N

# OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
# JULIANE KOKOTT
przedstawiona w dniu 30 marca 2006 r. [1]

## I — Wprowadzenie

1. W sporze przed sądem krajowym N. występuje przeciwko ustaleniu i warunkom poboru podatku dochodowego od osób fizycznych od zysków z tytułu znaczących udziałów kapitałowych w wypadku przeniesienia miejsca zamieszkania do innego państwa członkowskiego. Rozpatrujący ten spór prawny Gerechtshof te Arnhem (Niderlandy) powziął wątpliwość co do zgodności mających zastosowanie przepisów niderlandzkich z przepisami traktatu dotyczącymi obywatelstwa Unii i swobody przedsiębiorczości i z tej przyczyny przedkłada Trybunałowi w trybie prejudycjalnym pięć pytań [2].

2. Według prawa niderlandzkiego przeniesienie miejsca zamieszkania poza Niderlandy jest równoznaczne ze zbyciem udziałów. Dlatego też podatek od wzrostu wartości udziałów kapitałowych ustalany jest w chwili przeniesienia miejsca zamieszkania za granicę, następnie jednak odraczany na okres dziesięciu lat, względnie do chwili ich faktycznego zbycia. Pierwotne zobowiązanie podatnika do ustanowienia zabezpieczenia na czas odroczenia zostało następnie zniesione.

3. Podobnym francuskim przepisem o opodatkowaniu w przypadku przeniesienia miejsca zamieszkania za granicę Trybunał zajmował się już w sprawie De Lasteyrie du Saillant [3]. Abstrahując od kwestii możliwości przeniesienia ówczesnych ustaleń na odmienne co do szczegółów rozwiązanie niderlandzkie w niniejszym wypadku należy wyjaśnić, czy N. w ogóle może powołać się na swobodę przedsiębiorczości. Wprawdzie przenosząc miejsce swojego zamieszkania poza Niderlandy, pozostawał jedynym udziałowcem trzech spółek mających siedziby na Curaçao (Antyle Holenderskie), jednak przy tym w swoim nowym miejscu zamieszkania w Wielkiej Brytanii początkowo przez kilka lat N. nie wykonywał żadnej działalności gospodarczej.

1 — Język oryginału: niemiecki.

2 — W podobnej sprawie Gerechtshof 's-Hertogenbosch (wyrok z dnia 15 września 2005 r. w sprawie V-N 2005/47.11) uznał przepisy o opodatkowaniu z tytułu przeniesienia miejsca zamieszkania za granicę za naruszenie mającej zastosowanie w tej sprawie belgijsko-niderlandzkiej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania w związku z Konwencją wiedeńską o prawie traktatów, uchylając już na tej podstawie odpowiednie decyzje podatkowe, bez konieczności odwoływania się do prawa wspólnotowego (zob. w tej sprawie E. Kemmeren „Pending Cases Filed by Dutch Courts I" [w:] M. Lang, J. Schuch, C. Staringer *ECJ Recent Developments in Direct Taxation*, Wiedeń 2006, str. 219, 230 i nast.).

3 — Wyrok z dnia 11 marca 2004 r. w sprawie C-9/02, Rec. str. I-2409.

4. Dlatego też sąd krajowy zadaje w pierwszej kolejności pytanie, jak dalece tego rodzaju przepisy pozostają w sprzeczności z prawami przysługującymi N. jako obywatelowi Unii. Tym samym wyraźnie na pierwszy plan wysuwa się relacja między postanowieniami dotyczącymi obywatelstwa Unii i swobody przedsiębiorczości.

5. Kolejne pytania odnoszą się do wymagań co do zwrotu ustanowionych zabezpieczeń oraz do uzasadnienia ewentualnych ograniczeń praw do swobodnego przemieszczania się, wynikających z opodatkowania z tytułu przeniesienia miejsca zamieszkania za granicę.

## II — Właściwe przepisy krajowe

6. Zgodnie z Wet inkomstenbelasting 1964 (ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych 1964, zwana dalej „Wet IB") podlegający opodatkowaniu dochód rezydentów obejmuje także zysk z tytułu znaczącego udziału kapitałowego. Artykuł 20a ust. 1 Wet IB reguluje bliżej, co stanowi zysk z tytułu znaczącego udziału kapitałowego, mianowicie m.in. korzyści powstałe przy zbyciu udziałów [lit. b)]. Zgodnie z art. 20a ust. 3 Wet IB znaczący udział kapitałowy występuje wtedy, gdy podatnik w sposób bezpośredni lub pośredni posiada 5% kapitału spółki kapitałowej. Za zbycie zgodnie z art. 20a ust. 6 lit. i) Wet IB uznaje się także ustanie obowiązku podatkowego z tytułu bycia rezydentem, a więc przeniesienie miejsca zamieszkania za granicę.

7. Zgodnie z art. 20c pkt 1 Wet IB na zysk z tytułu zbycia w zwykłych okolicznościach składa się różnica miedzy ceną nabycia i ceną sprzedaży udziałów. Jeżeli przeniesienie miejsca zamieszkania za granicę powoduje opodatkowanie, wartość rynkowa udziału kapitałowego w tym momencie zastępuje przychód z tytułu sprzedaży (art. 20c pkt 4 Wet IB). W wypadku przeniesienia miejsca zamieszkania z zagranicy jako kwotę nabycia przyjmuje się co do zasady zamiast ceny sprzedaży wartość rynkową udziałów w chwili przeniesienia miejsca zamieszkania z zagranicy (art. 20c pkt 7 Wet IB).

8. Artykuł 20c pkt 18 Wet IB upoważnia między innymi do wydania rozporządzenia ministerialnego, regulującego warunki obniżenia podatku, gdy podatnik, który został opodatkowany przy przeniesieniu miejsca zamieszkania za granicę, powraca do Niderlandów po mniej niż dziesięciu latach.

9. Zgodnie z art. 25 Invorderingswet 1990 (ustawy windykacyjnej 1990, zwanej dalej „IW") podatek od zysku z tytułu znaczącego udziału kapitałowego w wypadku przeniesienia miejsca zamieszkania za granicę jest odraczany na dziesięć lat za zabezpieczeniem, przy czym szczegóły reguluje rozpo-

rządzenie ministerialne. W czasie biegu odroczenia zgodnie z art. 28 IW nie nalicza się odsetek windykacyjnych.

10. Artykuł 26 ust. 2 IW zawiera delegację do wydania rozporządzenia ministerialnego, regulującego bardziej szczegółowo obniżenie odroczonych należności podatkowych, a mianowicie o ile podatki od wypłaconych dywidend zostały uiszczone w Niderlandach [lit. a)], o ile zysk został opodatkowany za granicą [lit. c)] i wreszcie o kwotę nadal pozostałego po 10 latach długu [lit. c)]. Korzystając z umocowania wydano przepisy wykonawcze do Invorderingswet 1990.

11. W następstwie wyroku w sprawie De Lasteyrie du Saillant sekretarz stanu ds. finansów oświadczył w dniu 13 kwietnia 2004 r., że w wypadku odroczenia opodatkowania przy przeniesieniu miejsca zamieszkania do państwa członkowskiego Unii Europejskiej nie trzeba już ustanawiać zabezpieczenia. W dniu 1 stycznia 2005 r. weszły w życie nowe przepisy ustawowe, dostosowujące odpowiednio stan prawny ze skutkiem wstecznym na dzień 11 marca 2004 r. [4].

12. Ponadto art. 26 ust. 5 IW w związku ze zmienionymi również przepisami wykonawczymi przewiduje od tej daty ulgę podatkową, gdy udział kapitałowy zostanie sprzedany w ciągu dziesięciu lat po przeniesieniu miejsca zamieszkania za granicę, a jego wartość w międzyczasie uległa obniżeniu, jeżeli nie nastąpiło przeniesienie cichych rezerw lub zwrot wpłat i inwestycji na rzecz akcjonariuszy. Odroczona należność podatkowa ulega w tym wypadku zmniejszeniu o jedną czwartą różnicy między wartością w chwili przeniesienia miejsca zamieszkania za granicę i wartością aktualną. Wreszcie ulga przysługuje wówczas, gdy na gruncie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania inne państwo opodatkowuje zysk z tytułu czynności zbycia.

## III — Stan faktyczny i pytania prejudycjalne

13. Dnia 22 stycznia 1997 r. N. przeniósł swoje stałe miejsce zamieszkania z Niderlandów do Zjednoczonego Królestwa, gdzie w 2002 r. rozpoczął gospodarowanie gospodarstwem rolnym obejmującym plantację jabłek. W chwili przeniesienia miejsca zamieszkania za granicę był jedynym wspólnikiem trzech spółek z ograniczoną odpowiedzialnością prawa niderlandzkiego (Besloten Vennootschappen), których faktyczny zarząd znajduje się od dnia 22 stycznia 1997 r. na Curaçao (Antyle Holenderskie).

14. Za rok 1997 N. wykazał jako dochód podlegający opodatkowaniu kwotę 15 664 697 NLG. Obejmowała ona obok przychodów z wykorzystywanego na własne

4 — Ustawa z dnia 16 grudnia 2004 r. (Staatsblad 2004, str. 654) i rozporządzenie ministerialne z dnia 16 grudnia 2004 r. nr WDB2004/756M (Staatscourant 2004, str. 249).

potrzeby prawa własności lokalu mieszkalnego (765 NLG) przede wszystkim zyski ze znaczących udziałów kapitałowych (15 663 932 NLG). W wydanej następnie decyzji podatkowej podatek został ustalony na kwotę 3 918 275 NLG wraz z odsetkami podatkowymi w wysokości 228 429 NLG.

15. Na wniosek N. zapłata tych należności została odroczona za zabezpieczeniem. Zabezpieczenie ustanowił on przez zastawienie udziałów jednej ze swoich spółek. Po zawiadomieniu przez sekretarza stanu ds. finansów, w nawiązaniu do wyroku w sprawie De Lasteyrie du Saillant, o niemożności podtrzymania żądania ustanowienia zabezpieczenia, pismem z dnia 7 czerwca 2004 r. administracja podatkowa powiadomiła N., że zastaw można uznać za zniesiony.

16. N. zaskarżył decyzję podatkową za rok 1997 uzasadniając, że opodatkowanie zysku z tytułu znaczącego udziału kapitałowego narusza art. 18 WE i 43 WE, doznaje on bowiem utrudnienia w swobodnym przemieszczaniu się nie tylko w następstwie obowiązku ustanowienia zabezpieczenia na poczet należności podatkowej. Już samo w sobie uwarunkowanie opodatkowania przeniesieniem miejsca zamieszkania za granicę jest niedopuszczalne. Ponadto N. występuje przeciwko ustaleniu odsetek podatkowych oraz przepisowi o zwrocie kosztów procesowych w postępowaniach administracyjnych, które dotyczyłyby stosowania prawa WE.

17. Pozwana administracja podatkowa stanęła co do zasady na stanowisku, że N. nie może powoływać się na prawa wynikające z traktatu WE ze względu na brak prowadzenia transgranicznej działalności gospodarczej. W każdym razie z chwilą uchylenia zabezpieczenia ustało jakiekolwiek ograniczenie. W pozostałej części przepisy pozostają spójne i uzasadnione.

18. Postanowieniem z dnia 27 października 2004 r. rozpatrujący ten spór Gerechtshof te Arnhem przedłożył Trybunałowi następujące pytania, które obejmował wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zgodnie z art. 234 WE:

1. Czy osoba zamieszkała w danym państwie członkowskim, rezygnująca z miejsca zamieszkania w tym państwie członkowskim, aby osiedlić się w innym państwie członkowskim, w postępowaniu przeciwko państwu, z którego przenosi miejsce zamieszkania za granicę, może wprost powołać się na art. 18 WE, dlatego że wymiar podatku dokonywany w związku z przeniesieniem jej miejsca zamieszkania za granicę oznacza lub może oznaczać utrudnienie tegoż przeniesienia miejsca zamieszkania za granicę?

2. Jeżeli na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć przecząco — czy osoba zamieszkała w danym państwie członkowskim, rezygnująca z miejsca zamieszkania w tym państwie członkowskim, aby osiedlić się w innym państwie członkowskim, w postępowaniu przeciwko państwu, z którego przenosi miejsce zamieszkania za granicę,

może powołać się na art. 43 WE, jeżeli należało przyjąć od razu lub na przyszłość, że w innym państwie członkowskim będzie wykonywała działalność zarobkową w rozumieniu tego przepisu? Czy dla udzielenia odpowiedzi na niniejsze pytanie ma znaczenie, czy działalność ta będzie wykonywana w przewidywalnym okresie czasu? Jak długi okres należałoby zakładać w wypadku odpowiedzi twierdzącej?

3. Jeżeli na pytanie pierwsze lub drugie należy odpowiedzieć twierdząco — czy art. 18 WE lub art. 43 WE przeczy przedłożonemu przepisowi niderlandzkiemu, zgodnie z którym wymiar podatku dochodowego od osób fizycznych czy składki na ubezpieczenie społeczne w odniesieniu do fikcyjnej realizacji zysku z tytułu znaczącego udziału kapitałowego dokonywany jest jedynie dlatego, że osobę zamieszkałą w Niderlandach, której obowiązek podatkowy jako rezydenta ustaje, gdyż przenosi ona swoje miejsce zamieszkania do innego państwa członkowskiego, należy traktować w taki sposób, jakby dokonała ona zbycia swoich udziałów zaliczonych do znaczącego udziału kapitałowego?

4. Jeżeli na pytanie trzecie należy odpowiedzieć twierdząco, ponieważ aby zezwolić na odroczenie ustalonego zobowiązania podatkowego musi zostać ustanowione zabezpieczenie — czy istniejące utrudnienie może zostać zniesione ze skutkiem wstecznym przez zwolnienie ustanowionego zabezpieczenia? Czy dla udzielenia odpowiedzi na to pytanie istotne jest także, czy zabezpieczenie zostaje zwolnione na podstawie regulacji ustawowej czy też wytycznej przyjętej ewentualnie w ramach wykonania? Czy dla udzielenia odpowiedzi na to pytanie istotne jest także i to, czy zostanie zaoferowane wyrównanie możliwej szkody, powstałej na skutek ustanowienia zabezpieczenia?

5. Jeżeli na pytanie trzecie należy odpowiedzieć twierdząco, a na pierwszy punkt pytania czwartego przecząco — czy można usprawiedliwić powstałe wówczas utrudnienie?

19. Ponadto sąd krajowy wywodzi: „Co do odpowiedzi na pytanie, czy w sprawie, w której podatnikowi w postępowaniu z powodu naruszenia prawa wspólnotowego zostanie przyznana słuszność, niderlandzkie przepisy dotyczące zwrotu kosztów procesowych (uregulowanie ryczałtowe) naruszają prawo wspólnotowe, Gerechtshof przyłącza się do odpowiedniego pytania Gerechtshof te 's-Hertogenbosch do ETS w sprawie C-376/03".

20. Po wydaniu przez Trybunał wyroku w sprawie C-376/03 D.[5] N. zwrócił się do sądu krajowego pismem z dnia 12 lipca 2005 r., którego kopia została dostarczona Trybunałowi, zwracając uwagę na pozostawienie przez Trybunał bez odpowiedzi pytania o dopuszczalność uregulowania kosztów procesowych w sprawie. Ponieważ odpo-

5 — Wyrok z dnia 5 lipca 2005 r., Zb.Orz. str. I-5821.

wiednie pytanie w przedłożonym postępowaniu nie zostało zadane w sposób wyraźny, istnieje obecnie ryzyko, że Trybunał ponownie się do niego nie odniesie. N. poddał więc pod rozwagę, czy Gerechtshof te Arnhem nie powinien uzupełnić swojego wniosku prejudycjalnego. Sąd krajowy natomiast dotychczas nie zrobił użytku z tej możliwości.

21. W sprawie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym uwagi na piśmie przedstawili: N., rządy duński, niderlandzki, niemiecki i włoski oraz Komisja. Rozprawa nie odbyła się.

## IV — Ocena prawna

### A — *Wprowadzenie*

22. Sąd krajowy świadomie jako pierwsze zadaje pytanie o wykładnię art. 18 WE. W ten sposób chce spowodować wyjaśnienie stosunku między ogólną swobodą przepływu obywateli Unii a poszczególnymi swobodami podstawowymi, w szczególności swobodą przedsiębiorczości. Kryje się za tym obawa, że poszczególne gwarancje dotyczące swobodnego przepływu osób, a więc swoboda przepływu pracowników, swoboda przedsiębiorczości i swoboda przepływu usług straciłyby dalece na znaczeniu, gdyby obywatelstwo Unii miało ten sam zakres ochrony i mogło być badane w pierwszej kolejności.

23. Komisja najwyraźniej nie podziela tych wątpliwości. W swoim stanowisku proponuje ona udzielenie odpowiedzi jedynie na pytanie pierwsze i odstąpienie od badania swobody przedsiębiorczości.

24. Trybunał w swoim orzecznictwie wypracował już klarowną pozycję co do wzajemnego stosunku rozważanych gwarancji. Zgodnie z nią prawo swobodnego przepływu osób, zapisane w art. 18 WE w ogólnej postaci, znajduje wyraz szczegółowy w artykułach 39, 43 i 49 WE [6]. Dlatego Trybunał bada jako pierwsze bardziej szczegółowe gwarancje i dostrzega powód, by odnieść się do powszechnej swobody przepływu obywateli Unii jedynie wówczas, gdy nie ma możliwości zastosowania przepisów bardziej szczegółowych [7]. Taką kolejność rozpatrywania Trybunał zachowuje nawet wówczas, gdy zapytanie w sposób wyraźny w pierwszym rzędzie dotyczyło obywatelstwa Unii [8].

6 — Wyroki z dnia 29 lutego 1996 r. w sprawie C-193/94 Skanavi i Chryssanthakopoulos, Rec. str. I-929, pkt 22; z dnia 26 listopada 2002 r. w sprawie C-100/01 Olazabal, Rec. str. I-10981, pkt 26; z dnia 6 lutego 2003 r. w sprawie C-92/01 Stylianakis, Rec. str. I-1291, pkt 18; z dnia 16 grudnia 2004 r. w sprawie C-293/03 My, Zb.Orz. str. I-12013, pkt 33.

7 — Zobacz wyroki przywołane w przypisie 6. Jeżeli ma zastosowanie szczególna swoboda podstawowa, ale interwencja jest jednak uzasadniona, nie ma potrzeby odwołania się do powszechnej swobody przepływu osób, gdyż uzasadnienie podlega w tym wypadku tym samym kryteriom.

8 — Wyrok z dnia 15 września 2005 r. w sprawie C-258/04 Ioannidis, Zb.Orz. str. I-8275, pkt 20 i nast.

25. Obok ogólnych rozważań systematycznych pierwszeństwo zbadania szczegółowych swobód podstawowych wydaje się uzasadnione także dlatego, że prawo swobodnego przepływu osób obowiązuje z zastrzeżeniem ograniczeń i warunków przewidzianych w traktacie WE i w przepisach wykonawczych. Stąd należy najpierw rozpatrzyć pytanie drugie. Tylko wówczas gdy swoboda przedsiębiorczości nie znajdzie zastosowania do rozpatrywanej sprawy, należy odnieść się do pytania pierwszego, dotyczącego wykładni art. 18 WE.

26. Niezależnie od tego, który z przepisów zostanie zastosowany, należy na wstępie przypomnieć, że państwa członkowskie wydając przepisy w zakresie podatków bezpośrednich, muszą przestrzegać prawa wspólnotowego, także wówczas gdy zgodnie z obecnym stanem prawa wspólnotowego zakres ten należy do kompetencji państw członkowskich [9].

B — *W przedmiocie pytania drugiego*

27. Zgodnie z art. 43 akapit drugi WE swoboda przedsiębiorczości obejmuje podejmowanie i wykonywanie działalności prowadzonej na własny rachunek, jak również zakładanie i zarządzanie przedsiębiorstwami, a zwłaszcza spółkami w rozumieniu art. 48 akapit drugi WE przez obywateli jednego państwa członkowskiego na terytorium innego państwa członkowskiego.

28. Zadając pytanie drugie Gerechtshof te Arnhem dąży do ustalenia, czy powołanie się na swobodę przedsiębiorczości jest możliwe, jeżeli w chwili przeniesienia miejsca zamieszkania zainteresowanego nie można jeszcze przewidzieć, że podejmie on w państwie, do którego przenosi swoje miejsce zamieszkania, samodzielną działalność prowadzoną na własny rachunek. Ponadto zadaje on pytanie, jak dalece zasługuje na uwzględnienie późniejsze podjęcie działalności prowadzonej na własny rachunek. Sąd krajowy ma przy tym na myśli gospodarstwo rolne, które N. przejął w Wielkiej Brytanii dopiero po upływie niemal pięciu lat po przeniesieniu tam miejsca zamieszkania z Niderlandów.

29. Jednak nie tylko to N. uważa za działalność prowadzoną na własny rachunek. Jego zdaniem także jego pozycja jako jedynego wspólnika trzech przedsiębiorstw objęta jest pojęciem działalności prowadzonej na własny rachunek w rozumieniu art. 43 WE. Argument ten należy zbadać jako pierwszy, pomijając na razie znaczenie późniejszego przejęcia gospodarstwa rolnego.

1. Posiadanie udziałów w przedsiębiorstwach jako działalność prowadzona na własny rachunek w rozumieniu art. 43 WE

30. Na poparcie swojej tezy, że już samo posiadanie udziałów w przedsiębiorstwach

9 — Zobacz w sprawie swobody przedsiębiorczości: wyrok z dnia 13 grudnia 2005 r. w sprawie C-446/03 Marks & Spencer, Zb.Orz. str. I-10837, pkt 29; ww. w przypisie 3 wyrok w sprawie De Lasteyrie du Saillant, pkt 44; odnośnie do swobodnego przepływu obywateli Unii: wyrok z dnia 12 lipca 2005 r. w sprawie C-403/03 Schempp, Zb.Orz. str. I-6421, pkt 19.

stanowi działalność prowadzoną na własny rachunek mającą znaczenie z punktu widzenia swobody przedsiębiorczości, N. wskazuje na wyrok w sprawie Baars [10], w którym Trybunał zdefiniował swobodę przedsiębiorczości w sposób następujący:

„Z art. 52 akapit drugi WE [obecnie artykuł 43 WE] wynika mianowicie, że swoboda przedsiębiorczości obejmuje zakładanie i zarządzanie przedsiębiorstwami, w szczególności spółkami, w jednym państwie członkowskim przez obywatela innego państwa członkowskiego. Tym samym obywatel danego państwa członkowskiego, który obejmując udziały w spółce z siedzibą w innym państwie członkowskim, uzyska taki wpływ na decyzje spółki, że może stanowić o jej działalności, czyni użytek ze swojej swobody przedsiębiorczości".

31. Wynika stąd jednak jedynie swoboda zakładania, ewentualnie nabywania przedsiębiorstwa w innym państwie członkowskim i zarządzania przedsiębiorstwem *w jego siedzibie*. Naruszenie tego prawa ma miejsce, gdy ograniczenia nakładane są na samo przedsiębiorstwo — na przykład przy przeniesieniu jego siedziby — lub gdy utrudnione zostaje wykonywanie funkcji zarządzania. Ponadto ujęte zostały ograniczenia utrudniające inwestorowi nabycie znaczącego udziału w przedsiębiorstwie z siedzibą w innym państwie członkowskim, a tym samym wykonywanie działalności prowadzonej na własny rachunek poprzez to przedsiębiorstwo.

32. Tego rodzaju utrudnienia nie są jednak przedmiotem dyskusji w niniejszej sprawie. Nie istnieje związek między działaniem będącym przedmiotem sporu a działalnością prowadzoną na własny rachunek, którą wykonuje N. poprzez swoje przedsiębiorstwa na Antylach Holenderskich. Natomiast podatek zostaje wymierzony wobec przeniesienia (prywatnego) miejsca zamieszkania N. Z przywołanej definicji Trybunału nie da się jednak wywieść, że to postępowanie objęte jest zakresem stosowania swobody przedsiębiorczości.

33. Oczywiście posiadanie udziałów w przedsiębiorstwach można uznać za samodzielną działalność gospodarczą, w oderwaniu od działalności jako przedsiębiorca. Taką działalność N. wykonywałby ewentualnie ze swojego miejsca zamieszkania w Zjednoczonym Królestwie.

34. Jak dalece samo posiadanie udziałów w spółkach stanowi działalność gospodarczą, Trybunał badał już w ramach prawa konkurencji i pod kątem zastosowania szóstej dyrektywy VAT. W wyroku w sprawie Cassa di Risparmio di Firenze i in. [11] rozstrzygnął ostatnio, że samo posiadanie udziałów,

10 — Wyrok z dnia 13 kwietnia 2000 r. w sprawie C-251/98 Baars, Rec. str. I-2787, pkt 22. Zobacz ponadto wyroki z dnia 5 listopada 2002 r. w sprawie C-208/00 Überseering, Rec. str. I-9919, pkt 77; z dnia 21 listopada 2002 r. w sprawie C-436/00 X i Y, Rec. str. I-10829, pkt 37.

11 — Wyrok z dnia 10 stycznia 2006 r. w sprawie C-222/04, Zb.Orz. str. I-289, pkt 111.

połączone z wykonywaniem praw udziałowych i pobieraniem dywidendy, nie stanowi działalności gospodarczej, czyniącej z osoby wspólnika przedsiębiorstwo w rozumieniu art. 87 ust. 1 WE. Inaczej należy odpowiedzieć na to pytanie, gdy udziałowiec uczestniczy bezpośrednio lub pośrednio w zarządzie spółki. Podobnie już uprzednio Trybunał nie kwalifikował posiadania udziałów jako działalności gospodarczej, podlegającej opodatkowaniu podatkiem VAT [12].

35. Przy odpowiednim zastosowaniu tych kryteriów przyjęcie zakresu stosowania swobody przedsiębiorczości byłoby możliwe, gdyby N. ze swojego miejsca zamieszkania w Wielkiej Brytanii poza samym posiadaniem pozycji wspólnika wywierał też wpływ na zarząd przedsiębiorstw. Informacje sądu krajowego i uczestników nie wyjaśniają tej sprawy. Przeciwko temu przemawia jednak to, że faktyczny zarząd w spółkach, zgodnie ze stwierdzeniami z wniosku o wydanie orzeczenia prejudycjalnego, wykonywany jest na Antylach Holenderskich, a nie w Wielkiej Brytanii. Ponadto N. nie wydaje się pełnić żadnej funkcji w organach zarządzających spółek.

36. Przyjmując nawet, że samo posiadanie udziałów w przedsiębiorstwach rozumie się jako działalność prowadzoną na własny rachunek, proces przeprowadzki służy jednocześnie przeniesieniu prywatnego miejsca zamieszkania. Dlatego też celem rozgraniczenia zakresów stosowania swobody przedsiębiorczości i powszechnej swobody przepływu obywateli Unii (art. 18 ust. 1 WE) należy określić, czy N. przeniósł swoje miejsce zamieszkania, aby w Zjednoczonym Królestwie prowadzić działalność gospodarczą, czy też skorzystał ze swobody przepływu osób w oderwaniu od jakiejkolwiek aktywności gospodarczej [13]. Mimo że należy w zasadzie zbadać w pierwszym rzędzie swobodę przedsiębiorczości, ustępuje ona jednak kolejności, gdy prowadzenie działalności gospodarczej byłoby tu jedynie następstwem zmiany miejsca zamieszkania.

37. Osoba fizyczna, przenosząc swoje miejsce zamieszkania do innego państwa członkowskiego, z zasady przeprowadza ze sobą swoje mienie ruchome. Przepisy, które ograniczają swobodę przepływu osób, utrudniają tym samym pośrednio transfer tych składników majątkowych. Mimo to nie należy rozpatrywać odnośnych przypadków w pierwszej kolejności w kontekście swobody przepływu towarów, gdyż punkt ciężkości stanowi wykonanie prawa swobodnego przepływu osób [14].

12 — Zobacz wyroki z dnia 20 czerwca 1991 r. w sprawie C-60/90 Polysar Investments Netherlands, Rec. str. I-3111, pkt 13; z dnia 6 lutego 1997 r. w sprawie C-80/95 Harnas & Helm, Rec. str. I-745, pkt 13 i 14; z dnia 26 czerwca 2003 r. w sprawie C-442/01 KapHag, Rec. str. I-6851, pkt 38; z dnia 26 maja 2005 r. w sprawie C-465/03 Kretztechnik, Zb.Orz. str. I-4357, pkt 19 i 20. W opinii z dnia 27 października 2005 r. w sprawie C-222/04 Cassa di Risparmio di Firenze i in., Zb.Orz. str. I-289, pkt 88, rzecznik generalny Jacobs w nawiązaniu do wniosku Komisji wskazał na analogię między prawem konkurencji i prawem o VAT.

13 — Zobacz w sprawie stosownego rozdziału między swobodnym przepływem towarów i usług w zależności od decydującego składnika operacji wyroki z dnia 24 marca 1994 r. w sprawie C-275/92 Schindler, Rec. str. I-1039, pkt 22; z dnia 14 października 2004 r. w sprawie C-36/02 Omega Spielhallen, Zb.Orz. str. I-9609, pkt 26; z dnia 26 maja 2005 r. w sprawie C-20/03 Burmanjer, Zb.Orz. str. I-4133, pkt 35.

14 — Tym samym Trybunał zakwalifikował przepisy o dopuszczeniu do ruchu pojazdów mechanicznych przemieszczanych przez pracownika przy zmianie miejsca zamieszkania do zakresu zastosowania swobodnego przepływu pracowników, ew. swobodnego przepływu obywateli Unii, a nie swobodnego przepływu towarów. (Zobacz odnośnie do art. 39 WE: wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-387/01 Weigel i Weigel, Rec. str. I-4981, pkt 50 i nast.; odnośnie do art. 18: wyrok z dnia 15 lipca 2004 r. w sprawie C-365/02 Lindfors, Zb.Orz. str., I-7183, pkt 33 i nast.).

38. Ponadto sąd krajowy słusznie odstąpił od rozpatrzenia regulacji dotyczącej opodatkowania w przypadku przeniesienia miejsca zamieszkania za granicę w kontekście swobody przepływu kapitału. Zgodnie bowiem z niedawnym rozstrzygnięciem Trybunału sama zmiana miejsca zamieszkania jako taka nie prowadzi do transferu kapitału [15]. W każdym razie ewentualny transfer kapitału ustępuje kolejności wykonaniu swobodnego przepływu osób.

39. Niniejsze stosuje się odpowiednio do relacji między swobodą przedsiębiorczości i powszechną swobodą przepływu osób. Jeżeli osoba fizyczna przenosi swoje miejsce zamieszkania do innego państwa członkowskiego i przeprowadza przy tym ze sobą swoje mienie, na które składają się udziały w spółkach, to w pierwszym rzędzie wykonuje ona przysługujące jej powszechne prawo do swobodnego przepływu osób zgodnie z art. 18 WE. Ewentualna działalność gospodarcza, wynikająca z posiadania udziałów, ma tu znaczenie wtórne.

40. Działalność, którą N. wykonuje poprzez swoje udziały kapitałowe, koncentruje się natomiast w miejscu siedziby jego przedsiębiorstw. Teza reprezentowana przez N. prowadziłaby do sztucznego zwielokrotnienia oddziałów, poprzez wskazanie obok siedziby przedsiębiorstwa prywatnych miejsc zamieszkania wspólników jako kolejnych oddziałów. Dodatkowo N. mógłby wszak również posiadać miejsca zamieszkania w kilku państwach członkowskich. Stanowiłyby one wówczas również kolejne oddziały w rozumieniu działalności gospodarczej, obok siedziby przedsiębiorstwa na Antylach.

41. Wyroki w sprawach Daily Mail [16], ICI [17] oraz X i Y [18], na które powołuje się N., nie są sprzeczne z powyższymi stwierdzeniami. W tych wypadkach chodziło bowiem nie o osoby fizyczne, lecz o spółki kapitałowe. Ponieważ spółki kapitałowe z reguły służą realizacji wyłącznie celów gospodarczych, ich sytuacja różni się od sytuacji osób fizycznych, których miejsce zamieszkania służy przede wszystkim celom prywatnym. Inaczej niż osoby fizyczne, spółki kapitałowe nie mogą też powoływać się na obywatelstwo Unii. W wypadku przeniesienia siedziby spółki kapitałowej działalność gospodarcza, a tym samym wykonywanie swobody przedsiębiorczości, stanowi jedyny punkt odniesienia.

42. Postanowienia Trybunału w wyroku w sprawie De Lasteyrie du Saillant również nie przeczą wyprowadzonemu tu wnioskowi. Nie dysponując bliższymi faktycznymi prze-

15 — Wyrok z dnia 23 lutego 2006 r. w sprawie C-513/03 van Hilten-van der Heijden, Zb.Orz. str. I-1957, pkt 49. Zobacz także opinię rzecznika generalnego Légera z dnia 30 czerwca 2005 r. w tej sprawie, pkt 57, 58 i 68. Zgodnie z brzmieniem nomenklatury w załączniku I tiret pierwsze dyrektywy Rady 88/361/EWG z dnia 24 czerwca 1988 r. w sprawie wykonania art. 67 traktatu (Dz.U. L 178, str. 5) w określonych okolicznościach także transfery majątkowe osób indywidualnych dokonywane na rachunek własny (na przykład emigrantów) stanowią przepływy kapitałowe. Zobacz w sprawie spornego stanowiska w literaturze: D. Hohenwarter, P. Plansky „Besteuerung von Erbschaften nach Wegzug in einen Drittstaat im Gemeinschaftsrecht — Die Schlussanträge des GA Léger in der Rs. van Hilten-van der Heijden", Steuer und Wirtschaft International (SWI) 2005, str. 471, 420 i nast.

16 — Wyrok z dnia 27 września 1988 r. w sprawie 81/87 Daily Mail and General Trust, Rec. str. 5483.

17 — Wyrok z dnia 16 lipca 1998 r. w sprawie C-264/96 ICI, Rec. str. I-4695.

18 — Wyrok z dnia 18 listopada 1999 r. w sprawie C-200/98 X i Y, Rec. str. I-8261.

słankami odnośnie do działalności gospodarczej prowadzonej przez zainteresowanego, Trybunał oparł się w owym rozstrzygnięciu wyłącznie na tym, że sąd krajowy uważał, iż swoboda przedsiębiorczości znajduje zastosowanie w sprawie, w której orzekał [19]. Tym samym nierozstrzygnięte pozostaje to, w jakiej formie zainteresowany prowadził wówczas działalność. W związku z tym Trybunał nie widział także potrzeby zajęcia stanowiska co do tego, czy przeniesienie za granicę miejsca zamieszkania osoby fizycznej, która oprócz posiadania udziałów w przedsiębiorstwach nie prowadzi działalności gospodarczej, winno być oceniane w pierwszej kolejności na podstawie swobody przedsiębiorczości, czy też powszechnej swobody przepływu osób.

2. W przedmiocie powołania się na swobodę przedsiębiorczości wobec państwa, z którego następuje przeniesienie miejsca zamieszkania za granicę, w wypadku dłuższego odstępu w czasie między przeniesieniem miejsca zamieszkania za granicę a podjęciem działalności

43. Sąd krajowy w istocie podnosi pytanie, czy możliwe jest powołanie się na swobodę przedsiębiorczości, gdy rozpoczęcia działalności gospodarczej w państwie przyjmującym nie można było przewidzieć w chwili przeniesienia miejsca zamieszkania za granicę i gdy także faktycznie nastąpiło ono dopiero znacznie później.

44. Artykuł 43 WE sprzeciwia się stosowaniu wszelkich takich regulacji krajowych, które choć nie dyskryminując ze względu na obywatelstwo, to mogą jednak utrudniać obywatelom Wspólnoty korzystanie ze swobody prowadzenia działalności gospodarczej zapewnionej przez traktat lub ich do tego zniechęcać [20].

45. Swoboda przedsiębiorczości ma przy tym zgodnie z utrwalonym orzecznictwem dwa cele: z jednej strony zapewnia ona narodowe traktowanie w przyjmującym państwie członkowskim i zakazuje państwu ograniczania wykonywania działalności prowadzonej na własny rachunek przez obywateli innych państw członkowskich; z drugiej strony nie zezwala, by państwo członkowskie utrudniało obywatelom, którzy z niego pochodzą, osiedlenie się w innym państwie członkowskim [21].

46. W pierwszej wymienionej sytuacji zobowiązania przyjmującego państwa członkowskiego stają się aktualne najpóźniej z chwilą, gdy obywatel innego państwa członkowskiego faktycznie rozpocznie tam prowadzenie działalności na własny rachunek. Bez znaczenia pozostaje to, jak długo zainteresowany w tym momencie przebywa już w przyjmującym państwie członkowskim.

19 — Wyżej wymieniony w przypisie 3 wyrok w sprawie De Lasteyrie du Saillant, pkt 41; zobacz w tej sprawie również wypowiedź rzecznika generalnego Mischa w jego opinii z dnia 13 marca 2003 r. w tej sprawie, pkt 15–20. We wnioskach pozostawia on bez odpowiedzi pytanie, która ze swobód podstawowych ma zastosowanie w tej sprawie.

20 — Wyroki z dnia 31 marca 1993 r. w sprawie C-19/92 Kraus, Rec. str. I-1663, pkt 32; z dnia 14 października 2004 r. w sprawie C-299/02 Komisja przeciwko Niderlandom, Zb.Orz. str. I-9761, pkt 15; z dnia 21 kwietnia 2005 r. w sprawie C-140/03 Komisja przeciwko Grecji, Zb.Orz. str. I-3177, pkt 27.

21 — Zobacz w tym znaczeniu ww. w przypisie 16 wyrok w sprawie Daily Mail and General Trust, pkt 16, ww. w przypisie 10 wyrok w sprawie Baars, pkt 28 i ww. w przypisie 3 wyrok w sprawie De Lasteyrie du Saillant, pkt 42.

47. W sporze przed sądem krajowym występuje jednak drugi z przedstawionych przypadków. W tym kontekście sąd krajowy najpierw zapytuje, czy powołanie się na swobodę przedsiębiorczości jest możliwe tylko wówczas, gdy doszło już do podjęcia działalności prowadzonej na własny rachunek albo gdy można je przewidzieć.

48. Na wstępie należy zauważyć, że co do zasady moment przeniesienia miejsca zamieszkania za granicę poprzedza utworzenie siedziby w przyjmującym państwie członkowskim. Gdyby, jak twierdzą rządy niemiecki i niderlandzki, art. 43 WE co do zasady nie dawał podstaw do żadnych praw przed utworzeniem siedziby, powoływanie się na swobodę przedsiębiorczości w odniesieniu do ograniczeń w wypadku przeniesienia miejsca zamieszkania za granicę byłoby w znacznej mierze wykluczone. Byłoby to jednak jednoznacznie sprzeczne z przywołanym orzecznictwem [22].

49. Ponadto Trybunał stwierdził już, że stosowanie art. 43 WE, podobnie jak art. 39 WE, może nastąpić także już w okresie poprzedzającym podjęcie działalności; i tak powołane przepisy gwarantują obywatelowi państwa członkowskiego swobodę udania się do innego państwa członkowskiego i pozostania w nim w celu poszukiwania działalności na własny lub na cudzy rachunek [23].

50. Tym samym powołanie się na swobodę przedsiębiorczości wobec państwa pochodzenia w wypadku przeniesienia miejsca zamieszkania za granicę nie może być uzależniane od tego, że nastąpiło już utworzenie siedziby w przyjmującym państwie członkowskim. W tej sytuacji należy natomiast w zasadzie uwzględnić także przyszłe zmiany.

51. W celu zachowania choćby zarysów zakresu stosowania swobody przedsiębiorczości w takiej prognozowanej sytuacji musi jednak pozostać możliwość stwierdzenia na podstawie obiektywnych kryteriów konkretnego związku spornego działania z podjęciem działalności na własny rachunek. Taki związek może wynikać już z racji tego, że sama regulacja krajowa ma charakter regulacji działalności zawodowej [24].

52. Natomiast jeśli tak jak w wypadku przedłożonych niderlandzkich przepisów podatkowych chodzi o postanowienia ogólne, których przedmiotem nie jest dostęp do działalności prowadzonej na własny rachunek ani jej wykonywanie, istnienie związku ze swobodą przedsiębiorczości musi zostać wykazane w inny sposób. Rozstrzygające staje się wówczas to, czy w chwili, w której uprawniony powołuje się na swobodę przedsiębiorczości, istnieją konkretne przesłanki dla podjęcia działalności prowadzonej na własny rachunek w innym pań-

22 — Zobacz przypis 21 powyżej.

23 — Wyrok z dnia 8 kwietnia 1976 r. w sprawie 48/75 Royer, Rec. str. 497, pkt 31–33.

24 — W ww. w przypisie 20 wyroku w sprawie Kraus, pkt 18 i nast. Trybunał oparł się jedynie na tym, że używanie uzyskanego za granicą tytułu akademickiego jest korzystne dla kariery zawodowej, zarówno pracownika, jak i osoby prowadzącej działalność gospodarczą. Było to wystarczające dla Trybunału do zastosowania swobody przepływu pracowników i swobody przedsiębiorczości.

stwie członkowskim, jak trafnie wywodzą rządy niemiecki i niderlandzki. Czysto hipotetyczna możliwość wystąpienia takiego przypadku w nieokreślonej przyszłości nie wystarcza dla objęcia go zakresem stosowania swobody przedsiębiorczości.

53. Jakie konkretne przesłanki służą wykazaniu mającego nastąpić podjęcia działalności prowadzonej na własny rachunek i w jakim odstępie czasowym trzeba się z tym liczyć, nie można ustalić w sposób generalny; zależy to od indywidualnych okoliczności danej sprawy. Z wniosku prejudycjalnego wynika jednakże tak czy inaczej, że w wypadku przeniesienia miejsca zamieszkania N. w roku 1997 nie występowały właściwe przesłanki.

54. Sporne niderlandzkie przepisy podatkowe wykazują jednak specyfikę polegającą na tym, że obciążają osoby takie jak N. więcej niż jednokrotnie, przez ustalenie podatku w związku z przeniesieniem miejsca zamieszkania za granicę. Wywierają one natomiast długotrwałe skutki w okresie do dziesięciu lat. W tym czasie nadal istnieje w formie odroczonej roszczenie podatkowe, a do czasu nowelizacji konieczne było ustanowienie zabezpieczenia z tego tytułu. Wreszcie podatek może stać się wymagalny, jeżeli udziały w przedsiębiorstwach zostaną sprzedane w ciągu dziesięciu lat po przeniesieniu miejsca zamieszkania za granicę.

55. Opisane skutki opodatkowania uwarunkowanego przeniesieniem miejsca zamieszkania za granicę nadal utrudniały N. podjęcie działalności na własny rachunek. I tak nie mógł on na przykład początkowo rozporządzać częścią własnego mienia, gdyż została ona zdeponowana jako zabezpieczenie. Wskutek tego N. mógł, gdy w roku 2002 podjął w Zjednoczonym Królestwie działalność prowadzoną na własny rachunek, powołać się także wobec państwa swojego pochodzenia na swobodę przedsiębiorczości.

56. Wprawdzie przy ustalaniu podatku niderlandzka administracja podatkowa nie mogła uwzględnić późniejszego skorzystania ze swobody przedsiębiorczości, byłaby jednak w stanie uchylić wpływ obciążających działań ze skutkiem od momentu, w którym nastąpiło faktycznie wykonanie prawa do swobodnej przedsiębiorczości. Byłaby do tego zobowiązana, o ile rozważane działania okazałyby się nieuzasadnionym ograniczeniem swobody przedsiębiorczości.

57. Na drugie pytanie prejudycjalne należy zatem odpowiedzieć w sposób następujący: objęcie osoby zakresem stosowania zagwarantowanej w art. 43 WE swobody przedsiębiorczości następuje nie tylko dlatego, że osoba fizyczna, będąca jedynym wspólnikiem spółki kapitałowej, przenosi swoje prywatne miejsce zamieszkania z jednego państwa członkowskiego do innego. Obywatel państwa członkowskiego może jednak powołać się na art. 43 WE wobec państwa członkowskiego, z którego pochodzi, kiedy opuszcza to państwo i jeżeli w chwili powołania się na tę podstawową swobodę na gruncie konkretnych przesłanek można przewidywać, że podejmie on w innym państwie członkow-

skim działalność prowadzoną na własny rachunek. Powołanie się na art. 43 WE wobec państwa członkowskiego pochodzenia możliwe jest dopóty, dopóki trwa utrudniające działanie tego państwa i nadal utrudnia utworzenie siedziby w przyjmującym państwie członkowskim.

C — *W przedmiocie pytania pierwszego*

58. W pytaniu tym Gerechtshof te Arnhem dąży do ustalenia, czy obywatel państwa członkowskiego, który przenosi swoje miejsce zamieszkania z państwa pochodzenia do innego państwa członkowskiego, może wobec państwa pochodzenia powołać się na art. 18 WE, ponieważ wymiar podatku, dokonany w związku z przeniesieniem jego miejsca zamieszkania za granicę, stanowi lub może stanowić utrudnienie w tymże przeniesieniu.

59. Pytanie to ma nadal znaczenie z uwagi na proponowaną odpowiedź na pytanie drugie. Swoboda przedsiębiorczości, którą należałoby uwzględnić w pierwszej kolejności, znajduje bowiem zastosowanie dopiero wraz z podjęciem działalności gospodarczej w Zjednoczonym Królestwie. Uprzednio natomiast rozważyć można było jedynie powołanie się na powszechne prawo swobodnego przepływu obywateli Unii.

60. Artykuł 18 ust. 1 WE każdemu obywatelowi Unii przyznaje prawo „do swobodnego przemieszczania się i przebywania na terytorium państw członkowskich, z zastrzeżeniem ograniczeń i warunków [...] [ustanowionych w traktacie WE] i środkach przyjętych w celu jego wykonania".

61. W opinii sądu krajowego niniejsza sprawa różni się od konstelacji dotychczas rozpatrywanych przez Trybunał tym, że ewentualne przeszkody w pobycie nie wynikły po stronie przyjmującego państwa członkowskiego, jak w sprawach D'Hoop [25] i Lindfors [26]. Ponadto po przeniesieniu miejsca zamieszkania N. za granicę nie występuje powiązanie gospodarcze z państwem pochodzenia, jak to miało miejsce w sprawie Pusa [27].

62. N. i Komisja uważają, że art. 18 WE ustanawia powszechne prawo swobodnego przepływu osób, na które obywatele Unii mogliby powoływać się także wobec ograniczeń ze strony państwa pochodzenia. Sprzeciwia się temu przede wszystkim rząd niemiecki. Jego zdaniem art. 18 WE zawiera jedynie prawo do przemieszczania się i pobytu w węższym rozumieniu, natomiast nie zawiera powszechnego zakazu ograniczeń.

25 — Wyrok z dnia 11 lipca 2002 r. w sprawie C-224/98 D'Hoop, Rec. str. I-6191.

26 — Przywołany w przypisie 14.

27 — Wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-224/02 Pusa, Rec. str. I-5763.

63. W utrwalonym orzecznictwie Trybunał podkreśla, że status obywatela Unii został ustanowiony, aby stanowił podstawowy status obywateli państw członkowskich, pozwalający tym spośród nich, którzy znajdują się w takiej samej sytuacji, w rzeczowym zakresie obowiązywania traktatu, niezależnie od ich obywatelstwa i bez uszczerbku dla przewidzianych w tym zakresie w sposób wyraźny wyjątków, korzystać z takiego samego traktowania wobec prawa [28].

64. W wyroku w sprawie Pusa Trybunał orzekł, że obywatel Unii, czyniący użytek ze swego prawa do swobodnego przepływu osób z art. 18 WE, nie może być z tej przyczyny traktowany przez własne państwo pochodzenia gorzej niż gdyby z tego prawa nie skorzystał. W przeciwnym razie zainteresowanemu mogłoby to uniemożliwić korzystanie z gwarantowanego przez art. 18 WE prawa do swobodnego pobytu [29]. Odpowiednie regulacje krajowe byłyby sprzeczne z zasadami, na których opiera się status obywatela Unii, mianowicie z gwarancją równego traktowania wobec prawa przy korzystaniu z prawa do swobodnego przepływu osób [30].

65. Co do klasycznych podstawowych wolności Trybunał uznawał najczęściej odnośne przypadki dyskryminacyjnego traktowania stanów faktycznych w kontekście transgranicznym, a także wyłącznie krajowym, jako przypadku ograniczenia [31]. Wiele przemawia za tym, by zakwalifikować tego rodzaju działania również jako zakazane ograniczenie, jeżeli podlegają one zakresowi stosowania art. 18 WE [32]. Tym samym według art. 18 ust. 1 WE należy oceniać wszystkie działania wywierające niekorzystny wpływ na prawo obywatela Unii do swobodnego poruszania się i pobytu [33] w innych państwach członkowskich lub stanowiące inną przeszkodę uniemożliwiającą obywatelowi Unii korzystanie z tegoż powszechnego prawa swobodnego przepływu osób [34].

66. Jest w każdym razie jasne, że państwa członkowskie nie mogą utrudniać własnym obywatelom wykonywania gwarantowanej przez art. 18 WE swobody przepływu osób, wiążąc z nim niekorzystne skutki, które nie nastąpiłyby w wypadku pozostania w kraju [35].

28 — Zobacz m.in. wyrok z dnia 20 września 2001 r. w sprawie C-184/99 Grzelczyk, Rec. str. I-6193, pkt 31; ww. w przypisie 25 wyrok w sprawie D'Hoop, pkt 28; ww. w przypisie 27 wyrok w sprawie Pusa, pkt 16.

29 — Wyżej wymieniony w przypisie 27 wyrok w sprawie Pusa, pkt 18 i 19, z odniesieniem do ww. w przypisie 25 wyroku w sprawie D'Hoop, pkt 30 i 31.

30 — Wyżej wymieniony w przypisie 27 wyrok w sprawie Pusa, pkt 20, z odniesieniem do ww. w przypisie 25 wyroku w sprawie D'Hoop, pkt 34 i 35.

31 — Zobacz w szczególności ww. w przypisie 3 wyrok w sprawie De Lasteyrie du Saillant, pkt 45. W tym znaczeniu również: wyrok z dnia 7 września 2004 r. w sprawie C-319/02 Manninen, Zb.Orz. str. I-7477, pkt 20 i nast.; ww. w przypisie 9 wyrok w sprawie Marks & Spencer, pkt 34.

32 — W tym samym znaczeniu także opinie rzecznika generalnego Jacobsa z dnia 20 listopada 2003 r. w sprawie C-224/02 Pusa, Rec. str. I-5763, pkt 18–20 i 22; z dnia 30 czerwca 2005 r. w sprawie C-96/04 Standesamt Stadt Niebüll, zawisła przed Trybunałem, pkt 52 i nast.; opinia rzecznika generalnego Geelhoeda z dnia 2 lutego 2006 r. w sprawie C-406/04 De Cuyper, zawisła przed Trybunałem, pkt 104–108. Zobacz też: moja opinia z datą dzisiejszą w sprawie C-192/05 Tas-Hagen i Tas, zawisła przed Trybunałem, pkt 50.

33 — W tym rozumieniu ww. w przypisie 9 wyrok w sprawie Schempp, pkt 43.

34 — W tym rozumieniu ww. w przypisie 27 wyrok Pusa, pkt 19.

35 — Zobacz ww. w przypisie 32 opinia rzecznika generalnego Jacobsa w sprawie Pusa, pkt 22; ww. w przypisie 32 moja opinia w sprawie Tas-Hagen i Tas, pkt 51.

67. Z przywołanego orzecznictwa wynika ponadto, że art. 18 WE obejmuje nie tylko ograniczenia wyjazdu lub wjazdu i pobytu w węższym znaczeniu, jak uważa rząd niemiecki [36]. Swoboda przepływu obywateli Unii stanowi mianowicie swobodę podstawową, którą należy interpretować szeroko [37]. Artykuł 18 WE utraciłby praktyczną skuteczność, gdyby miał jedynie ten wąski zakres obowiązywania, a nie dotyczył innych regulacji, mogących wywierać niekorzystny wpływ na swobodę przepływu osób [38].

68. Pozostaje do wyjaśnienia, jak dalece zastosowanie art. 18 WE w stosunku do państwa pochodzenia zakłada dalsze istnienie powiązania gospodarczego z tym państwem.

69. W sprawie Pusa zainteresowany nadal pobierał rentę ze swojego państwa pochodzenia — Finlandii — po tym jak przeniósł miejsce zamieszkania do Hiszpanii. W Finlandii wymieniony dochód podlegał ochronie przed zajęciem do określonej kwoty. Przy obliczaniu wysokości chronionego dochodu minimalnego nie został jednak uwzględniony podatek dochodowy przypadający do zapłaty nie w Hiszpanii, lecz w kraju. Uregulowanie krajowe nawiązywało zatem do krajowego stanu faktycznego, mianowicie do zajęcia renty wypłacanej w Finlandii. Jednakże również w tej sprawie nie istniał już aktywny stosunek zatrudnienia w państwie pochodzenia.

70. Artykuł 18 WE przyznaje wprost obywatelom Unii nieprowadzącym działalności gospodarczej prawo swobodnego przepływu [39]. Przemawia to przeciwko temu, by powołanie się na prawo swobodnego przepływu osób wobec państwa pochodzenia uzależnić wiążąco od aktualnego *gospodarczego* powiązania z tym państwem.

71. Jednakże takie działanie musi nadal obciążać obywatela Unii, kiedy powołuje się w on stosunku do państwa pochodzenia na art. 18 WE. Obciążenie to może być rodzaju gospodarczego, mogą je jednak stanowić inne ciężary, utrudniające przeniesienie miejsca zamieszkania za granicę.

72. Przedstawiony podatkowy stan faktyczny nawiązuje do okoliczności, które wystąpiły podczas pobytu N. w Niderlandach, mianowicie do zysku z tytułu znaczących udziałów kapitałowych. Ustalenie podatku skutkuje wstecz do momentu bezpośrednio poprzedzającego przeniesienie miejsca zamieszkania za granicę. Skutki ustalenia podatku trwają jednak nawet do dziesięciu lat po przeniesieniu miejsca zamieszkania za granicę [40]. N. dotyka więc w dalszym ciągu sporne działanie krajowe, które zostało podjęte jedynie z powodu wykonania prawa do swobodnego przepływu osób.

36 — Zobacz ww. w przypisie 32 opinia rzecznika generalnego Jacobsa w sprawie Pusa, pkt 21.

37 — Wyrok z dnia 19 października 2004 r. w sprawie C-200/02 Zhu i Chen, Zb.Orz. str. I-9925, pkt 31.

38 — Wyżej wymieniony w przypisie 27 wyrok w sprawie Pusa, pkt 19.

39 — Zobacz wyrok z dnia 17 września 2002 r. w sprawie C-413/99 Baumbast, Rec. str. I-7091, pkt 81, 83 i 84. W tym znaczeniu także wyroki z dnia 7 września 2004 r. w sprawie C-456/02 Trojani, Zb.Orz. str. I-7573, pkt 40; z dnia 15 marca 2005 r. w sprawie C-209/03 Bidar, Zb.Orz. str. I-2119, pkt 37.

40 — Zobacz w tej sprawie również pkt 54 i 55 powyżej.

73. Stąd na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, że obywatel państwa członkowskiego, przenoszący swoje miejsce zamieszkania z państwa pochodzenia do innego państwa członkowskiego, może powołać się wobec państwa pochodzenia na gwarantowane w art. 18 ust. 1 WE prawo swobodnego przepływu osób, jeśli przez wymiar podatku, dokonany w związku z przeniesieniem przez niego miejsca zamieszkania za granicę, jest dyskryminowany w stosunku do krajowych podatników, którzy nie skorzystali ze swojego prawa do swobodnego przepływu osób.

D — *W przedmiocie pytania trzeciego i piątego*

74. Za pomocą pytania trzeciego i piątego należy łącznie wyjaśnić, jak dalece działania takie jak przedstawione sporne ustalenie podatku od jeszcze niezrealizowanych zysków z tytułu znaczącego udziału kapitałowego w wypadku przeniesienia miejsca zamieszkania za granicę naruszają artykuły 43 WE i 18 WE. Miałoby to miejsce, gdyby ograniczały one swobodę przepływu osób i gdyby ograniczenie to nie było uzasadnione.

1. Ograniczenie

75. Dokonując oceny działania spornych przepisów niderlandzkich należy rozróżniać między stanem prawnym do końca 2004 roku i zmienionym stanem prawnym obowiązującym od 2005 roku. Najpierw należy zbadać skutki ustalenia podatku w wypadku przeniesienia miejsca zamieszkania za granicę pod warunkami, które obowiązują aktualnie. W kolejnym kroku należy odnieść się do dalszych okoliczności, dodatkowo obciążających działanie ustalenia podatkowego przed zmianą prawa, w szczególności do obowiązku ustanowienia zabezpieczenia.

76. W wyroku w sprawie De Lasteyrie du Saillant Trybunał orzekł już, że regulacja, która przewiduje opodatkowanie odroczonych przyrostów aktywów wyłącznie dlatego, że podatnik przenosi swoje miejsce zamieszkania za granicę, ma właściwości, które mogą ograniczać wykonywanie swobody przedsiębiorczości [41]. Prowadzi ona mianowicie do dyskryminującego traktowania tych, którzy zrobili użytek ze swojego prawa swobodnego przepływu osób, w stosunku do podatników mających miejsce zamieszkania w kraju. Podczas gdy w odniesieniu do tych ostatnich podatek od zysku z tytułu znaczącego udziału kapitałowego zostaje ustalony dopiero wtedy, gdy sprzedają oni udziały i faktycznie realizują zysk, podatek w wypadku N. zostaje ustalony już przy przeniesieniu miejsca zamieszkania za granicę.

77. Nierówne traktowanie tych, którzy skorzystali ze swojego prawa do swobodnego przepływu osób również powoduje naruszenie art. 18 WE [42].

41 — Wyżej wymieniony w przypisie 3 wyrok w sprawie De Lasteyrie du Saillant, pkt 45 i 46.

42 — Zobacz pkt 65 powyżej.

78. Co prawda N. nie musi uiszczać ustalonego podatku natychmiast, lecz dopiero wtedy, gdy faktycznie zbędzie udział w ciągu dziesięciu lat po przeniesieniu miejsca zamieszkania za granicę [43], jednakże niezależnie od dłuższego terminu regulacja niderlandzka nie różni się znacząco od francuskiej. Nawet samo rozpatrywane ustalenie podatku w chwili przeniesienia miejsca zamieszkania za granicę stanowi obciążenie, które dotyka jedynie tych, którzy skorzystali ze swobody przepływu osób.

79. Wymagane w tym celu złożenie deklaracji podatkowej stanowi dodatkową formalność, która może utrudnić przeniesienie miejsca zamieszkania za granicę [44]. Co prawda jak wywodzi rząd niderlandzki, istnieje możliwość, że także rezydent kiedyś będzie musiał złożyć deklarację podatkową w sprawie zysku z tytułu znaczącego udziału kapitałowego, jednakże obowiązek ten dotyka podatnika krajowego — na ile można ocenić — jedynie wówczas, gdy zbywa on faktycznie posiadane udziały kapitałowe. Jeżeli swoje udziały nadal zachowuje, nie musi składać deklaracji podatkowej w sprawie odroczonego (jeszcze niezrealizowanego) zysku.

80. Przynajmniej do czasu zmiany stanu prawnego w roku 2004 istotne były tu dwa kolejne aspekty. Po pierwsze, podatek ustalony przy przeniesieniu miejsca zamieszkania za granicę odraczany był tylko za udzieleniem zabezpieczenia. Takie działanie Trybunał również zakwalifikował już jako dodatkowe pogłębienie ograniczającego działania ustalenia podatku [45].

81. Po drugie, pierwotnie nie zostało uwzględnione obniżające podatek zmniejszenie wartości udziału kapitałowego, które wystąpiło po przeniesieniu miejsca zamieszkania za granicę. Mogło to spowodować, że podatek od fikcyjnego zysku, ustalony przy przeniesieniu miejsca zamieszkania za granicę i wymagalny przy późniejszym zbyciu udziału kapitałowego, przekraczałby podatek, jaki powstałby w wypadku zbycia w tej samej chwili w kraju. W kraju bowiem podatek zostałby pobrany od zysku faktycznie zrealizowanego (być może niższego) przy zbyciu.

82. Nowa wersja z roku 2004 wniosła udoskonalenia w obu punktach. Jak dalece dokonany w następstwie zwrot zabezpieczenia doprowadził do całkowitego usunięcia utrudnienia, należy zbadać od razu w ramach odpowiedzi na pytanie czwarte.

83. Tego, czy zmiana art. 26 ust. 5 IW doprowadziła do całkowicie równego traktowania zmniejszenia wartości po przeniesieniu miejsca zamieszkania za granicę, nie można ocenić definitywnie. Zgodnie z tym postanowieniem odroczona wierzytelność podatkowa może zostać zmniejszona o jedną czwartą różnicy między wartością

43 — Przyjmuje się, że wierzytelność podatkowa wygasa po upływie dziesięciu lat od przeniesienia miejsca zamieszkania za granicę (zob. ww w pkt 10 art. 26 IW).

44 — Zobacz w sprawie ograniczającego charakteru obowiązków składania deklaracji i innych formalności wyrok z dnia 28 kwietnia 1998 r. w sprawie C-118/96 Safir, Rec. str. I-1897, pkt 26 i 28.

45 — Zobacz ww. w przypisie 3 wyrok De Lasteyrie du Saillant, pkt 47.

przy przeniesieniu miejsca zamieszkania za granicę a wartością aktualną przy zbyciu. Podatek od transakcji zbycia w kraju i za granicą miałby w tej sytuacji tę samą wysokość tylko wtedy, gdyby stawka podatku wynosiła 25%. To, czy jest to stawka rzeczywiście stosowana w każdym wypadku, nie wynika z akt sprawy. Wątpliwości mogłyby również zrodzić się, gdyby zmniejszenie podatku pozostawało do uznania administracji [46].

84. Sprawą sądu krajowego, jako wyłącznie właściwego dla wykładni prawa wewnętrznego, jest ustalenie, czy obowiązujące przepisy przy przeniesieniu miejsca zamieszkania za granicę do innego państwa członkowskiego przy porównywalnie wysokim faktycznie zrealizowanym zysku prowadzą również do tak samo wysokiego podatku jak w wypadku podobnej, wyłącznie krajowej konstelacji [47].

85. N. dostrzega dyskryminację wreszcie i w tym, że w spornej decyzji zostały ustalone odsetki na poczet podatku. Odsetki na poczet podatku są pobierane, gdy między okresem wymiaru podatku i ustaleniem podatku upłynęło ponad 15 miesięcy. Należy odróżniać je od odsetek egzekucyjnych, powstających w okresie pomiędzy wydaniem decyzji podatkowej i zapłatą podatku. Odsetki egzekucyjne w niniejszej sprawie nie powstają dopóty, dopóki podatek pozostaje odroczony.

86. Ustalenie odsetek na poczet podatku stanowi zwykłe następstwo wydania decyzji podatkowej. Obok utrudnienia wykonywania swobody przepływu osób, polegającego na ustaleniu podatku przy przeniesieniu miejsca zamieszkania za granicę, naliczenie odsetek podatkowych nie stanowi dodatkowej szczególnej dyskryminacji, co trafnie wykazuje sąd krajowy. Odsetki na poczet podatku stają się wymagalne tylko wówczas, gdy pozostałe zobowiązanie podatkowe, a więc tylko wtedy, kiedy udział kapitałowy zostanie zbyty w ciągu dziesięciu lat po przeniesieniu miejsca zamieszkania za granicę. W wypadku zbycia krajowego także zostałaby wydana decyzja podatkowa i ustalone odsetki podatkowe według tych samych reguł.

87. Warunkiem tego, by pobór odsetek na poczet podatku nie stanowił dyskryminacji tego, kto przenosi miejsce zamieszkania za granicę, jest z jednej strony, by odpowiednio obniżone zostało roszczenie z tytułu odsetek, gdy główna wierzytelność podatkowa z zastosowaniem art. 26 IW częściowo ulegnie umorzeniu. Z drugiej zaś strony nie może wystąpić znacząca różnica w czasie trwania postępowań mających na celu dokonanie wymiaru podatku, w zależności od tego, czy chodzi o ustalenie podatku przy przeniesieniu miejsca zamieszkania za granicę, czy o zbycie udziałów w kraju, czego skutkiem w przeciwnym razie w sprawach o wymiarze transgranicznym byłoby z reguły powstawanie wyższych wierzytelności odsetkowych.

46 — W wyroku z dnia 8 maja 1990 r. w sprawie 175/88 Biehl, Rec. str. I-1779, pkt 18, Trybunał uznał przywrócenie stanu zgodnego z prawem wspólnotowym pozostawione jest do uznania administracji podatkowej za niewystarczające dla wykluczenia ograniczenia.

47 — W wypadku *zwiększenia* wartości po przeniesieniu miejsca zamieszkania za granicę nie ma natomiast powodu, by korygować w górę wysokość podatku, gdyż w tym zakresie prawo do opodatkowania przysługuje państwu nowego miejsca zamieszkania.

2. Uzasadnienie

88. Regulacja prawa wewnętrznego, ograniczająca swobodę przedsiębiorczości, jest dopuszczalna wyłącznie wówczas, gdy służy uzasadnionemu i pozostającemu w zgodności z traktatem WE celowi i jest uzasadniona wiążącymi przyczynami w interesie ogólnym. Przepis musi ponadto odpowiadać osiąganemu celowi i nie może wykraczać poza niezbędny do tego zakres [48]. Do usprawiedliwienia naruszenia swobody przepływu obywateli Unii stosują się te same kryteria [49].

a) Wiążące przyczyny w interesie ogólnym

89. Pierwszy krok stanowi rozpoznanie, czy regulacje zawarte w spornych przepisach są umotywowane wiążącymi przyczynami w interesie ogólnym. Sąd krajowy podnosi, że przepisy niderlandzkie w sprawie opodatkowania w przypadku przeniesienia miejsca zamieszkania za granicę zgodnie z materiałami legislacyjnymi spełniały dwa cele. Z jednej strony miały one zapewnić spójne, oparte na zasadzie terytorialności opodatkowanie przyrostu wartości znaczącego udziału kapitałowego, powstałego w czasie pobytu w kraju. Z drugiej strony działanie to miałoby zapobiegać przenoszeniu miejsca zamieszkania wyłącznie z pobudek podatkowych.

90. Rządy uczestniczące w przedstawionym postępowaniu podkreślają przede wszystkim, że opodatkowanie w przypadku przeniesienia miejsca zamieszkania za granicę zapewnia sprawiedliwy, zgodny z zasadą terytorialności podział wpływów podatkowych. Jednocześnie jako kolejne przyczyny uzasadniające wymieniają zachowanie spójności sytemu podatkowego oraz skuteczny nadzór podatkowy.

— Podział opodatkowania według zasady terytorialności

91. Jak już stwierdzono, pobór podatków bezpośrednich pozostaje w obecnym stanie prawa wspólnotowego w gestii państw członkowskich [50]. Mogą one w szczególności decydować, które operacje mają podlegać opodatkowaniu. W braku harmonizacji przez prawo wspólnotowe sprawą państw członkowskich jest również ustalenie kryteriów podziału uprawnień podatkowych poprzez zawarcie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub działania jednostronne [51]. Artykuł 293 tiret drugie WE wzywa je wyraźnie do rokowań w celu zniesienia podwójnego opodatkowania wewnątrz Wspólnoty.

48 — Wyrok z dnia 15 maja 1997 r. w sprawie C-250/95 Futura Participations i Singer, Rec. str. I-2471, pkt 26; ww. w przypisie 3 wyrok w sprawie De Lasteyrie du Saillant, pkt 49; ww. w przypisie 9 wyrok w sprawie Marks & Spencer, pkt 35.

49 — Zobacz ww. w przypisie 25 wyrok w sprawie D'Hoop, pkt 36; ww. w przypisie 27 wyrok w sprawie Pusa, pkt 16.

50 — Zobacz pkt 26 powyżej.

51 — Zobacz wyroki z dnia 12 maja 1998 r. w sprawie C-336/96 Gilly, Rec. str. I-2793, pkt 24 i 30; z dnia 12 grudnia 2002 r. w sprawie C-385/00 De Groot, Rec. str. I-11819, pkt 93; ww. w przypisie 5 wyrok w sprawie C-376/03 D., pkt 50 i 51; ww. w przypisie 15 wyroku w sprawie van Hilten-van der Heijden, pkt 47.

92. W wyroku w sprawie Marks & Spencer Trybunał uznał, że zachowanie rozdziału kompetencji podatkowych między państwa członkowskie stanowi słuszny cel, mogący uzasadnić ograniczenie swobody przedsiębiorczości [52]. Przy tym zasada terytorialności [53] — obowiązująca w międzynarodowym prawie podatkowym i uznana przez prawo wspólnotowe — obowiązuje jako miarodajna zasada, którą kierują się państwa członkowskie rozdzielając kompetencje w zakresie opodatkowania.

93. Nie istnieje dokładna definicja zasady terytorialności. Praktycznym wyrazem tej zasady jest ogólne poddanie przez państwa nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu tylko rezydentów, a ponadto opodatkowanie pochodzących ze źródeł krajowych przychodów nierezydentów, w ramach ograniczonego obowiązku podatkowego.

94. Zasada terytorialności znalazła swoje odzwierciedlenie także w konwencjach modelowych OECD, zgodnie z którymi państwa członkowskie mogą w racjonalny sposób dokonywać rozdziału swoich kompetencji w zakresie opodatkowania [54]. I tak zyski z tytułu zbycia składników majątkowych — poza pewnymi niestosującymi się tu wyjątkami — zgodnie z art. 13 ust. 5 konwencji modelowej OECD w dziedzinie podatków od dochodu i majątku podlegają opodatkowaniu w państwie, w którym zbywca ma siedzibę lub miejsce zamieszkania. Artykuł 13 ust. 4 umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania między Niderlandami i Zjednoczonym Królestwem z 1980 roku [55] odpowiednio rozdziela kompetencje podatkowe.

95. Odmiennie natomiast art. 13 ust. 5 umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania między Niderlandami i Zjednoczonym Królestwem [56] przyznaje państwom będącym sygnatariuszami umowy prawo do pobierania według swoich przepisów podatkowych podatków od zysków z dokonanego zbycia przez osobę, która jest rezydentem innego państwa, ale podczas pięciu lat poprzedzających zbycie mieszkała w pierwszym z państw.

96. Na pierwszy rzut oka umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania wydaje się dopuszczać złamanie zasady terytorialności. Zgodnie z jej brzmieniem Niderlandy mogłyby opodatkować cały zrealizowany z tytułu zbycia zysk jeszcze w pięć lat po przeniesieniu miejsca zamieszkania za granicę. Niezależnie od tego, czy umowę faktycznie należy wykładać w taki sposób, sporne przepisy niderlandzkie nie sięgają jednak tak daleko. Przewidują one natomiast w wypadku zbycia

52 — Wyżej wymieniony w przypisie 9 wyrok w sprawie Marks & Spencer, pkt 45.

53 — Wyżej wymieniony w przypisie 9 wyrok w sprawie Marks & Spencer, pkt 39. Zobacz już również wyrok z dnia 15 maja 1997 r. w sprawie C-250/95 Futura Participations i Singer, Rec. str. I-2471, pkt 22.

54 — Zobacz ww. w przypisie 15 wyrok w sprawie van Hilten-van der Heijden, pkt 48.

55 — SI 1980/1961

56 — Brzmienie tego postanowienia jest następujące: „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 the 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".

jedynie windykację podatku od powstałych w kraju przyrostów wartości, ustalonego i odroczonego przy przeniesieniu miejsca zamieszkania za granicę.

97. Przepisy niderlandzkie nawiązują więc w celu opodatkowania w sposób widoczny do elementu terytorialnego, łącząc go z komponentem czasowym, mianowicie z pobytem w kraju w okresie, w którym powstał zysk podlegający opodatkowaniu. Reguły opodatkowania przy przeniesieniu miejsca zamieszkania za granicę można więc mimo to sprowadzić do zgodności z zasadą terytorialności, także gdy podatek staje się wymagalny, dopiero kiedy podatnik nie jest już rezydentem w Niderlandach.

98. Należy przy tym zważyć, że pozostawiono do uznania państwom członkowskim, jak w szczegółach uwzględnią terytorialne i czasowe elementy przy rozdziale kompetencji podatkowych, o ile zachowana zostanie spójność opodatkowania i nie wystąpią niedopuszczalne zwielokrotnienia obciążeń.

99. Możliwa rozbieżność między terminem pięciu lat przewidzianym w umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania i terminem dziesięciu lat według prawa wewnętrznego nie zmienia nic we wspólnotowoprawnej ocenie obowiązujących przepisów [57]. Sprzeczność ta musi natomiast zostać ewentualnie rozwiązana zgodnie z prawem krajowym [58].

100. Prezentowanej tu ocenie regulacji dotyczących podatku od przeniesienia miejsca zamieszkania za granicę wydaje się na pierwszy rzut oka przeczyć wyrok w sprawie De Lasteyrie du Saillant. W tym wyroku Trybunał odmówił uzasadnienia z uwagi na zachowanie podziału kompetencji podatkowych [59]. Postanowienia będące wówczas przedmiotem sporu miały natomiast na celu według wniosku rządu francuskiego jedynie uniemożliwienie ucieczki podatkowej, a nie „w ogólności w wypadku, gdy podatnik przenosi swoje miejsce zamieszkania za granicę, [zabezpieczenie] opodatkowania zwiększenia wartości aktywów, jakie wystąpiło w czasie jego pobytu we Francji" [60].

57 — Nie jest jasne, jak dalece występuje tutaj faktyczna sprzeczność. Podatek jest przecież ustalany bezpośrednio przed przeniesieniem miejsca zamieszkania za granicę, a pobierany jedynie wtedy, gdy odroczenie kończy się w wyniku faktycznego zbycia. Można by więc przyjąć stanowisko, że nie ma tu miejsca zastosowanie art. 13 ust. 5 umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, gdyż ustalenie podatku formalnie następuje bezpośrednio przed przeniesieniem miejsca zamieszkania za granicę i tym samym opodatkowaniu podlega jeszcze rezydent.

58 — Gerechtshof 's-Hertogenbosch (wyrok z dnia 15 września 2005 r. w sprawie V-N 2005/47.11) uznaje za naruszenie wyraźnie podobnej niderlandzko-belgijskiej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania wydłużenie okresu możliwości opodatkowania w wyniku zmiany Wet IB po zawarciu umowy poprzez jednostronne rozszerzenie z pięciu do dziesięciu lat (patrz w tej sprawie przypis 2 powyżej). Rząd niderlandzki przedkłada w tej sprawie, że Niderlandy dążą do wydłużenia terminu do dziesięciu lat także w umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania, podobnie jak to już nastąpiło w zawartych w międzyczasie umowach z Belgią i Portugalią.

59 — Zobacz ww. w przypisie 3 wyrok w sprawie De Lasteyrie du Saillant, pkt 68.

60 — Wyżej wymieniony w przypisie 3 wyrok w sprawie De Lasteyrie du Saillant, pkt 65.

101. Przepisy niderlandzkie służą natomiast nie tylko uniemożliwianiu ucieczki podatkowej. Służą one także umożliwieniu rzeczywistego poboru podatków niderlandzkich zgodnie z przewidzianym między Niderlandami i Zjednoczonym Królestwem dopuszczalnym podziałem uprawnień podatkowych. Bez ustalenia podatku przed przeniesieniem miejsca zamieszkania za granicę trzeba byłoby mianowicie zysk powstały podczas pobytu w Niderlandach ustalić z dołu. W zależności od chwili zbycia takie ustalenie zysku mogłoby okazać się niezbędne nawet w kilka lat później, powodując — jak to słusznie przedstawia rząd niemiecki — znaczne utrudnienia praktyczne.

— Spójność systemu podatkowego

102. Uzasadnienie ze względu na spójność systemu podatkowego zgodnie z orzecznictwem zakłada, że istnieje bezpośredni związek między przyznaniem korzyści podatkowej i skompensowaniem tej korzyści przez obciążenie podatkowe [61]. Zgodnie z nim w szczególności dopuszcza się przepisy, które zapobiegają zarówno wielokrotnemu opodatkowaniu, jak i niedokonaniu opodatkowania przychodów [62].

61 — Wyroki z dnia 28 stycznia 1992 r. w sprawie C-204/90 Bachmann, Rec. str. I-249, pkt 21–23; z dnia 14 listopada 1995 r. w sprawie C-484/93 Svensson i Gustavsson, Rec. str. I-3955, pkt 18; z dnia 18 września 2003 r. w sprawie C-168/01 Bosal Holding, Rec. str. I-9409, pkt 29 i 30.

62 — Zobacz: moja opinia z dnia 18 marca 2004 r. w sprawie C-319/02 Manninen, Rec. str. I-7477, pkt 51.

103. W tej sprawie rządy niderlandzki i niemiecki utrzymują, że przez ustalenie podatku przy przeniesieniu miejsca zamieszkania za granicę znosi się ryzyko nieuzasadnionej korzyści. Może ona — z wyłączeniem spornych przepisów — wynikać stąd, że państwo pochodzenia przy późniejszym zbyciu nie ma już dostępu do zysków powstałych jeszcze w tym państwie do chwili przeniesienia miejsca zamieszkania za granicę. Jednocześnie państwu przyjmującemu nie przysługuje opodatkowanie zysków powstałych przed przeniesieniem miejsca zamieszkania z zagranicy.

104. Ustawodawca niderlandzki mógł ukształtować podatek teoretycznie także jako daninę od niezrealizowanych zysków przypadającą okresowo na zakończenie każdego roku podatkowego. Zdecydował się jednak na przedłużenie terminu opodatkowania do chwili, w której zyski zostaną zrealizowane poprzez zbycie udziałów. Odsunięcie w czasie następuje jednak przy założeniu, że opodatkowanie w chwili zbycia byłoby faktycznie możliwe.

105. Aby dokonać oceny argumentu spójności, należy na wstępie przypomnieć wyrok w sprawie X i Y [63], który dotyczył regulacji o podobnym celu, jak omawiane zasady opodatkowania w przypadku przeniesienia miejsca zamieszkania za granicę. Zgodnie ze stanowiącymi wówczas przedmiot sporu przepisami opodatkowanie wzrostu wartości udziału nastąpiło przy przeniesieniu udziałów w spółce krajowej na spółkę z siedzibą za granicą, w której ten sam wspólnik posiadał pozycję dominującą. Wymiar podatku miał

63 — Przywołany w przypisie 10.

zapewnić, że udział nie zostanie przeniesiony za granicę bez dokonania opodatkowania docelowego wzrostu wartości w kraju. Trybunał uznał tu w pełni uzasadnienie względami spójności systemu podatkowego i ostatecznie odrzucił je wyłącznie dlatego, że natychmiastowe opodatkowanie nie stanowiło najłagodniejszego środka [64].

106. Faktycznie w badanej sprawie brak byłoby gwarancji spójnego opodatkowania, gdyby pobór podatku od części zysków skumulowanych w czasie pobytu w państwie pochodzenia został uniemożliwiony przez przeniesienie miejsca zamieszkania za granicę. W tym znaczeniu pokrywają się tu względy spójności podatkowej i rozdziału opodatkowania zgodnie z zasadą terytorialności.

107. Niderlandzki system podatkowy opiera się ponadto na spójnym założeniu także dlatego, iż jako podstawę opodatkowania zysku z tytułu zbycia znaczącego udziału kapitałowego w wypadku podatników przenoszących miejsce zamieszkania z zagranicy przyjmuje wartość udziału w chwili przeniesienia miejsca zamieszkania z zagranicy (step-up). Metoda ta jest uznana za zgodną z zasadą terytorialności, gdyż uwzględnia jedynie zysk narosły w okresie pobytu w kraju.

64 — Wyżej wymieniony w przypisie 10 wyrok w sprawie X i Y, pkt 58 i 59.

108. Można wreszcie odmówić przepisom niderlandzkim spójności nie tylko dlatego, że przewidują uznanie podatków [65] płaconych za granicą [66]. Jeżeli nie zostają naruszone bariery prawa wspólnotowego, państwo członkowskie może bowiem swobodnie ustępować kolejności swojego roszczenia w określonych konstelacjach, w szczególności w stosunku wzajemności uregulowanym umową o unikaniu podwójnego opodatkowania. Takie częściowe wyjątki służą unikaniu podwójnego opodatkowania i tym samym wręcz umacniają spójność. W żadnym wypadku nie kwestionują one co do zasady samego prawa do opodatkowania ani w ogólności możliwości jego wykonania.

— Zapobieganie ucieczkom podatkowym i skuteczny nadzór podatkowy

109. Przepisy niderlandzkie dotyczące opodatkowania w przypadku przeniesienia miejsca zamieszkania za granicę mają jednocześnie uniemożliwiać podatnikowi unikanie opodatkowania poprzez tymczasowe przeniesienie swojego miejsca zamieszkania. W zasadzie jest to cel [67] uzasadniony na równi ze skutecznym nadzorem podatkowym [68].

65 — Artykuł 26 ust. 2 IW w wersji obowiązującej przed rokiem 2005 lub art. 26 ust. 5 IW w wersji zmienionej.

66 — Tak jednak w ww. w przypisie 3 wyroku w sprawie De Lasteyrie du Saillant, pkt 66, co prawda w kontekście tego, że uregulowanie francuskie służy wyłącznie uniemożliwianiu nadużyć.

67 — Zobacz ostatnio ww. w przypisie 9 wyrok w sprawie Marks & Spencer, pkt 49–51.

68 — Wyżej wymieniony w przypisie 48 wyrok w sprawie Futura Participations i Singer, pkt 31; wyrok z dnia 13 grudnia 2005 r. w sprawie C-411/03 Sevic Systems, Zb.Orz. str. I-10805, pkt 28.

b) Proporcjonalność

110. Działania muszą ponadto być zgodne z zasadą proporcjonalności, tj. muszą służyć osiąganiu zamierzonych celów i nie mogą wykraczać poza to, co do tego niezbędne [69].

— Poprzedni stan prawny

111. Na wstępie należy zbadać przepisy w ich pierwotnej postaci, gdy odroczenie podatku było jeszcze uzależnione od złożenia zabezpieczenia. W ówczesnej formie służyły one co prawda osiąganiu wymienionych celów, nie były jednak niezbędne.

112. Z pewnością zabezpieczenie ułatwia pobór podatku w wypadku nierezydenta. Jeżeli podatek staje się wymagalny po przeniesieniu miejsca zamieszkania za granicę w wyniku sprzedaży udziału, fiskus może w razie konieczności zrealizować zabezpieczenie. Tym samym wyklucza się ryzyko ucieczki podatkowej i zapewnia się skuteczność nadzoru podatkowego. Podatnik pozostanie w kontakcie z administracją finansową państwa pochodzenia także po przeniesieniu miejsca zamieszkania do innego państwa członkowskiego, choćby dlatego, że pragnie w odpowiedniej chwili odzyskać swoje zabezpieczenie.

113. Do dyspozycji pozostają jednak łagodniejsze środki, mniej kosztowne dla podatnika i mniej utrudniające korzystanie ze swobody przepływu osób. Po pierwsze, zgodnie z dyrektywą 77/799/EWG [70], państwo członkowskie może zwrócić się do właściwych władz innego państwa członkowskiego o wszystkie informacje, które potrzebne mu są dla prawidłowego naliczenia podatku dochodowego [71]. Po drugie, państwa członkowskie zgodnie z dyrektywą 76/308/EWG [72] są zobowiązane wspierać się wzajemnie przy windykacji wierzytelności podatkowych od dochodów i kapitałów.

114. W praktyce te instrumenty współpracy mogą nie zawsze funkcjonować w sposób szybki i zadowalający. Państwa członkowskie nie mogą jednak powoływać się na deficyty

69 — Zobacz orzecznictwo przywołane w przypisie 48.

70 — Dyrektywa Rady 77/799/EWG z dnia 19 grudnia 1977 r. dotycząca wzajemnej pomocy właściwych władz państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich, niektórych podatków akcyzowych oraz opodatkowania składek ubezpieczeniowych w wersji dyrektywy Rady 2004/106/WE z dnia 16 listopada 2004 r. (Dz.U. 2004, L 359, str. 30) (zwanej dalej „dyrektywą o pomocy urzędowej").

71 — Zobacz wyroki z dnia 28 października 1999 r. w sprawie C-55/98 Vestergaard, Rec. str. I-7641, pkt 26; z dnia 26 czerwca 2003 r. w sprawie C-422/01 Skandia i Ramstedt, Rec. str. I-6817, pkt 42.

72 — Dyrektywa Rady 76/308/EWG z dnia 15 marca 1976 r. w sprawie wzajemnej pomocy przy dochodzeniu roszczeń wynikających z operacji będących częścią systemu finansowania Europejskiego Funduszu Orientacji i Gwarancji Rolnej oraz rolniczych opłat wyrównawczych i opłat celnych (Dz.U. L 73, str. 18) w wersji dyrektywy Rady 2001/44/WE z dnia 15 czerwca 2001 r. (Dz.U. L 175, str. 17).

we współpracy ich administracji podatkowych, by wywodzić z tego uzasadnienie dla ograniczeń podstawowych wolności.

115. Nie można usprawiedliwiać także i tym, że przepisy w ich pierwotnej wersji nie uwzględniały w sposób właściwy uszczupleń zysku po przeniesieniu miejsca zamieszkania za granicę.

— Zmieniony stan prawny

116. W swojej obecnie obowiązującej wersji niderlandzkie przepisy w sprawie podatku z tytułu przeniesienia miejsca zamieszkania za granicę spełniają natomiast zasadę proporcjonalności. Utrudnienie polega jedynie na ustaleniu podatku w powiązaniu z przeniesieniem miejsca zamieszkania za granicę. Podatek jest jednak następnie odraczany bez ustanowienia zabezpieczenia. Ponadto obecnie przewiduje się częściowe umorzenie podatku w celu uwzględnienia późniejszych uszczupleń zysku.

117. Prawdą jest, że byłoby niezgodne z zasadą proporcjonalności, gdyby jedyną przyczyną ustalenia podatku w powiązaniu z przeniesieniem miejsca zamieszkania za granicę było przeciwdziałanie ryzyku ucieczki podatkowej. Nie można bowiem oprzeć ogólnego domniemania ucieczki podatkowej lub oszustwa podatkowego na okoliczności, że osoba fizyczna zamierza przenieść swoje miejsce zamieszkania do innego państwa członkowskiego [73].

118. Przepisy te służą jednak ponadto temu, by dokonywać opodatkowania kierując się zasadą terytorialności i w sposób spójny. Ustalenie podatku w zmienionych warunkach nie stanowi już niewspółmiernego utrudnienia przeniesienia miejsca zamieszkania za granicę. Jest ono właściwe i niezbędne, by móc faktycznie poddać opodatkowaniu zysk z tytułu znaczącego udziału w wypadku późniejszego zbycia.

119. Nie została jak dotychczas zaproponowana mniej obciążająca oraz wykonalna pod względem prawnym i faktycznym metoda opodatkowania zwiększenia wartości udziału kapitałowego skumulowanego do czasu przeniesienia miejsca zamieszkania za granicę. Niemal niemożliwe wydaje się w szczególności, by państwo pochodzenia ustalało podatek po przeniesieniu miejsca zamieszkania za granicę w chwili faktycznego zbycia.

120. Nawet gdyby ustalenie proporcjonalnego należnego Niderlandom podatku dopiero z dołu w chwili zbycia było prawnie możliwe, nie byłby to środek łagodniejszy, mniej obciążający podatnika. Podatnik musiałby wówczas nie tylko przechowywać dowody celem późniejszego ustalenia wartości, lecz także dowody kosztów stanowiących koszt podatkowy, pozostających w związku z zyskiem skumulowanym do prze-

73 — Wyżej wymieniony w przypisie 3 wyrok w sprawie De Lasteyrie du Saillant, pkt 50; ww. w przypisie 10 wyrok w sprawie X i Y, pkt 61.

niesienia miejsca zamieszkania za granicę. Dlatego też ostatecznie bliskie w czasie wstępne ustalenie podatku leży także w interesie podatnika.

121. Na zakończenie należy raz jeszcze podkreślić, że przepisy niderlandzkie pod względem celu i — od roku 2005 — także pod względem formy wyraźnie różnią się od przepisów francuskich, które były przedmiotem oceny Trybunału w wyroku w sprawie De Lasteyrie du Saillant. Mają one umożliwiać praktyczne dokonanie spójnego opodatkowania rozdzielonego na zasadzie terytorialności, a nie tylko zapobiegać ucieczce podatkowej.

122. Po ustaniu obowiązku ustanawiania zabezpieczenia jedynie nieznacznie utrudniają one przeniesienie miejsca zamieszkania za granicę poprzez wstępne ustalenie podatku. W każdym razie o ile państwo przeniesienia miejsca zamieszkania z zagranicy w wypadku zbycia nie zgłasza roszczeń podatkowych do zysków powstałych przed przeniesieniem miejsca zamieszkania (a więc również stosuje metodę step-up), nie występuje podwójne opodatkowanie. Także w świetle wyroku w sprawie De Lasteyrie du Saillant swobody podstawowe tym samym nie sprzeciwiają się ukształtowaniu opodatkowania zysku z tytułu znaczącego udziału kapitałowego w sposób, jaki przewidują przepisy niderlandzkie w wersji obowiązującej od roku 2005.

123. Na trzecie i piąte pytanie prejudycjalne należy zatem odpowiedzieć, że art. 18 ust. 1 WE i art. 43 WE nie pozostają w sprzeczności z przepisem państwa członkowskiego, przewidującym ustalenie podatku od zysku z tytułu znaczącego udziału kapitałowego bezpośrednio przed przeniesieniem miejsca zamieszkania do innego państwa członkowskiego

— gdy ustalony podatek bez dalszych warunków jest odraczany aż do faktycznego zbycia udziału oraz

— gdy zostało zapewnione, że w wypadku zbycia dokonanego po przeniesieniu miejsca zamieszkania za granicę faktycznie pobrany podatek nie będzie wyższy aniżeli podatek, który zostałby pobrany w wypadku zbycia na takich samych w pozostałej części warunkach w kraju.

E — *W przedmiocie pytania czwartego*

124. Zadając to pytanie sąd krajowy w istocie dąży do ustalenia, co musi uczynić państwo członkowskie w celu usunięcia następstw ewentualnie wynikających z początkowego odroczenia podatku z naru-

szeniem prawa wspólnotowego tylko za ustanowieniem zabezpieczenia.

125. Odpowiedź na pytanie czwarte należy poprzedzić stwierdzeniem, że ustalenie podatku powiązane z przeniesieniem miejsca zamieszkania za granicę jako takie nadal pozostaje w mocy i jest także — jak wykazano — dopuszczalne. To, że ustalenie podatku pierwotnie było powiązane z obowiązkiem ustanowienia zabezpieczenia, nie narusza jego zgodności z prawem. Należy natomiast wyraźnie rozdzielić ustalenie podatku samo w sobie i okoliczność, że odroczenie zobowiązania podatkowego zostało dokonane tylko za ustanowieniem zabezpieczenia.

126. Zabezpieczenie wymagane z naruszeniem prawa wspólnotowego zostało uchylone zgodnie z ustaleniami sądu krajowego. Ponadto obowiązek ustanowienia zabezpieczenia został wykreślony z przepisów ustawowych. Co prawda N. podaje w wątpliwość, czy zwolnienie zastawionych udziałów w spółkach zostało dokonane z zachowaniem wymaganej formy, pytanie to musi jednak rozstrzygnąć sąd krajowy według kryteriów prawa krajowego.

127. Tym samym Trybunałowi pozostaje jedynie wyjaśnienie, czy zwolnienie zabezpieczenia — jak sformułował to sąd krajowy — prowadzi do wstecznego uchylenia ograniczenia. W istocie pytanie zmierza do ustalenia, czy wystarczający jest sam zwrot zabezpieczenia, czy też prawo wspólnotowe nakazuje również wyeliminowanie wszystkich pozostałych niekorzystnych skutków ustanowienia zabezpieczenia.

128. W tym względzie należy zauważyć, że ustanowienie zabezpieczenia może być związane z kosztami. Jeżeli zostaje złożona gotówka, zainteresowany traci odsetki. Z tytułu gwarancji bankowych powstają opłaty. Zastawienie składników majątkowych, na przykład udziałów spółek, może wreszcie ograniczyć wiarygodność podatnika, a tym samym spowodować pogorszenie warunków zaciągania kredytów. Tego rodzaju strat finansowych nie rekompensuje sam zwrot zabezpieczenia.

129. Jednakże N. — na ile można stwierdzić — nie podniósł roszczeń z tytułu odpowiednich strat. Można by więc stanąć na stanowisku, że czwarte pytanie prejudycjalne podnosi problem hipotetyczny i stąd nie wymaga udzielenia odpowiedzi przez Trybunał. Jednak dla wyczerpującego przedstawienia sprawy pragnę mimo to pokrótce odnieść się do tego pytania.

130. Zwrot zabezpieczenia wykazuje podobieństwa do zwrotu opłat sprzecznych z prawem wspólnotowym. W myśl utrwalonego orzecznictwa bliższe warunki ich dokonania określone są przez prawo krajowe; nie wolno jednak kształtować ich mniej korzystnie niż warunków odpowiadających im środków prawnych prawa wewnętrznego (zasada równoważności) w sposób praktycznie uniemożliwiający lub nadmiernie utrud-

niający wykonanie praw nadanych przez wspólnotowy porządek prawny (zasada skuteczności) [74].

131. Zgodnie z zasadą równoważności niderlandzki fiskus obok zwrotu zabezpieczenia zobowiązany byłby dodatkowo do zwrotu kosztów związanych z ustanowieniem zabezpieczenia, jeśli jest to przewidziane przez prawo krajowe w porównywalnych sytuacjach krajowych. Dalej idących roszczeń nie można wywodzić także z zasady skuteczności. Na pierwszym planie pozostaje mianowicie zapewnienie zwrotu samego zabezpieczenia, czemu oczywiście prawo krajowe nie stoi na przeszkodzie. Zasada skuteczności nie daje podstaw dla ogólnego roszczenia o usunięcie skutków.

132. I tak Trybunał orzekł już, że wszystkie skutki uboczne związane ze zwrotem niesłusznie pobranych opłat, jak na przykład zapłata odsetek, określane są przez prawo krajowe [75]. Gdyby państwa członkowskie na podstawie wspólnotowoprawnej zasady skuteczności zobowiązane były do wyrównania wszystkich szkód i strat w związku z naruszeniem prawa wspólnotowego, nastąpiłoby dodatkowo obejście szczególnych warunków, które Trybunał ustanowił w odniesieniu do odpowiedzialności państw członkowskich za naruszenia prawa wspólnotowego

133. Zasady odpowiedzialności państw członkowskich za naruszenia prawa wspólnotowego [76] stanowią kolejny punkt wyjścia dla ewentualnych roszczeń obok zwrotu samego zabezpieczenia. Odpowiedzialność powstaje, gdy spełnione zostaną trzy wymagania: naruszona norma prawna ma na celu przyznanie praw jednostce, naruszenie jest dostatecznie kwalifikowane, i między naruszeniem obowiązku państwa i szkodą poniesioną przez osobę poszkodowaną istnieje bezpośredni związek przyczynowy [77].

134. Ponieważ ocena na gruncie prawa wspólnotowego opodatkowania w przypadku przeniesienia miejsca zamieszkania za granicę do czasu wydania wyroku w sprawie De Lasteyrie du Saillant była dalece niewyjaśniona, trudno przyjąć, by wystąpiło wtedy

74 — Zobacz wyroki z dnia 16 grudnia 1976 r. w sprawie 33/76 Rewe, Rec. str. 1989, pkt 5; z dnia 14 grudnia 1995 r. w sprawie C-312/93 Peterbroeck, Rec. str. I-4599, pkt 12; z dnia 15 września 1998 r. w sprawie C-231/96 Edis, Rec. str. I-4951, pkt 19 i 34; z dnia 8 marca 2001 r., w sprawach C-397/98 i C-410/98 Metallgesellschaft i in., Rec. str. I-1727, pkt 85.

75 — Wyrok z dnia 15 września 1998 r. w sprawach połączonych od C-279/96 do C-281/96 Ansaldo Energia, Rec. str. I-5025, pkt 28; ww. w przypisie 74 wyrok w sprawie Metallgesellschaft, pkt 85. Zobacz ponadto wyrok z dnia 10 września 2002 r. w sprawach połączonych C-216/99 i C-222/99 Prisco i Caser, Rec. str. I-6761, pkt 70 i nast.

76 — Wyrok z dnia 5 marca 1996 r. w sprawach połączonych C-46/93 i C-48/93 Brasserie du pêcheur i Factortame, Rec. str. I-1029; z dnia 4 lipca 2000 r. w sprawie C-424/97 Haim, Rec. str. I-5123, pkt 26 i 36 i nast.; z dnia 4 grudnia 2003 r. w sprawie C-63/01 Evans, Rec. str. I-14447, pkt 82 i nast.

77 — Wyżej wymieniony w przypisie 76 wyrok w sprawie Haim, pkt 36; ww. w przypisie 76 wyrok w sprawie Evans, pkt 83.

dostatecznie kwalifikowane naruszenie.

135. Na pytanie czwarte należy zatem odpowiedzieć w sposób następujący: Jeżeli państwo członkowskie z naruszeniem prawa wspólnotowego uzależniło odroczenie należności podatkowej od ustanowienia zabezpieczenia, może dodatkowo, obok zwrotu zabezpieczenia, zostać zobowiązane do wynagrodzenia podatnikowi strat finansowych, które ten poniósł na skutek ustanowienia zabezpieczenia, o ile tego rodzaju roszczenia przewiduje się w porównywalnych wypadkach zgodnie z prawem krajowym. Ponadto co do zasady może wystąpić roszczenie odszkodowawcze zgodnie z zasadami odpowiedzialności państw członkowskich za naruszenia prawa wspólnotowego.

F — *W przedmiocie pytania o uwzględnienie uregulowania zwrotu kosztów procesowych*

136. Sentencja wniosku o wydanie orzeczenia prejudycjalnego obejmuje tylko pięć przedstawionych tu pytań dotyczących przepisów w sprawie opodatkowania w przypadku przeniesienia miejsca zamieszkania za granicę. Nie jest całkowicie jasne, jak należy rozumieć zawarte w uzasadnieniu postanowienia odwołanie do kwestii podniesionej także w sprawie D. dopuszczalności ryczałtowego zwrotu kosztów procesowych.

137. Sformułowanie („...przyłącza się [...] do pytania [...]".) może być rozumiane w ten sposób, że sąd krajowy również pragnie zadać to pytanie, przynajmniej w części niewyjaśnionej jeszcze przez wyrok w sprawie D. Z drugiej strony można jednak ten fragment w sumie interpretować i tak, że sąd, biorąc pod uwagę wniosek prejudycjalny w sprawie D., odstępuje od zajmowania Trybunału tym samym pytaniem. Najwyraźniej wszyscy uczestnicy postępowania ocenili jako możliwą tę drugą interpretację, gdyż nikt z nich nie odniósł się do tego punktu.

138. Również ja reprezentuję pogląd, że sąd krajowy nie zamierzał raz jeszcze zadać tego pytania. Świadczy o tym fakt, że w przeciwieństwie do wyczerpująco w pozostałej części wyjaśnionego wniosku, odnośnie do tego punktu nie podaje żadnych bliższych informacji ani uzasadnień. Ponadto nie uzupełnił swojego wniosku po ogłoszeniu wyroku w sprawie D., mimo że Trybunał nie zajął w nim stanowiska w sprawie zwrotu kosztów procesowych.

139. Jeżeli jednak uznać, że zostało zadane pytanie, to w takiej formie uważam je w każdym wypadku za niedopuszczalne.

140. Ani art. 234 WE, ani pozostałe prawo procesowe nie czynią konkretnych ustaleń co do formy wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym. Zaleca się co prawda w szczególności koniecznie, lecz nie nakazuje bezwzględnie, by wymienić pytania zebrane w wyodrębnionej części postanowienia odsyłającego [78]. W wypadku niedokładnie sformułowanych pytań nie utrudnia to także Trybunałowi wyboru takich elementów prawa wspólnotowego, które z uwagi na przedmiot sporu wymagają wykładni [79].

141. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem jest jednak wymagane, by sąd krajowy ustalił faktyczne i prawne ramy, obejmujące zadane przezeń pytania, lub przynajmniej wyjaśnił faktyczne założenia, na których pytania te zostały oparte [80]. Informacje zawarte we wnioskach o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym winny nie tylko umożliwiać Trybunałowi udzielenie użytecznych odpowiedzi, lecz także stwarzać rządom państw członkowskich i innym zainteresowanym możliwość składania oświadczeń w myśl art. 23 Statutu Trybunału [81].

142. Postanowienie odsyłające nie zawiera ani wyjaśnień co do stanu prawnego w Niderlandach, ani co do wysokości faktycznych kosztów procesowych i wysokości ewentualnego zwrotu kosztów.

143. Prawdą jest, że Trybunał w indywidualnych wypadkach uzupełniał niepełne dane także poprzez uwzględnienie wiadomości uzyskanych z innych postępowań prejudycjalnych. Tutaj w tym zakresie mógłby nawiązać do wniosku prejudycjalnego Gerechtshof te 's-Hertogenbosch w sprawie D.

144. U podstaw tych spraw legły jednak szczególne konstelacje. W wyroku w sprawie Crispoltoni Trybunał mógł wskazać postępowanie, w którym uczestniczyły te same osoby [82]. W wyrokach w sprawach Albany [83] i Brentjens' [84] chodziło o przepisy ustawowe, będące przedmiotem serii wniosków o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym. Trybunał wskazał, że brakujące informacje, znane Trybunałowi z jednej ze spraw rozpatrywanych równolegle, zostały podane do wiadomości zainteresowanym poprzez

78 — Zobacz punkt 24 Uwag w sprawie przedkładania wniosków o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym przez sady krajowe, Dz.U. 2005, C 143, str. 1.

79 — Wyrok z dnia 29 listopada 1978 r. w sprawie 83/78 Pigs Marketing Board, Rec. str. 2347, pkt 26; postanowienie z dnia 27 lutego 2003 r. w sprawach połączonych od C-307/00 do C-311/00 Oliehandel Koeweit BV i in., Rec. str. 1821, pkt 105.

80 — Wyroki z dnia 26 stycznia 1993 r. w sprawach połączonych od C-320/90 do C-322/90 Telemarsicabruzzo i in., Rec. str. I-393, pkt 6; z dnia 13 kwietnia 2000 r. w sprawie C-176/96 Lehtonen i Castors Braine, Rec. str. I-2681, pkt 22; ww. w przypisie 6 wyrok w sprawie My, pkt 17; postanowienia z dnia 19 marca 1993 r. w sprawie C-157/92 Banchero, Rec. str. I-1085, pkt 4; z dnia 30 czerwca 1997 r. w sprawie C-66/97 Banco de Fomento e Exterior, Rec. str. I-3757, pkt 7; z dnia 11 lutego 2004 r. w sprawach połączonych C-438/03, C-439/03, C-509/03 i C-2/04 Cannito i in., Rec. str. I-1605, pkt 6.

81 — Wyżej wymieniony w przypisie 80 wyrok w sprawie Lehtonen i Castors Braine, pkt 23; ww. w przypisie 6 wyrok w sprawie My, pkt 17; ww. w przypisie 80 postanowienie w sprawie Banchero, pkt 5; ww. w przypisie 80 postanowienie w sprawie Cannito, pkt 8.

82 — Wyrok z dnia 5 października 1994 r. w sprawach połączonych C-133/93, C-300/93 i C-362/93 Crispoltoni i in., Rec. str. I-4863, pkt 18.

83 — Wyrok z dnia 21 września 1999 r. w sprawie C-67/96 Albany, Rec. str. I-5751, pkt 42.

84 — Wyroki z dnia 21 września 1999 r., w sprawach połączonych od C-115/97 do C-117/97 Brentjens', Rec. str. I-6025, pkt 41.

sprawozdanie z posiedzenia [85]. W niniejszej sprawie natomiast nie zostało sporządzone sprawozdanie z posiedzenia, gdyż rozprawa nie odbyła się.

145. O ile można stwierdzić, Trybunał tylko w sprawie Europièces [86] wskazał jedynie, że znane mu jest już z innego postępowania określone uregulowanie krajowe, nie uwzględniając, czy także uczestnicy dysponowali odpowiednimi informacjami. Wobec kolejnych wyroków, które jako pierwszoplanową traktują możliwość powzięcia wiadomości przez uczestników, nie można jednak temu wyrokowi nadawać decydującego znaczenia.

146. Jeżeli chodzi o formę zadanego pytania, uczestnicy albo nie mieli jasności co do tego, że pytanie o przepis w sprawie regulowania kosztów procesowych w ogóle jest przedmiotem pytania prejudycjalnego, albo nie dysponowali informacjami koniecznymi do zajęcia stanowiska. Dopuszczalność właściwych regulacji kosztów procesowych mogłaby jednak mieć znaczenie dla dużej liczby państw członkowskich. Dlatego też Trybunał nie powinien udzielać odpowiedzi na to pytanie, skoro państwa członkowskie nie miały efektywnej okazji do wypowiedzenia się w tej sprawie.

147. Gerechtshof te Arnhem może zwrócić się do Trybunału ponownie w kwestii uregulowania kosztów procesowych i w tym wniosku dostarczyć konieczne informacje. Jeśli w odniesieniu do orzeczenia o kosztach procesu jest on sądem ostatniej instancji, ponieważ na przykład środek prawny skierowany wyłącznie przeciwko rozstrzygnięciu o kosztach nie został podjęty, w pewnych okolicznościach byłby on nawet zobowiązany do ponownego złożenia wniosku prejudycjalnego.

148. Jeżeli Trybunał zechciałby jednak odnieść się merytorycznie do uregulowania dotyczącego kosztów procesu, to rzecznik generalny Ruiz-Jarabo Colomer w opinii w sprawie D. poczynił już [87] moim zdaniem trafne uwagi, do których się przyłączam. I tak w szczególności wskazał, że zasada efektywności prawa wspólnotowego mogłaby pozostawać w sprzeczności z uregulowaniem zryczałtowanego zwrotu kosztów procesowych, gdyby skrajnie utrudniało ono w praktyce dochodzenie roszczenia uzasadnionego prawem wspólnotowym. Czy miałoby to miejsce w wypadku przepisów niderlandzkich, w niniejszym postępowaniu może rozstrzygnąć jedynie Gerechtshof te Arnhem, gdyż Trybunał nie dysponuje informacjami o ewentualnej rozbieżności między wysokością roszczenia o zwrot i faktycznie poniesionymi kosztami.

85 — Wyżej wymieniony w przypisie 84 wyrok w sprawie Brentjens', pkt 42; ww. w przypisie 83 wyrok w sprawie Albany, pkt 43. W tym rozumieniu także wyrok z dnia 11 kwietnia 2000 r. w sprawach połączonych C-51/96 i C-191/97 Deliège, Rec. str. I-2549, pkt 38.

86 — Wyrok z dnia 12 listopada 1998 r. w sprawie C-399/96 Europièces, Rec. str. I-6965, pkt 24.

87 — Opinia z dnia 26 października 2004 r. w sprawie C-376/03 D., Zb.Orz. str. I-5821, pkt 107–112.

## V — Wnioski

149. W związku z powyższym proponuję udzielenie następującej odpowiedzi na pytania prejudycjalne Gerechtshof te Arnhem:

1. Objęcie zakresem stosowania swobody przedsiębiorczości zagwarantowanej w art. 43 WE następuje nie tylko dlatego, że osoba fizyczna, będąca jedynym wspólnikiem spółki kapitałowej, przenosi swoje prywatne miejsce zamieszkania z jednego państwa członkowskiego do innego. Obywatel państwa członkowskiego może jednak powołać się na art. 43 WE wobec państwa członkowskiego, z którego pochodzi, gdy opuszcza to państwo i gdy w chwili powołania się na tę swobodę podstawową na bazie konkretnych przesłanek można przewidywać, że w innym państwie członkowskim podejmie on działalność wykonywaną samodzielnie na własny rachunek. Powoływanie się na art. 43 WE wobec państwa członkowskiego, z którego obywatel pochodzi, jest możliwe dopóty, dopóki pozostaje skuteczne obciążające działanie tegoż państwa, uwarunkowane przeniesieniem miejsca zamieszkania za granicę, utrudniając nadal utworzenie siedziby w przyjmującym państwie członkowskim.

2. Obywatel państwa członkowskiego przenoszący swoje miejsce zamieszkania z państwa pochodzenia do innego państwa członkowskiego może wobec państwa pochodzenia powołać się na zagwarantowane w art. 18 ust. 1 WE prawo do swobodnego przemieszczania się, jeżeli przez wymiar podatku dokonany w związku z przeniesieniem przez niego miejsca zamieszkania za granicę zostanie pokrzywdzony w stosunku do podatników krajowych, niekorzystających z przysługującego im prawa swobodnego przemieszczania się.

3. Artykuł 18 ust. 1 WE i art. 43 WE nie pozostają w sprzeczności z przepisem państwa członkowskiego, który przewiduje ustalenie podatku od zysku z tytułu

znaczącego udziału kapitałowego bezpośrednio przed przeniesieniem miejsca zamieszkania do innego państwa członkowskiego

— gdy ustalony podatek bez dalszych warunków jest odraczany aż do faktycznego zbycia udziału oraz

— gdy zostało zapewnione, że w wypadku zbycia dokonanego po przeniesieniu miejsca zamieszkania za granicę, faktycznie pobrany podatek nie będzie wyższy aniżeli podatek, który zostałby pobrany w wypadku zbycia na takich samych w pozostałej części warunkach w kraju.

4. Jeżeli państwo członkowskie z naruszeniem prawa wspólnotowego uzależniło odroczenie należności podatkowej od ustanowienia zabezpieczenia, może ono dodatkowo, obok zobowiązania do zwrotu zabezpieczenia, zostać zobowiązane do wynagrodzenia podatnikowi strat finansowych, które ten poniósł na skutek ustanowienia zabezpieczenia, o ile tego rodzaju roszczenia przewiduje się w porównywalnych wypadkach zgodnie z prawem krajowym. Ponadto co do zasady może wystąpić roszczenie odszkodowawcze zgodnie z zasadami odpowiedzialności państw członkowskich za naruszenia prawa wspólnotowego.