilten-van der Heijden (uvedený v poznámce pod čarou 15, bod 48).

55 — SI 1980/1961.

56 — Toto ustanovení je následujícího znění: „The provisions of paragraph (4) shall not affect the right of either of the States to levy according to its own law a tax on gains from alienation of any property derived by an individual who is a resident of the other State and has been a resident of the first-mentioned State at any time during the five years immediately preceding the alienation of the property."

převodu pouze vymáhání daně ze zisku získaného na vnitrostátním území, jejíž částka byla stanovena v okamžiku vystěhování dotyčného daňového poplatníka a jejíž platba byla odložena.

97. Nizozemská právní úprava tedy spojuje zdanění s teritoriálním prvkem a spojuje jej s časovým prvkem, a sice pobytem na vnitrostátním území v období, kdy je nabyt zdanitelný zisk. I když je daň splatná teprve tehdy, když daňový poplatník přestane být nizozemským rezidentem, jsou právní ustanovení o zdanění v případě vystěhování přesto v souladu se zásadou teritoriality.

98. Přitom je třeba také uvážit, že je ponecháno členským státům, jak vezmou v úvahu teritoriální a časové prvky pro rozdělení daňové pravomoci v jednotlivých případech, pokud zůstane zachována soudržnost zdanění a nevzniká nepřípustné dvojí zdanění.

99. Možná odchylka mezi lhůtou pěti let stanovenou v dohodě o zamezení dvojího zdanění a desetiletou lhůtou na základě vnitrostátního práva nemění nic na posouzení těchto zákonných pravidel z pohledu práva Společenství [57]. Tento protiklad musí být spíše v daném případě vyřešen v souladu s vnitrostátním právem [58].

100. Zde předložené posouzení právní úpravy zdanění v případě vystěhování se jeví na první pohled jako rozporné s rozsudkem De Lasteyrie du Saillant. V tomto rozsudku Soudní dvůr odůvodnění vycházející z důvodů zachování rozdělení daňové pravomoci odmítl [59]. Sporná ustanovení v této věci sledovala podle tvrzení francouzské vlády pouze zamezení daňových úniků a neměla „obecně v případě, že daňový poplatník převede své bydliště do zahraničí, [zajistit] zdanění zisků, které vznikly během pobytu dotyčného daňového poplatníka ve Francii“ [60].

57 — Není jasné, jestli se zde skutečně jedná o rozpor. Daň je totiž již stanovena bezprostředně před okamžikem vystěhování a již pouze vymáhána, když skončí odklad platby daně v důsledku skutečného převodu. Mohli bychom tedy zaujmout stanovisko, že v tom nespočívá případ použití čl. 13 odst. 5 dohody o zamezení dvojího zdanění, protože daň byla formálně stanovena bezprostředně před vystěhováním, a tím je zdaněn daňový rezident.

58 — Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (rozsudek ze dne 15. září 2005, V-N 2005/47,11) považuje za porušení zjevně podobné nizozemsko-belgické dohody o zamezení dvojího zdanění, pokud byla možnost zdanění změnou Wet IB po uzavření dohody jednostranně prodloužena z pěti na deset let (viz k tomu výše poznámka pod čarou 2). Nizozemská vláda k tomu uvádí, že Nizozemsko usiluje o to, aby byla lhůta v dohodě o zamezení dvojího zdanění rovněž prodloužena na deset let, jak už se mezitím stalo v dohodě s Belgií a Portugalskem.

59 — Viz rozsudek De Lasteyrie du Saillant (uvedený v poznámce pod čarou 3, bod 68).

60 — Rozsudek De Lasteyrie du Saillant (uvedený v poznámce pod čarou 3, bod 65).

101. Nizozemské právní předpisy naopak usilují nejen o zamezení daňových úniků. Spíše slouží také k tomu, aby bylo skutečně umožněno vyměření nizozemských daní podle měřítek přípustného a mezi Nizozemskem a Spojeným královstvím stanoveného rozdělení daňové pravomoci. Bez stanovení daně před vystěhováním by totiž musel být dodatečně zjišťován zisk získaný v Nizozemsku. Podle okamžiku převodu by toto zjištění zisku mohlo být nutné ještě po více letech, což by, jak správně uvádí německá vláda, s sebou přinášelo podstatné praktické obtíže.

— Soudržnost daňového systému

102. Podmínkou odůvodnění z důvodů soudržnosti daňového systému podle judikatury je, že mezi přiznáním daňové výhody a vyvážením této výhody daňovým zatížením existuje přímý vztah [61]. Podle této judikatury jsou přípustná zejména právní ustanovení, která zabraňují tomu, že jsou příjmy zdaněny buď vícenásobně, nebo vůbec [62].

61 — Rozsudky ze dne 28. ledna 1992, Bachmann (C-204/90, Recueil, s. I-249, body 21 až 23), ze dne 14. listopadu 1995, Svenson a Gustavsson (C-484/93, Recueil, s. I-3955, bod 18), ze dne 18. září 2003, Bosal Holding (C-168/01, Recueil, s. I-9409, body 29 a 30).

62 — Viz mé stanovisko ze dne 18. března 2004, Manninen (C-319/02, Recueil, s. I-7477, bod 51).

103. K tomu uvádí nizozemská a německá vláda, že stanovením daně v okamžiku vystěhování je vyváženo hrozící neodůvodněné zvýhodnění. To by mohlo – pokud by neexistovaly sporné právní předpisy – vyplývat z toho, že stát původu by v případě pozdějšího převodu již nemohl dosáhnout na zisky získané ještě v tomto státě. Současně je hostitelskému státu zabráněno zdanit zisky získané před přistěhováním.

104. Nizozemský zákonodárce by byl mohl stanovit daně teoreticky také jako periodický odvod splatný k uplynutí ročního zdaňovacího období z nerealizovaných zisků. Přesto se zákonodárce rozhodl pro odklad zdanění do okamžiku, ke kterému jsou zisky z převodu realizovány. Tento odklad se ovšem uskuteční pod podmínkou, že je zdanění v okamžiku převodu skutečně možné.

105. K posouzení argumentu soudržnosti je nejprve třeba poukázat na rozsudek X a Y [63], který se týkal právní úpravy s podobným cílem, jako je projednávaná právní úprava o zdanění v případě vystěhování. Podle předpisů sporných v této věci je v případě převedení obchodních podílů nebo akcií vnitrostátní společnosti na společnost ovládanou tím samým společníkem se sídlem v zahraničí zdaněn zisk z podílové účasti.

63 — Uvedený v poznámce pod čarou 10.

Zdanění mělo zaručit, že podílová účast není převedena do zahraničí, aniž by byl latentní zisk na vnitrostátním území zdaněn. Soudní dvůr vzal v úvahu odůvodnění z důvodů soudržnosti daňového systému a odmítl jej konečně pouze proto, že okamžité zdanění nebylo nejméně omezujícím prostředkem [64].

106. V projednávaném případě by skutečně již nebylo zaručeno soudržné zdanění, pokud by bylo vyměření daně z podílových, během pobytu ve státě původu získaných zisků znemožněno v důsledku vystěhování. Do této míry se zde překrývají požadavky daňové soudržnosti a rozdělení daňové pravomoci na základě zásady teritoriality.

107. Soudržnost nizozemského daňového systému spočívá kromě toho také ve skutečnosti, že u daňového poplatníka, který se přistěhoval, je základem pro zdanění zisků zrealizovaných při převodu hodnota podílové účasti v okamžiku přistěhování (*step-up*). Tato metoda je slučitelná se zásadou teritoriality, protože zohledňuje pouze zisk získaný během pobytu na vnitrostátním území.

64 — Rozsudek X a Y (uvedený v poznámce pod čarou 19, body 58 a 59).

108. Nizozemské právní úpravě konečně nemůže být odepřena soudržnost pouze proto, že stanoví započtení daně [65] zaplacené v zahraničí [66]. Pokud nejsou porušeny limity stanovené právem Společenství, mohou se členské státy svobodně za určitých okolností vzdát svého daňového nároku, zejména ve vztahu vzájemnosti upraveném dohodou o zamezení dvojího zdanění. Takové dílčí výjimky slouží k zamezení dvojího zdanění, a podporují tím dokonce soudržnost. V žádném případě obecně nezpochybňují daňový nárok a jeho obecné provedení.

— Zamezení daňových úniků a účinný daňový dohled

109. Nizozemská právní úprava zdanění v případě vystěhování má zároveň zabránit tomu, aby se daňový poplatník pomocí přechodného převodu svého bydliště vyhnul zdanění. Zásadně je to stejně legitimní cíl [67] jako účinný daňový dohled [68].

65 — Článek 26 odst. 2 IW ve znění platném před rokem 2005, respektive čl. 26 odst. 5 IW v aktuálním znění.

66 — Tak ovšem rozsudek De Lasteyrie du Saillant (uvedený v poznámce pod čarou 3, bod 66), ovšem za okolností, že francouzská právní úprava slouží výlučně k zabránění zneužití.

67 — Viz nejnověji rozsudek Marks & Spencer (uvedený v poznámce pod čarou 9, body 49 až 51).

68 — Rozsudek Futura Participations a Singer (uvedený v poznámce pod čarou 48, bod 31) a rozsudek ze dne 13. prosince 2005, Sevic Systems (C-411/03, Sb. rozh. s. I-10805, bod 28).

b) Proporcionalita

110. Opatření musí kromě toho odpovídat zásadě proporcionality, tj. musí být způsobilá k uskutečnění zamýšlených cílů a nesmí překračovat meze toho, co je nezbytné k uskutečnění těchto cílů [69].

— Původní právní situace

111. Nejprve je třeba přezkoumat právní úpravu v její původní formě, když byl ještě odklad splátky daně závislý na poskytnutí záruky. V této formě sice byla právní úprava k dosažení uvedených cílů vhodná, ale nikoli nezbytná.

112. Záruka zajisté usnadňuje vyměření daně v případě cizího daňového poplatníka. Pokud se daň po vystěhování stane v důsledku převodu podílové účasti splatnou, může fiskus v případě potřeby zhodnotit záruku. Tím je vyloučeno nebezpečí daňového úniku a zaručen účinný daňový dohled. Daňový poplatník zůstane po převodu svého bydliště do jiného členského státu nadále v kontaktu s daňovými orgány státu původu už proto, že chce k určitému časovému okamžiku vrátit svou záruku.

113. Existují ovšem mírnější prostředky, které nejsou tolik nákladné pro daňového poplatníka a méně omezují výkon svobody volného pohybu. Podle směrnice 77/799 [70] může členský stát požádat příslušné orgány jiného členského státu za prvé o všechny informace způsobilé umožnit mu správné vyměření daní z příjmu [71]. Za druhé jsou členské státy na základě směrnice 76/308/EHS [72] povinny k vzájemné pomoci při vymáhání daní z příjmu a z majetku.

114. V praxi možná tyto nástroje spolupráce ne vždy fungují rychle a uspokojivě. Členské státy se ovšem přesto nemohou dovolávat

69 — Viz judikatura uvedená v poznámce pod čarou 48.

70 — Směrnice Rady 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní, některých nepřímých daní a daní z pojistného ve znění směrnice Rady 2004/106/ES ze dne 16. listopadu 2004 (Úř. věst., L 359, s. 30) (dále jen „směrnice o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány").

71 — Viz rozsudky ze dne 28. října 1999, Vestergaard (C-55/98, Recueil, s. I-7641, bod 26), a ze dne 26. června 2003, Skandia a Ramstedt (C-422/01, Recueil, s. I-6817, bod 42).

72 — Směrnice Rady 76/308/EHS ze dne 15. března 1976 o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z operací, které jsou součástí systému financování Evropského zemědělského a orientačního záručního fondu, zemědělských dávek a cel (Úř. věst. L 73, s. 18; Zvl. vyd. 02/01, s. 44) ve znění směrnice Rady 2001/44/ES ze dne 15. června 2001 (Úř. věst. L 175, s. 17; Zvl. vyd. 02/12, s. 27).

nedostatků při spolupráci svých orgánů daňové správy a odvozovat z nich odůvodnění omezení základních svobod.

115. Není také možné odůvodnit, že právní úprava ve svém původním znění přiměřeně nezohledňovala ztráty nastalé po převedení bydliště.

— Změněná právní situace

116. Naopak v platném znění vyhovují nizozemská právní ustanovení o zdanění v případě vystěhování požadavkům zásady proporcionality. Omezení spočívá pouze ve zdanění, jež je důsledkem vystěhování. Pro daň je potom povolen odklad, ale bez nutnosti poskytnutí záruky. Dále je nyní povoleno snížení daně, aby byly vzaty v úvahu pozdější ztráty.

117. Bylo by sice nepřiměřené, kdyby byla daň spojena s vystěhováním pouze proto, aby bylo zabráněno daňovým únikům. Neboť žádná obecná domněnka daňového úniku nebo daňového podvodu nemůže být založena pouze na skutečnosti, že fyzická osoba chce převést své bydliště do jiného členského státu [73].

118. Právní ustanovení ale slouží kromě toho cíli provedení koherentního zdanění na základě zásady teritoriality. Uložení daně již nepředstavuje za změněných podmínek žádnou nepřiměřenou překážku pro vystěhování. Je vhodná a nutná k tomu, aby mohl být zisk z podstatné podílové účasti v případě pozdějšího převodu skutečně zdaněn.

119. Z našeho pohledu neexistuje méně zatěžující a právně, jakož i skutečně proveditelná metoda zdanění ze zisků z podílové účasti realizovaných do okamžiku vystěhování. Zejména se zdá sotva možné, aby stát původu uložil daň po vystěhování v okamžiku skutečného převodu.

120. I kdyby z právního hlediska bylo možné uložit částečnou daň, která přísluší Nizozemsku, teprve dodatečně v okamžiku převodu, nebyl by to mírnější prostředek, který by daňového poplatníka méně zatěžoval. Neboť daňový poplatník by nemusel uchovávat pouze doklady pro dodatečné stanovení ceny, nýbrž i pro odpočitatelné náklady,

73 — Rozsudky De Lasteyrie du Saillant (uvedený v poznámce pod čarou 3, bod 50) a X a Y (uvedený v poznámce pod čarou 10, bod 61).

které mají souvislost se ziskem realizovaným až do okamžiku vystěhování. Konečně je tedy co nejčasnější předběžné vyměření daně také v zájmu daňového poplatníka.

121. Závěrem je třeba ještě jednou poukázat na to, že se nizozemská právní úprava svými cíli a – od roku 2005 – i svou úpravou výrazně liší od francouzské právní úpravy, kterou Soudní dvůr posuzoval v rozsudku De Lasteyrie du Saillant. Tato právní úprava má umožnit provedení koherentního zdanění rozděleného na základě zásady teritoriality, a nikoli zamezit daňovým únikům.

122. Poté, co odpadla povinnost poskytnout záruku, je nyní vystěhování pouze nepodstatně ztíženo předběžným vyměřením daně. V každém případě, pokud stát, do nějž dotyčná osoba převedla své bydliště, nepožádá v případě převodu o zdanění zisků, které vznikly před převedením bydliště (tedy rovněž použije *step-up*-metodu), nedojde ke dvojímu zdanění. Také ve světle rozsudku De Lasteyrie du Saillant nebrání tedy základní svobody této právní úpravě zdanění zisku z podstatné podílové účasti, jak ji nizozemská právní úprava stanoví ve znění platném od roku 2005.

123. Na třetí a pátou předběžnou otázku je tedy třeba odpovědět, že čl. 18 odst. 1 a článek 43 ES nebrání právnímu předpisu členského státu, který stanoví vyměření daně ze zisku z podstatné podílové účasti bezprostředně před převedením bydliště do jiného členského státu,

— pokud je bez dalších podmínek povolen odklad platby vyměřené daně až do okamžiku skutečného převedou podílové účasti a

— pokud je zajištěno, že skutečně vyměřená daň v případě převodu není vyšší než daň, která by byla vyměřena v případě převodu za jinak stejných podmínek na vnitrostátním území.

E – *Ke čtvrté předběžné otázce*

124. Podstatou této otázky předkládajícího soudu je, co musí členský stát učinit k odstranění následků, které případně vyplývají z toho, že odklad pro platbu daně byl nejprve v rozporu s právem Společenství

povolen pouze za podmínky poskytnutí záruky.

125. Před odpovědí na čtvrtou otázku je třeba předeslat, že uložení daně spojené s vystěhováním jako takové je stejně jako dřív zachováno a – jak jsme uvedli – je také legální. Skutečnost, že stanovení daně bylo původně podmíněno povinností poskytnutí záruky, nezpochybňuje legalitu tohoto zdanění. Spíše je třeba od sebe jasně oddělit samotné stanovení daně a okolnost, že odklad platby daně byl zaručen pouze pod podmínkou poskytnutí záruky.

126. Podle tvrzení předkládajícího soudu byla záruka vyžadovaná v rozporu s právem Společenství uvolněna. Kromě toho byla povinnost poskytnout záruku vyškrtnuta ze zákonných ustanovení. N. sice zpochybňuje, že by uvolnění poskytnutých obchodních podílů bylo provedeno formálně správně. Tuto otázku musí přezkoumat předkládající soud podle kritérií vnitrostátního práva.

127. Tím Soudnímu dvoru zbývá pouze přezkoumat, zda uvolnění záruky – jak to formuloval předkládající soud – vede k odstranění veškerých překážek se zpětným účinkem. V zásadě směřuje tato otázka k tomu, zda stačí samotné uvolnění záruky, nebo zda právo Společenství kromě toho vyžaduje odstranění všech ostatních nepříznivých důsledků poskytnutí záruky.

128. V tomto ohledu je třeba poznamenat, že poskytnutí záruk není obecně zbaveno souvisejících nákladů. Pokud je složena peněžní zástava, přichází dotyčná osoba o úroky. Bankovní záruky jsou spojeny s poplatky. Zastavení majetku, jako jsou obchodní podíly, může konečně snížit důvěru v platební schopnost jejich majitele, a tím způsobit méně příznivé úvěrové podmínky. Takové finanční ztráty nelze nahradit pouhým uvolněním záruky.

129. N. – nakolik je to patrné – ovšem neuplatnil odpovídající ztráty. Mohli bychom být toho názoru, že čtvrtá předběžná otázka představuje hypotetický problém, a proto na ni Soudní dvůr nemusí odpovědět. Pro účely úplnosti se však chci přesto krátce touto otázkou zabývat.

130. Vrácení záruky vykazuje podobnosti s úhradou dávek vybraných v rozporu s právem Společenství. Podle ustálené judikatury se podrobnější pravidla pro toto vyplácení řídí vnitrostátním právem; přesto nemohou být méně příznivé než ta, která se týkají obdobných řízení na základě vnitrostátního práva (zásada rovnocennosti),

a nesmějí v praxi znemožňovat nebo nadměrně ztěžovat výkon práv přiznaných právním řádem Společenství (zásada efektivity) [74].

131. Na základě zásady rovnocennosti by nizozemské finanční orgány měly povinnost dodatečně k vrácení záruky nahradit i náklady související s poskytnutím záruky, pokud to vnitrostátní právo stanoví ve srovnatelných vnitrostátních situacích. Ze zásady efektivity nemohou být vyvozeny žádné další nároky. Podstatné je totiž samotné uvolnění záruky, které zjevně není vnitrostátním právem ztíženo. Obecný nárok na odstranění všech následků zásada efektivity nepřiznává.

132. Soudní dvůr tak již rozhodl, že náklady spojené s vrácením neprávem vybraných daní, jako je platba případných úroků, se řídí vnitrostátním právem [75]. Pokud by byly členské státy na základě zásady efektivity práva Společenství povinny nahradit všechny nevýhody a ztráty spojené s porušením práva Společenství, byly by obcházeny zvláštní podmínky, které Soudní dvůr stanovil pro odpovědnost členských států za porušení práva Společenství.

133. Zásady odpovědnosti členských států za porušení práva Společenství [76] představují další opěrný bod pro případné nároky kromě samotného uvolnění záruky. Odpovědnost se uplatní, pokud jsou splněny tři podmínky: cílem porušené právní normy je přiznání práv jednotlivcům, porušení je dostatečně závažné a existuje přímá příčinná souvislost mezi porušením povinnosti, která přísluší členskému státu, a škodou způsobenou poškozeným [77].

134. Protože posouzení zdanění v případě vystěhování z hlediska práva Společenství bylo až do vydání rozsudku De Lasteyrie du Saillant zcela nejasné, nemůžeme až do

74 — Viz rozsudky ze dne 16. prosince 1976, Rewe (33/76, Recueil, s. 1989, bod 5), ze dne 14. prosince 1995, Peterbroeck (C-312/93, Recueil, s. I-4599, bod 12), ze dne 15. září 1998, Edis (C-231/96, Recueil, s. I-4951, body 19 a 34), a rozsudek ze dne 8. března 2001, Metallgesellschaft a další (C-397/98 a C-410/98, Recueil, s. I-1727, bod 85).

75 — Rozsudky ze dne 15. září 1998, Ansalso Energia (C-279/96, C-280/96 a C-281/96, Recueil, s. I-5025, bod 28), a Metallgesellschaft (uvedený v poznámce pod čarou 74, bod 85). Dále viz rozsudek ze dne 10. září 2002, Prisco a Caser (C-216/99 a C-222/99, Recueil, s. I-6761, body 70 a násl.)

76 — Rozsudek ze dne 5. března 1996, Brasserie du pêcheur a Factortame (C-46/93 a C-48/93, Recueil, s. I-1029), ze dne 4. července 2000, Haim (C-424/97, Recueil, s. I-5123, body 26 a 36 a násl.), ze dne 4. prosince 2003, Evans (C-63/01, Recueil, s. I-14447, body 82 a násl.).

77 — Rozsudky Haim (uvedený v poznámce pod čarou 76, bod 36) a Evans (uvedený v poznámce pod čarou 76, bod 83).

tohoto okamžiku předpokládat žádné dostatečně závažné porušení práva Společenství.

135. Na čtvrtou otázku je tedy třeba odpovědět: pokud členský stát spojil v rozporu s právem Společenství odklad platby daně s podmínkou poskytnutí záruky, může být dodatečně kromě vrácení záruky povinen odškodnit daňového poplatníka za finanční škody, které mu vznikly z důvodu poskytnutí záruky, pokud jsou takové nároky stanoveny ve srovnatelných případech vnitrostátním právem. Dále může v zásadě existovat nárok na náhradu škody na základě zásad o odpovědnosti členských států za porušení práva Společenství.

F – *K právnímu režimu náhrady nákladů řízení*

136. Výrok předkládajícího rozhodnutí obsahuje pouze pět uvedených předběžných otázek o ustanoveních o zdanění v případě vystěhování. Není jasné, jak je třeba rozumět odkazu obsaženému v odůvodnění usnesení na otázku přípustnosti paušální náhrady nákladů, která byla položena i ve věci D.

137. Znění textu („navazuje na [...] otázku", respektive nizozemsky: „sluit [...] aan") bychom mohli rozumět tak, že předkládající soud, v každém případě do té míry, do jaké tato otázka nebyla zodpovězena v rozsudku D., chtěl tuto otázku rovněž položit. Jinak bychom ale také mohli této pasáži celkově rozumět tak, že se soud s ohledem na žádost o rozhodnutí o předběžné otázce ve věci D. vzdává opětovného přezkoumání této otázky. Všichni účastníci řízení se zjevně přiklonili k této druhé možnosti, protože se žádný z nich tímto problémem nezabýval.

138. Jsem také toho názoru, že předkládající soud tuto otázku nechtěl znovu položit. To se ukazuje na tom, že k této věci neuvádí žádné bližší informace ani zdůvodnění na rozdíl od jinak podrobně zdůvodněné žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce. Navíc předkládající soud svou žádost o rozhodnutí o předběžné otázce po vydání rozsudku nedoplnil, přestože se Soudní dvůr v tomto rozsudku nevyjádřil k otázce náhradě nákladů řízení.

139. Pokud bychom však přesto otázku považovali za položenou, považuji ji v každém případě za nepřípustnou v této formě.

140. Ani článek 234 ES, ani jiná ustanovení procesního práva nestanoví konkrétní požadavky na formu, kterou má mít žádost o rozhodnutí o předběžné otázce. Zejména je sice třeba bezpodmínečně doporučit, ale nikoli závazně nařídit, uvést otázky v oddělené části předkládajícího rozhodnutí [78]. Soudnímu dvoru také nic nebrání v případě nepřesně formulované otázky vyjmout ty prvky práva Společenství, které s přihlédnutím k předmětu sporu vyžadují výklad [79].

141. Podle ustálené judikatury je přesto nutné, aby předkládající soud definoval skutkový a právní rámec, do kterého se začleňují otázky, které pokládá, nebo aby přinejmenším vysvětlil skutkové předpoklady, na nichž se tyto otázky zakládají [80]. Informace v předkládajících rozhodnutích nemají Soudnímu dvoru pouze umožnit, aby poskytl užitečné odpovědi, ale musí rovněž poskytnout vládám členských států, jakož i dalším zúčastněným stranám, možnost předložit vyjádření v souladu s článkem 23 Statutu Soudního dvora [81].

142. Předkládající rozhodnutí neobsahuje ani informace o právní situaci v Nizozemsku, ani o výši skutečných procesních nákladů a výši případné náhrady nákladů řízení.

143. Soudní dvůr sice v jednotlivých případech doplnil neúplné informace na základě přihlédnutí k poznatkům z jiných řízení o rozhodnutí o předběžné otázce. Zde by Soudní dvůr mohl vycházet ze žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce položené soudem Gerechtshof te 's-Hertogenbosch ve věci D.

144. Tyto případy jsou ale založeny na zvláštních okolnostech. V rozsudku Crispoltoni mohl Soudní dvůr odkázat na řízení, kterého se účastnily ty samé osoby [82]. V rozsudcích Albany [83] a Brentjens [84] se jednalo o zákonnou úpravu, která byla předmětem řady řízení o rozhodnutí o předběžné otázce. Soudní dvůr odkázal na to, že chybějící informace, které byly Soudnímu

78 — Viz bod 24 Informativního sdělení o zahájení řízení o předběžných otázkách vnitrostátními soudy, Úř. věst. 2005 C 143, s. 1.

79 — Rozsudek ze dne 29. listopadu 1978, Pigs Marketing Board (83/78, Recueil, s. 2347, bod 26), a usnesení ze dne 27. února 2003, Oliehandel Koeweit BV a další (C-307/00 a C-311/00, Recueil, s. 1821, bod 105).

80 — Rozsudky ze dne 26. ledna 1993, Telemarsicabruzzo (C-320/90 až C-322/90, Recueil, s. I-393, bod 6), ze dne 13. dubna 2000, Lehtonen a Castors Braine (C-176/96, Recueil, s. I-2681, bod 22), a rozsudek My (uvedený v poznámce pod čarou 6, bod 17), a rovněž usnesení ze dne 19. března 1993, Banchero (C-157/92, Recueil, s. I-1085, bod 4), ze dne 30. června 1997, Banco de Fomento e Exterior (C-66/97, Recueil, s. I-3757, bod 7), a ze dne 11. února 2004, Cannito a další (C-438/03, C-439/03, C-509/03 a C-2/04, Recueil, s. I-1605, bod 6).

81 — Rozsudky Lohtonen a Castors Braine (uvedené v poznámce pod čarou 80, bod 23) a My (uvedený v poznámce pod čarou 6, bod 17) a rovněž usnesení Banchero (uvedené v poznámce pod čarou 80, bod 5) a Cannito (uvedené v poznámce pod čarou 80, bod 8).

82 — Rozsudek ze dne 5. října 1994, Crispoloni a další (C-133/93, C-300/93 a C-362/93, Recueil, s. I-4863, bod 18).

83 — Rozsudek ze dne 21. září 1999, Albany (C-67/96, Recueil, s. I-5751, bod 42).

84 — Rozsudky ze dne 21. září 1999, Brentjens (C-115/97 až C-117/97, Recueil, s. I-6025, bod 41).

dvoru známy z paralelního případu, byly účastníkům řízení oznámeny ve zprávě k jednání [85]. V projednávaném případě nebyla vytvořena zpráva k jednání, protože se ústní jednání nekonalo.

145. Podle toho, nakolik je nám známo, odkázal Soudní dvůr pouze v případě Europièces [86] na to, že je mu určitá vnitrostátní právní úprava známa již z jiného řízení, aniž by vzal v úvahu, zda mají také účastníci řízení odpovídající informace. Vzhledem k následujícím rozsudkům, které kladou důraz na možnost účastníků řízení seznámit se s relevantními informacemi, nemůže být ovšem tomuto rozsudku přisuzována rozhodná důležitost.

146. Z důvodu formy položení otázek si účastníci řízení buď nebyli vědomi toho, že je otázka právní úpravy náhrady nákladů soudního řízení vůbec předmětem žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce, nebo neměli dostatečné informace, které by byly třeba pro vyjádření. Přípustnost odpovídající právní úpravy náhrady nákladů soudního řízení by přesto mohla být významná pro velký počet členských států. Proto by Soudní dvůr neměl odpovídat na tuto otázku, aniž by členské státy měly skutečně příležitost se k tomu vyjádřit.

147. Gerechtshof te Arnhem zůstává možnost, aby Soudní dvůr znovu požádal o rozhodnutí o právní úpravě nákladů soudního řízení a aby v rámci této žádosti poskytl nezbytné informace. Pokud je ohledně rozhodnutí o nákladech soudního řízení soudem poslední instance, například pokud není možno proti rozhodnutí o nákladech řízení podat opravný prostředek, byl by za jistých okolností dokonce povinen znovu podat žádost o rozhodnutí o předběžné otázce.

148. Pokud by se Soudní dvůr přeci jen chtěl z obsahového hlediska zabývat náklady řízení, potom poskytl již generální advokát Ruiz-Jarabo Colomer ve svém stanovisku ve věci D. [87] podle mého názoru přesné úvahy, ke kterým se připojuji. Tak odkázal především na to, že zásada efektivity práva Společenství by mohla bránit právní úpravě paušalizované náhrady nákladů řízení, pokud by tato úprava v praxi extrémně ztížila uplatnění nároku zdůvodněného právem Společenství. Pokud tomu tak je v případě nizozemské právní úpravy, může v projednávaném případě určit pouze Gerechtshof te Arnhem již proto, protože Soudní dvůr nemá k dispozici informace o případném rozporu mezi výší nároku na náhradu a skutečnými náklady.

85 — Rozsudky Brentjens (uvedený v poznámce pod čarou 84, bod 42) a Albany (uvedený v poznámce pod čarou 83, bod 43). V tomto smyslu také rozsudek ze dne 11. dubna 2000, Deliège (C-51/96 a C-191/97, Recueil, s. I-2549, bod 38).

86 — Rozsudek ze dne 12. listopadu 1998, Europièces (C-399/96, Recueil, s. I-6965, bod 24).

87 — Stanovisko ze dne 26. října 2004, D. (C-376/03, Sb. rozh. s. I-5821, body 107 až 112).

V – Závěry

149. Na závěr Soudnímu dvoru navrhuji, aby na předběžné otázky Gerechtshof te Arnhem odpověděl následovně:

„1) Svoboda usazování zaručená v článku 43 ES není použitelná pouze z toho důvodu, že fyzická osoba, která je jediným společníkem kapitálové společnosti, převádí své bydliště z jednoho členského státu do jiného. Státní příslušník členského státu se může přesto vůči svému státu původu dovolávat použití článku 43 ES, pokud tento stát opustí a pokud je v okamžiku dovolání se této základní svobody na základě konkrétních skutečností možno v dohledné době předpokládat, že v jiném členském státě zahájí samostatně výdělečnou činnost. Článku 43 ES se lze vůči členskému státu původu dovolávat po celou dobu, po kterou působí opatření tohoto státu, které nepříznivě zasahuje do právního postavení dotčené osoby v souvislosti s vystěhováním a které nadále ztěžuje usazení se v hostitelském členském státě.

2) Státní příslušník členského státu, který převádí své bydliště ze státu původu do jiného členského státu, se může vůči svému státu původu dovolávat práva volného pohybu zaručeného v čl. 18 odst. 1 ES, pokud je vyměřením daně, které je v souvislosti s jeho vystěhováním provedeno, znevýhodněn oproti tuzemským daňovým poplatníkům, kteří svého práva volného pohybu nevyužili.

3) Články 18 odst. 1 a 43 ES nebrání právnímu předpisu členského státu, který stanoví vyměření daně ze zisku z podstatné podílové účasti bezprostředně před převedením bydliště do jiného členského státu,

— pokud je bez dalších podmínek povolen odklad platby vyměřené daně až do okamžiku skutečného převedou podílové účasti a

— pokud je zajištěno, že daň skutečně vyměřená v případě převodu po vystěhování není vyšší než daň, která by byla vyměřena při převodu na vnitrostátním území za jinak totožných podmínek.

4) Pokud členský stát spojil v rozporu s právem Společenství odklad platby daně s podmínkou poskytnutí záruky, může být dodatečně kromě vrácení záruky povinen odškodnit daňového poplatníka za finanční škody, které mu vznikly z důvodu poskytnutí záruky, pokud jsou takové nároky stanoveny ve srovnatelných případech vnitrostátním právem. Dále může v zásadě existovat nárok na náhradu škody na základě zásad o odpovědnosti členských států za porušení práva Společenství."