N

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
prednesené 30. marca 2006 [1]

I — Úvod

1. V konaní vo veci samej pán N napáda vyrubenie a podmienky výberu dane z príjmov uplatňovanej na výnosy dosiahnuté z podstatnej účasti na spoločnosti v prípade premiestnenia domicilu do iného členského štátu. Keďže vnútroštátny súd Gerechtshof te Arnhem (Holandsko) má pochybnosti o súlade príslušnej holandskej právnej úpravy s ustanoveniami Zmluvy týkajúcimi sa občianstva Únie a slobody usadiť sa, obrátil sa na Súdny dvor s piatimi prejudiciálnymi otázkami. [2]

2. V holandskom práve sa odchod z vnútroštátneho územia považuje za prevod obchodných podielov alebo akcií. Daň z príjmov sa teda stanoví k dátumu odchodu, ale jej zaplatenie sa požaduje až po desiatich rokoch alebo v čase skutočného prevodu. Povinnosť poskytnúť počas tohto odkladu zábezpeku, pôvodne uložená daňovníkovi, bola neskôr zrušená.

3. Vo veci De Lasteyrie du Saillant [3] sa už Súdny dvor zaoberal analogickou francúzskou právnou úpravou zdanenia v prípade premiestnenia domicilu do iného štátu. Bez ohľadu na to, či možno závery tohto rozsudku vztiahnuť na holandskú právnu úpravu, ktoré je trochu odlišná, je potrebné určiť, či sa pán N môže v tomto prípade skutočne odvolávať na slobodu usadiť sa. Je pravda, že v čase svojho odchodu z Holandska bol výlučným majiteľom obchodných podielov v troch spoločnostiach so sídlom v Curaçao (Holandské Antily). Okrem toho však vo svojom novom bydlisku, vo Veľkej Británii, strávil niekoľko rokov bez toho, aby vykonával akúkoľvek hospodársku činnosť.

1 — Jazyk prednesu: nemčina.

2 — V analogickej veci sa Gerechtshof 's-Hertogenbosch (rozsudok z 15. septembra 2005, V-N 2005/47.11) domnieval, že daňová úprava, ktorá sa uplatní v prípade vysťahovania, porušovala ustanovenia Viedenského dohovoru o zmluvnom práve v spojení s belgicko-holandskou zmluvou o zamedzení dvojitého zdanenia, ktorá sa uplatnila na túto vec, a zrušil platobné výmery bez toho, aby sa zaoberal právom Spoločenstva (pozri v tomto ohľade KEMMEREN, E.: Pending Cases Filed by Dutch Courts I, In: LANG, M., SCHUCH, J., STARINGER, C.: *ECJ Recent Developments in Direct Taxation*, Viedeň, 2006, s. 219, 230 a nasl.).

3 — Rozsudok z 11. marca 2004, C-9/02, Zb. s. I-2409.

4. Z tohto dôvodu vnútroštátny súd kladie v prvom rade otázku, v akom rozsahu sú tieto ustanovenia v rozpore s právami, ktoré pán N vyvodzuje zo svojho postavenia občana Únie. Nepriamo tým upriamuje pozornosť aj na vzťah medzi ustanoveniami o občianstve Únie a o slobode usadiť sa.

5. Ostatné otázky sa týkajú podmienok uvoľnenia poskytnutej zábezpeky, ako aj odôvodnenia obmedzení slobody pohybu, ktoré môžu prípadne vyplývať z daňového režimu uplatňovaného v prípade odchodu do inej krajiny.

II — Uplatniteľné vnútroštátne ustanovenia

6. Podľa zákona o dani z príjmov z roku 1964 (Wet inkomstenbelasting 1964, ďalej len „Wet IB") zahŕňa zdaniteľný príjem daňovníkov usadených na vnútroštátnom území zisky dosiahnuté z podstatnej účasti. Článok 20a ods. 1 Wet IB upresňuje, že pojem zisk dosiahnutý z podstatnej účasti zahŕňa najmä výhody vyplývajúce z prevodu obchodných podielov alebo akcií [písmeno b)]. Podľa článku 20a ods. 3 Wet IB ide o podstatnú účasť vtedy, keď daňovník priamo alebo nepriamo vlastní 5 % kapitálu v kapitálovej spoločnosti. Podľa článku 20a ods. 6 písm. i) Wet IB sa zánik postavenia vnútroštátneho daňovníka — t.j. odchod z krajiny — považuje za prevod obchodných podielov alebo akcií.

7. V súlade s článkom 20c ods. 1 Wet IB je zisk vyplývajúci z prevodu obvykle tvorený rozdielom medzi nákupnou a predajnou cenou. Ak je dôvodom zdanenia odchod z krajiny, nahrádza výťažok z prevodu trhová hodnota účasti k tomuto dátumu (článok 20c ods. 4 Wet IB). V prípade premiestnenia domicilu do Holandska bude referenčnou sumou namiesto nákupnej ceny trhová hodnota obchodných podielov alebo akcií k dátumu prisťahovania do Holandska (článok 20c ods. 7 Wet IB).

8. Článok 20c ods. 18 Wet IB je splnomocňujúcim ustanovením okrem iného na prijatie ministerskej vyhlášky upravujúcej podmienky zníženia dane v prípade, keď sa daňovník zdaňovaný v čase jeho odchodu vráti do Holandska skôr ako po ako desiatich rokoch.

9. Článok 25 zákona o výbere dane z roku 1990 (Invorderingswet 1990, ďalej len „IW") stanovuje, že v prípade odchodu z krajiny možno poskytnúť odklad platenia dane z príjmov dosiahnutých z podstatnej účasti na dobu desiatich rokov pod podmienkou poskytnutia zábezpeky; podmienky tohto

odkladu upravuje ministerská vyhláška. Článok 28 IW vylučuje uplatnenie úrokov počas doby odkladu.

10. Článok 26 ods. 2 IW je splnomocňujúcim ustanovením na prijatie ministerskej vyhlášky upravujúcej podmienky čiastočného zníženia daní, ktorých platenie bolo odložené, a to až do výšky dane z dividend prípadne uhradenej v Holandsku [písmeno a)], do výšky dane z príjmov zaplatenej v zahraničí [písmeno b)] a napokon do výšky sumy zostatku dlhu po 10 rokoch [písmeno c)]. Splnomocnenie bolo vykonané prijatím vykonávacej vyhlášky k IW.

11. Po vyhlásení rozsudku De Lasteyrie du Saillant holandský štátny tajomník pre financie 13. apríla 2004 vyhlásil, že v prípade odkladu platenia poskytnutého z dôvodu odchodu do iného členského štátu Európskej únie už nie je potrebné poskytovať zábezpeku. Dňa 1. januára 2005 nadobudli účinnosť nové zákonné ustanovenia, ktoré zodpovedajúcim spôsobom upravili právny stav s retroaktívnym účinkom k 11. marcu 2004. [4]

12. Okrem toho článok 26 ods. 5 IW v spojení s vykonávacou úpravou, ktorá bola tiež novelizovaná, upravuje odvtedy zníženie dane v prípade, keď je majetková účasť predaná do desiatich rokov od odchodu a keď v medziobdobí došlo k zníženiu jej hodnoty bez toho, aby majiteľ prijal akékoľvek platby zo skrytých rezerv alebo náhradu toho, čo zaplatil alebo investoval. Odložená daň sa tak znižuje o jednu štvrtinu rozdielu medzi hodnotou v čase odchodu a aktuálnou hodnotou. Zníženie sa napokon poskytuje v prípade, keď zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia upravuje, že zisk dosiahnutý z prevodu je predmetom dane v inom štáte.

III — Skutkový stav a prejudiciálne otázky

13. Dňa 22. januára 1997 premiestnil pán N svoj domicil z Holandska do Spojeného kráľovstva, kde v roku 2002 začal prevádzkovať poľnohospodársku farmu s jabloňovým sadom. V čase, keď odchádzal z Holandska, bol jediným spoločníkom v troch spoločnostiach s ručením obmedzeným založených podľa holandského práva („besloten vennootschappen"), ktorých riadenie je od 22. januára 1997 zabezpečované z ostrova Curaçao (Holandské Antily).

14. Za rok 1997 priznal pán N zdaniteľný príjem vo výške 15 664 697 NLG. Okrem príjmu z obytnej nehnuteľnosti vyhradenej na jeho osobné použitie (765 NLG) bol tento

4 — Zákon zo 16. decembra 2004 (*Staatsblad* 2004, s. 654) a ministerská vyhláška zo 16. decembra 2004 č. WDB2004/756M (*Staatscourant* 2004, s. 249).

zdaniteľný príjem tvorený predovšetkým ziskom dosiahnutým z podstatných účastí (15 663 932 NLG). Platobný výmer založený na tomto priznaní obsahoval sumu 3 918 275 NLG, ku ktorej bola pripočítaná suma 228 429 NLG ako daňové úroky.

15. Pánovi N bol na jeho žiadosť a oproti poskytnutiu zábezpeky povolený odklad platenia. Zábezpeka bola poskytnutá zriadením záložného práva na jeho majetkovú účasť v jednej z jeho spoločností. Keď po vyhlásení rozsudku De Lasteyrie du Saillant štátny tajomník pre financie oznámil, že už nemožno vyžadovať žiadnu zábezpeku, daňový úrad 7. júna 2004 napísal pánovi N, že záložné právo možno považovať za zrušené.

16. Pán N. napadol platobný výmer za rok 1997 a tvrdil, že zdanenie zisku dosiahnutého z podstatnej účasti je v rozpore s článkami 18 ES a 43 ES. Jeho slobodu pohybu obmedzovala nielen povinnosť poskytnúť zábezpeku. Nezákonné bolo už to, že dôvodom zdanenia je odchod z krajiny. Pán N rovnako napadol aj úroky uplatnené na sumu daňového dlhu, ako aj právnu úpravu náhrady trov v správnom konaní, v ktorom sa uplatnilo právo Spoločenstva.

17. Daňový úrad v podstate odpovedal tak, že pán N sa nemohol odvolávať na práva, ktoré vyvodzuje zo Zmluvy ES, keďže nevykonával cezhraničnú hospodársku činnosť. V každom prípade zrušenie záložného práva ukončilo každé obmedzenie. Uplatňovaná právna úprava je v ostatných ohľadoch koherentná a odôvodnená.

18. Uznesením z 27. októbra 2004 vnútroštátny súd v tejto veci, Gerechtshof te Arnhem, položil Súdnemu dvoru podľa článku 234 ES tieto prejudiciálne otázky:

„1. Môže sa obyvateľ členského štátu, ktorý premiestni svoj domicil z tohto členského štátu, aby sa usadil v inom členskom štáte, v konaní proti štátu, z ktorého odišiel, odvolávať na článok 18 ES len preto, že zdanenie stanovené z dôvodu jeho vysťahovania predstavuje alebo môže predstavovať prekážku tohto odchodu?

2. V prípade zápornej odpovede na prvú otázku, môže sa obyvateľ členského štátu, ktorý premiestni svoj domicil z tohto členského štátu, aby sa usadil v inom členskom štáte, v konaní proti štátu, z ktorého odišiel, odvolávať na článok 43 ES v prípade, keď nie je ihneď isté alebo pravdepodobné, že bude v tomto inom členskom štáte vykonávať takú hospodársku činnosť, aká je uve-

dená v tomto článku? Je na účely odpovede na predchádzajúcu otázku dôležité, či sa táto činnosť bude vykonávať v dohľadnej dobe? Ak áno, ako dlhú možno stanoviť túto dobu?

3. V prípade kladnej odpovede na prvú alebo druhú otázku: odporuje článku 18 ES alebo 43 ES príslušná holandská právna úprava, podľa ktorej možno uložiť daň z príjmov/poistné na sociálne zabezpečenie z dôvodu fiktívneho nadobudnutia zisku dosiahnutého z účasti iba preto, že na holandského rezidenta, ktorý prestáva byť vnútroštátnym daňovníkom, pretože premiestňuje svoj domicil do iného členského štátu, sa hľadí tak, akoby previedol svoje obchodné podiely alebo akcie patriace k účasti?

4. V prípade kladnej odpovede na tretiu otázku z dôvodu, že povolenie odkladu platenia dane je podmienené poskytnutím zábezpeky: možno túto prekážku odstrániť so spätnou účinnosťou uvoľnením poskytnutej zábezpeky? Je pre odpoveď na túto otázku tiež dôležité, či k uvoľneniu zábezpeky dôjde na základe zákonnej právnej úpravy alebo na základe usmernení, či už prijatých na jej vykonanie alebo nie? Je pre odpoveď na túto otázku tiež dôležité, či je ponúknutá náhrada prípadnej škody, ktorá vznikla poskytnutím zábezpeky?

5. V prípade kladnej odpovede na tretiu otázku a zápornej odpovede na prvú časť štvrtej otázky: môže byť potom táto prekážka odôvodnená?"

19. Vnútroštátny súd napokon poznamenáva, že „pokiaľ ide o odpoveď na otázku, či v prípade, keď má daňovník úspech v konaní pre porušenie práva Spoločenstva, je holandská úprava náhrady trov konania (paušálny systém) v rozpore s právom Spoločenstva, v tomto prípade súd preberá [v holandčine: sluit... aan] otázku, ktorú v tomto ohľade položil Súdnemu dvoru Gerechtshof te 's-Hertogenbosch vo veci C-376/03."

20. Po vyhlásení rozsudku Súdneho dvora vo veci D., C-376/03 [5], pán N listom z 12. júla 2005 — ktorého kópia bola odovzdaná Súdnemu dvoru — upriamil pozornosť vnútroštátneho súdu na skutočnosť, že tento rozsudok nezodpovedal otázku platnosti úpravy trov konania. Keďže v tejto veci nebola táto otázka výslovne formulovaná, existovalo podľa pána N riziko, že ju Súdny

5 — Rozsudok z 5. júla 2005, Zb. s. I-5821.

dvor opätovne nepreskúma. Pán N preto navrhol Gerechtshof te Arnhem, aby doplnil svoj návrh na začatie prejudiciálneho konania. Vnútroštátny súd však zatiaľ túto možnosť nevyužil.

21. Pán N, dánska, holandská, nemecká a talianska vláda, ako aj Komisia predložili písomné pripomienky k návrhu na začatie prejudiciálneho konania. Pojednávanie sa nekonalo.

IV — Právne posúdenie

A — *Úvodná poznámka*

22. Vnútroštátny súd zámerne kladie na prvom mieste otázku výkladu článku 18 ES. Takto chce získať objasnenie vzťahu medzi všeobecnou slobodou pohybu občanov Únie a konkrétnymi základnými slobodami, ako je sloboda usadiť sa. V pozadí je obava, že konkrétne podoby slobody pohybu osôb, t. j. voľný pohyb pracovníkov, sloboda usadiť sa a slobodné poskytovanie služieb, by z veľkej časti stratili svoj význam v prípade, ak by občianstvo Únie poskytovalo rovnakú ochranu a mohlo byť preskúmané prednostne.

23. Komisia zjavne nezdieľa tieto obavy. Vo svojich písomných pripomienkach navrhuje odpovedať iba na prvú otázku a upustiť od preskúmania slobody usadiť sa.

24. Súdny dvor už vo svojej judikatúre vymedzil jasnú líniu vo vzťahu medzi týmito garanciami. Podľa tejto judikatúry sloboda pohybu formulovaná všeobecne v článku 18 ES nachádza svoj osobitný výraz v článkoch 39 ES, 43 ES a 49 ES. [6] Z tohto dôvodu Súdny dvor preskúmava v prvom rade tieto konkrétnejšie garancie a na všeobecnú slobodu pohybu občanov Únie odkazuje iba vtedy, ak nemožno uplatniť osobitné ustanovenia. [7] Súdny dvor dodržiava toto poradie aj vtedy, ak sa otázka výslovne týka v prvom rade občianstva Únie. [8]

6 — Rozsudky z 29. februára 1996, Skanavi a Chryssanthakopoulos, C-193/94, Zb. s. I-929, bod 22; z 26. novembra 2002, Oteiza Olazabal, C-100/01, Zb. s. I-10981, bod 26; zo 6. februára 2003, Stylianakis, C-92/01, Zb. s. I-1291, bod 18, a zo 16. decembra 2004, My, C-293/03, Zb. s. I-12011, bod 33.

7 — Pozri rozsudky už citované v poznámke pod čiarou 6. Naopak v prípade, keď možno uplatniť konkrétnu základnú slobodu, ale je odôvodnené jej obmedzenie, nie je potrebné odkazovať na všeobecnú slobodu pohybu, pretože odôvodnenie podlieha v tomto prípade rovnakým kritériám.

8 — Rozsudok z 15. septembra 2005, Ioannidis, C-258/04, Zb. s. I-8275, bod 20 a nasl.

25. Okrem všeobecných systematických úvah je prednostné preskúmanie konkrétnych základných slobôd odôvodnené aj skutočnosťou, že sloboda pohybu podlieha obmedzeniam a podmienkam stanoveným Zmluvou ES a ustanoveniami prijatými na jej vykonanie. Najprv teda treba preskúmať druhú otázku. Iba ak v tomto prípade nemožno uplatniť slobodu usadiť sa, bude potrebné zaoberať sa prvou otázkou týkajúcou sa výkladu článku 18 ES.

26. Bez ohľadu na to, ktoré ustanovenia sa uplatnia, treba najprv pripomenúť, že aj keď priame dane patria pri súčasnom stave práva Spoločenstva do právomoci členských štátov, členské štáty musia túto právomoc vykonávať v súlade s právom Spoločenstva. [9]

B — *O druhej prejudiciálnej otázke*

27. V súlade s článkom 43 druhým odsekom ES sloboda usadiť sa zahŕňa aj právo začať vykonávať samostatnú zárobkovú činnosť, založiť a viesť podniky, najmä spoločnosti v zmysle článku 48 druhého odseku ES, na území iného členského štátu.

28. Svojou druhou otázkou chce Gerechtshof te Arnhem vedieť, či sa možno odvolávať na slobodu usadiť sa vtedy, keď sa v čase premiestnenia domicilu ešte nevie, či dotknutá osoba bude vykonávať samostatnú zárobkovú činnosť v členskom štáte, v ktorom sa usádza. Vnútroštátny súd kladie aj otázku významu, ktorý treba pripísať hospodárskej činnosti začatej neskôr. V tomto ohľade odkazuje na poľnohospodársky podnik, ktorý pán N prevzal približne päť rokov po svojom odchode z Holandska do Veľkej Británie.

29. Pán N sa však domnieva, že to nie je jeho jediná hospodárska činnosť. Podľa jeho názoru sa na jeho postavenie jediného spoločníka v troch spoločnostiach rovnako vzťahuje pojem činnosti v zmysle článku 43 ES. Toto tvrdenie treba preskúmať ako prvé, takže význam neskoršieho prevzatia poľnohospodárskeho podniku môže zatiaľ zostať nepovšimnutý.

1. Držba majetkových účastí v spoločnosti ako hospodárska činnosť v zmysle článku 43 ES

30. Na podporu svojho tvrdenia, že držba majetkových účastí v spoločnostiach pred-

9 — Pokiaľ ide o slobodu usadiť sa, pozri rozsudky z 13. decembra 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Zb. s. I-10837, bod 29, a De Lasteyrie du Saillant, už citovaný v poznámke pod čiarou 3, bod 44; pokiaľ ide o slobodu pohybu občanov Únie, pozri rozsudok z 12. júla 2005, Schempp, C-403/03, Zb. s. I-6421, bod 19.

stavuje relevantnú hospodársku činnosť na účely slobody usadiť sa, odkazuje pán N na rozsudok vo veci Baars [10], v ktorom Súdny dvor definoval slobodu usadiť sa takto:

„Z článku 52 druhého odseku Zmluvy ES [teraz článok 43 druhý odsek ES] totiž vyplýva, že sloboda usadiť sa zahŕňa založenie a vedenie podnikov, najmä spoločností, v jednom členskom štáte príslušníkom iného členského štátu. Svoje právo usadiť sa teda vykonáva príslušník členského štátu, ktorý má na základnom imaní spoločnosti usadenej v inom členskom štáte účasť, z ktorej mu vyplýva určitý vplyv na rozhodovanie tejto spoločnosti umožňujúci mu určovať jej činnosti."

31. Z tohto rozsudku však vyplýva iba sloboda založiť alebo nadobudnúť podnik v inom členskom štáte a riadiť tento podnik z *miesta jeho sídla*. Toto právo je porušené, keď sú samotnému podniku — napríklad v prípade premiestnenia jeho sídla — uložené obmedzenia, alebo keď je sťažený výkon riadiacich funkcií. Odporujú mu aj obmedzenia, ktoré investorovi sťažujú nadobudnutie rozhodujúcej majetkovej účasti v podniku so sídlom v inom členskom štáte, a teda výkon hospodárskej činnosti prostredníctvom tohto podniku.

32. O takéto prekážky však v tomto prípade nejde. Neexistuje súvislosť medzi sporným opatrením a hospodárskou činnosťou, ktorú pán N vykonáva prostredníctvom podnikov usadených v Holandských Antilách. Daň je totiž v tomto prípade vyrubená na základe premiestnenia (osobného) domicilu pána N Z už citovanej definície Súdneho dvora nemožno vyvodiť, že by tento postup patril do oblasti pôsobnosti slobody usadiť sa.

33. Držbu majetkových účastí v podnikoch by však bolo možné považovať za samostatnú hospodársku činnosť odlišnú od hospodárskej činnosti podnikateľa. V tomto prípade by pán N vykonával túto činnosť zo svojho domicilu v Spojenom kráľovstve.

34. Rozsah, v akom samotná držba majetkových účastí v spoločnosti predstavuje hospodársku činnosť, už Súdny dvor posudzoval v rámci práva hospodárskej súťaže a pri uplatnení šiestej smernice o DPH. V nedávnom rozsudku Cassa di Risparmio di Firenze a i. [11] Súdny dvor vyslovil, že samotná držba majetkových účastí v spojení s výkonom práv spoločníka a prijímaním

10 — Rozsudok z 13. apríla 2000, C-251/98, Zb. s. I-2787, bod 22. Pozri aj rozsudky z 5. novembra 2002, Überseering, C-208/00, Zb. s. I-9919, bod 77, a z 21. novembra 2002, X a Y, C-436/00, Zb. s. I-10829, bod 37.

11 — Rozsudok z 10. januára 2006, C-222/04, Zb. s. I-289, bod 111.

dividend nepredstavuje hospodársku činnosť, v dôsledku ktorej by spoločníka bolo možné považovať za podnik v zmysle článku 87 ods. 1 ES. Inak by to bolo v prípade, ak by sa držiteľ majetkovej účasti priamo alebo nepriamo zúčastňoval na riadení podniku. Súdny dvor okrem toho už skôr rozhodol, že držba majetkových účastí nie je hospodárskou činnosťou podliehajúcou DPH. [12]

35. Primerané použitie týchto kritérií by umožňovalo uplatniť slobodu usadiť sa iba vtedy, ak by pán N popri svojom postavení spoločníka vykonával zo svojho domicilu vo Veľkej Británii na riadenie podniku aj iný vplyv. Údaje vnútroštátneho súdu a oprávnených subjektov neposkytujú takéto informácie. Skutočnosť, že podľa údajov v návrhu na začatie prejudiciálneho konania je skutočné riadenie spoločností zabezpečované na Holandských Antilách a nie vo Veľkej Británii, však naznačuje, že pán N takýto vplyv nevykonával. Okrem toho sa nezdá, že pán N zastával akúkoľvek funkciu v riadiacich orgánoch spoločností.

12 — Pozri rozsudky z 20. júna 1991, Polysar Investments Netherlands, C-60/90, Zb. s. I-3111, bod 13; zo 6. februára 1997, Harnas & Helm, C-80/95 Zb. s. I-745, body 13 a 14; z 26. júna 2003, KapHag, C-442/01, Zb. s. I-6851, bod 38, a z 26. mája 2005, Kretztechnik, C-465/03, Zb. s. I-4357, body 19 a 20. Vo svojich návrhoch z 27. októbra 2005 vo veci Cassa di Risparmio di Firenze a i., už citovanej, bod 88, generálny advokát Jacobs — po pripomienkach Komisie — upriamil pozornosť na podobnosť medzi právom hospodárskej súťaže a právom DPH.

36. Aj keby sa samotná držba majetkových účastí považovala za hospodársku činnosť, odchod z krajiny znamená zároveň premiestnenie osobného domicilu. Na vymedzenie pôsobnosti slobody usadiť sa a všeobecnej slobody pohybu občanov Únie (článok 18 ods. 1 ES) treba teda overiť, či pán N premiestnil svoj domicil na účely výkonu hospodárskej činnosti v Spojenom kráľovstve alebo či využil svoju slobodu pohybu bez ohľadu na akúkoľvek hospodársku činnosť. [13] Hoci slobodu usadiť sa treba v zásade posúdiť ako prvú, táto sloboda by napriek tomu stratila význam, ak by hospodárska činnosť bola dotknutá iba v dôsledku zmeny bydliska.

37. Fyzická osoba, ktorá premiestňuje svoj domicil do iného členského štátu, si so sebou vo všeobecnosti berie hnuteľný majetok. Ustanovenia obmedzujúce slobodu pohybu teda nepriamo prekážajú premiestneniu tohto majetku. Napriek tomu nemožno takéto situácie posudzovať v prvom rade s poukazom na voľný pohyb tovaru, pretože ich podstatou je výkon slobody pohybu osôb. [14]

13 — Pre vymedzenie hranice medzi voľným pohybom tovaru a voľným poskytovaním služieb v závislosti od podstatného charakteru plnenia pozri rozsudky z 24. marca 1994, Schindler, C-275/92, Zb. s. I-1039, bod 22; zo 14. októbra 2004, Omega, C-36/02, Zb. s. I-9609, bod 26, a z 26. mája 2005, Burmanjer a i., C-20/03, Zb. s. I-4133, bod 35.

14 — Tak Súdny dvor zahrnul ustanovenia o registrácii motorového vozidla, ktoré si pracovník berie so sebou pri zmene svojho domicilu, do pôsobnosti voľného pohybu pracovníkov, resp. do pôsobnosti slobody pohybu občanov Únie, a nie do pôsobnosti voľného pohybu tovaru. Pokiaľ ide o článok 39 ES, pozri rozsudok z 29. apríla 2004, Weigel, C-387/01, Zb. s. I-4981, bod 50 a nasl.; pokiaľ ide o článok 18, pozri rozsudok z 15. júla 2004, Lindfors, C-365/02, Zb. s. I-7183, bod 33 a nasl.

38. Vnútroštátny súd sa okrem toho veľmi správne vyhol preskúmaniu daňovej úpravy, ktorá sa uplatní v prípade premiestnenia domicilu do iného členského štátu, vo vzťahu k voľnému pohybu kapitálu. Ako totiž Súdny dvor nedávno vyslovil, samotné premiestnenie domicilu nemá automaticky a samo osebe za následok pohyb kapitálu. [15] V každom prípade prípadný pohyb kapitálu musí ustúpiť výkonu slobody pohybu osôb.

39. Rovnaká úvaha platí vo vzťahu medzi slobodou usadiť sa a všeobecnou slobodou pohybu. Keď fyzická osoba premiestňuje svoj domicil do iného členského štátu, pričom si so sebou berie svoj majetok tvorený majetkovými účasťami v spoločnostiach, vykonáva predovšetkým slobodu pohybu podľa článku 18 ES. Hospodárska činnosť prípadne spojená s držbou týchto majetkových účastí je dotknutá len následne.

40. Naopak hospodárska činnosť, ktorú pán N vykonáva prostredníctvom svojich majetkových účastí, sa sústreďuje do miesta, v ktorom sú usadené jeho podniky. Názor, ktorý zastáva pán N, by viedol k umelému znásobeniu počtu prevádzkární podnikateľskej činnosti v dôsledku toho, že popri sídle podniku by sa za ďalšie miesto podnikateľskej činnosti považoval aj osobný domicil spoločníka. Navyše pán N by celkom dobre mohol mať bydlisko vo viacerých členských štátoch. Tieto by tak predstavovali ďalšie miesta podnikateľskej činnosti popri sídle podniku na Antilách.

41. Rozsudky vo veciach Daily Mail [16], ICI [17], ako aj X a Y [18], na ktoré sa odvoláva pán N, nijako neodporujú týmto zisteniam. Tieto veci sa netýkali fyzických osôb, ale kapitálových spoločností. Keďže tieto spoločnosti vo všeobecnosti sledujú výlučne hospodárske ciele, je ich situácia odlišná od situácie fyzických osôb, ktorým domicil slúži predovšetkým na osobné účely. Okrem toho sa kapitálové spoločnosti na rozdiel od fyzických osôb nemôžu odvolávať na občianstvo Únie. V prípade premiestnenia sídla takejto spoločnosti tak jediný styčný bod predstavuje hospodárska činnosť, a teda výkon slobody usadiť sa.

42. Ani zistenia Súdneho dvora v jeho rozsudku De Lasteyrie du Saillant neodporujú

15 — Rozsudok z 23. februára 2006, Van Hilten-van der Heijden, C-513/03, Zb. s. I-1957, bod 49. Pozri aj návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Léger 30. júna 2005 v tejto veci, body 57, 58 a 68. Je pravda, že podľa znenia nomenklatúry v prílohe I prvej zarážke smernice Rady 88/361/EHS z 24. júna 1988, ktorou sa vykonáva článok 67 zmluvy (Ú. v. ES L 178, s. 5; Mim. vyd. 10/001, s. 10), aj pohyby vykonávané osobou na jej vlastný účet (napríklad prevod aktív patriacich emigrantom) môžu za určitých okolností predstavovať kapitálový pohyb. Pokiaľ ide o súčasný stav tohto sporu v doktríne, pozri: HOHENWARTER, D., PLANSKY, P.: Besteuerung von Erbschaften nach Wegzug in einen Drittstaat im Gemeinschaftsrecht — Schlussanträge des GA Léger in der Rs. Van Hilten-van der Heijden. In: *Steuer und Wirtschaft International* (SWI) 2005, 471, 420 a nasl.

16 — Rozsudok z 27. septembra 1988, Daily Mail and General Trust, 81/87, Zb. s. 5483.

17 — Rozsudok zo 16. júla 1998, C-264/96, Zb. s. I-4695.

18 — Rozsudok z 18. novembra 1999, C-200/98, Zb. s. I-8261.

tomuto záveru. Súdny dvor, ktorý nemal podrobné informácie o hospodárskej činnosti dotknutej osoby, totiž založil svoje rozhodnutie výlučne na skutočnosti, že podľa vnútroštátneho súdu sa vo veci, ktorá mu bola predložená, uplatnila sloboda usadiť sa. [19] Otázka formy hospodárskej činnosti, ktorú vykonávala dotknutá osoba, zostala teda otvorená. Súdny dvor v dôsledku toho nemusel zaujať stanovisko k tomu, či odchod fyzickej osoby, ktorá s výnimkou držby majetkových účastí v spoločnostiach nevykonáva inú hospodársku činnosť, do inej krajiny treba posudzovať prednostne vo vzťahu k slobode usadiť sa alebo vo vzťahu k všeobecnej slobode pohybu.

2. Možnosť odvolávať sa na slobodu usadiť sa proti členskému štátu pôvodu v prípade, keď medzi vysťahovaním sa a začatím hospodárskej činnosti uplynul relatívne dlhý čas

43. Vnútroštátny súd kladie v podstate otázku, či sa možno odvolávať na slobodu usadiť sa v prípade, keď v čase odchodu ešte nemožno predpokladať, že v hostiteľskom štáte bude vykonávaná hospodárska činnosť, a keď v skutočnosti táto činnosť bola začatá až oveľa neskôr.

19 — Rozsudok De Lasteyrie du Saillant, už citovaný v poznámke pod čiarou 3, bod 41; pozri aj návrhy, ktoré v tejto veci predniesol 13. marca 2003 generálny advokát Mischo, body 15 až 20. Generálny advokát sa napokon nevyjadril k otázke základnej slobody uplatniteľnej v tejto veci.

44. Článku 43 ES odporuje vnútroštátne ustanovenie, ktoré — aj keď sa uplatňuje bez diskriminácie založenej na štátnej príslušnosti — je spôsobilé príslušníkovi Spoločenstva sťažiť alebo urobiť menej príťažlivým výkon slobody usadiť sa zaručenej Zmluvou. [20]

45. Podľa ustálenej judikatúry má sloboda usadiť sa dva ciele: na jednej strane zabezpečuje výhodu zaobchádzania ako so štátnym príslušníkom v hostiteľskom členskom štáte a zakazuje tomuto štátu, aby vytváral prekážky vo výkone samostatnej zárobkovej činnosti pre príslušníkov z iných členských štátov; na druhej strane zakazuje členskému štátu pôvodu, aby bránil usadeniu sa svojich príslušníkov v inom členskom štáte. [21]

46. V prvom prípade sa povinnosti hostiteľského členského štátu uplatňujú najneskôr od okamihu, keď príslušník iného členského štátu v tomto štáte začne vykonávať samostatnú zárobkovú činnosť. Čas, ktorý táto osoba k tomuto dátumu už strávila v hostiteľskom členskom štáte, je irelevantný.

20 — Rozsudok z 31. marca 1993, Kraus, C-19/92, Zb. s. I-1663, bod 32; zo 14. októbra 2004, Komisia/Holandsko, C-299/02, Zb. s. I-9761, bod 15, a z 21. apríla 2005, Komisia/Grécko, C-140/03, Zb. s. I-3177, bod 27.

21 — Pozri v tomto zmysle rozsudky Daily Mail a General Trust, už citovaný v poznámke pod čiarou 16, bod 16; Baars, už citovaný v poznámke pod čiarou 10, bod 28, a De Lasteyrie du Saillant, už citovaný v poznámke pod čiarou 3, bod 42.

47. V konaní vo veci samej však ide o druhý prípad. V tejto súvislosti kladie vnútroštátny súd najprv otázku, či sa možno odvolávať na slobodu usadiť sa až vtedy, keď je samostatná zárobková činnosť už vykonávaná, alebo už vtedy, keď možno predpokladať jej začatie.

48. Na úvod treba uviesť, že dátum odchodu vo všeobecnosti predchádza dátumu usadenia sa v hostiteľskom členskom štáte. Ako to tvrdila nemecká a holandská vláda, ak by článok 43 ES v zásade nepriznával žiadne právo pred usadením sa, bolo by prakticky vylúčené odvolávať sa na slobodu usadiť sa proti opatreniam obmedzujúcim odchod z krajiny, čo je zjavne v rozpore s už citovanou judikatúrou. [22]

49. Súdny dvor už okrem toho konštatoval, že článok 43 ES sa rovnako ako článok 39 ES uplatňuje pred začatím hospodárskej činnosti; tieto ustanovenia najmä garantujú, aby štátny príslušník členského štátu mohol odísť do iného členského štátu a zdržiavať sa tam pri hľadaní samostatnej zárobkovej činnosti alebo závislej činnosti. [23]

50. Možnosť odvolávať sa na slobodu usadiť sa proti štátu pôvodu v prípade odchodu z tohto štátu teda nezávisí od usadenia sa v hostiteľskom členskom štáte. Naopak, v takejto situácii treba v zásade zohľadniť aj to, čo môže nastať v budúcnosti.

51. Napriek tomu, aby sa pôsobnosť slobody usadiť sa nestala príliš neobmedzenou, treba, aby pri pohľade do budúcnosti bolo možné na základe objektívnych kritérií konštatovať existenciu konkrétnej súvislosti medzi sporným opatrením a začatím samostatnej zárobkovej činnosti. Takáto súvislosť môže vyplývať napríklad zo skutočnosti, že vnútroštátne opatrenie má charakter profesijnej úpravy. [24]

52. Ak naopak ide, ako v prípade sporných holandských daňových ustanovení, o všeobecné ustanovenia, ktoré neupravujú prístup k samostatnej zárobkovej činnosti alebo jej výkon, súvislosť so slobodou usadiť sa treba preukázať inak. Rozhodujúce potom je, ako to správne poznamenala nemecká a holandská vláda, aby v okamihu, keď sa dotknutá osoba odvoláva na slobodu usadiť

22 — Tamže.

23 — Rozsudok z 8. apríla 1976, Royer, 48/75, Zb. s. 497, body 31 až 33.

24 — V rozsudku Kraus (už citovanom v poznámke pod čiarou 20, bod 18 a nasl.) sa Súdny dvor jednoducho oprel o skutočnosť, že získanie univerzitného titulu v zahraničí predstavuje výhodu v profesijnej kariére tak zamestnanca, ako aj samostatne zárobkovo činnej osoby. Táto skutočnosť stačila Súdnemu dvoru na to, aby uplatnil slobodu pohybu pracovníkov a slobodu usadiť sa.

sa, existovali konkrétne dôkazy začatia samostatnej zárobkovej činnosti v inom členskom štáte. Iba hypotetická možnosť, že k tomu jedného dňa dôjde, by nestačila na to, aby bolo možné odvolávať sa na slobodu usadiť sa.

53. Ktoré konkrétne dôkazy sú vhodné na preukázanie, že v budúcnosti dôjde k začatiu samostatnej zárobkovej činnosti a v akom časovom horizonte s tým treba počítať, nemožno určiť vo všeobecnosti, pretože to závisí od konkrétnych okolností. Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania však napriek tomu vyplýva, že v čase odchodu pána N v roku 1997 žiadny takýto dôkaz neexistoval.

54. Sporné holandské daňové ustanovenia však majú tú zvláštnosť, že nepostihujú osoby ako pán N jediný raz, zdanením v čase odchodu. Naopak ich účinky trvajú až desať rokov. Počas tohto obdobia daňový dlh, ktorého zaplatenie bolo odložené, existuje v latentnej podobe; pred prijatím novej právnej úpravy bolo dokonca potrebné poskytnúť aj zábezpeku. Napokon, daň sa stáva splatnou v prípade, ak dôjde k predaju majetkových účastí do desiatich rokov od odchodu.

55. Opísané účinky daňovej úpravy, ktorá sa uplatní v prípade odchodu z vnútroštátneho územia, sťažovali pánovi N. začatie samostatnej zárobkovej činnosti aj naďalej. Pôvodne napríklad nemohol nakladať s časťou svojho majetku, pretože ho musel poskytnúť ako zábezpeku. V dôsledku toho, keď začal pán N v roku 2002 vykonávať samostatnú zárobkovú činnosť v Spojenom kráľovstve, mohol sa odvolávať na slobodu usadiť sa aj proti svojmu štátu pôvodu.

56. Je pravda, že v čase vyrubenia dane ešte holandský daňový orgán nemohol zohľadniť budúci výkon slobody usadiť sa. Mohol však zrušiť účinky sporných opatrení s účinnosťou ku dňu, keď skutočne došlo k výkonu slobody usadiť sa. Bol tak povinný urobiť v rozsahu, v akom sa ukázalo, že tieto opatrenia nie sú odôvodnenými obmedzeniami slobody usadiť sa.

57. Na druhú prejudiciálnu otázku treba teda odpovedať v tomto zmysle: sloboda usadiť sa zaručená v článku 43 ES sa neuplatní iba na základe toho, že fyzická osoba, ktorá je jediným spoločníkom kapitálovej spoločnosti, premiestni svoj osobný domicil z jedného členského štátu do iného členského štátu. Štátny príslušník členského štátu sa však môže odvolávať na článok 43 ES proti svojmu členskému štátu pôvodu, ak z neho odchádza a ak v čase, keď sa odvoláva na túto základnú slobodu, konkrétne dôkazy nasvedčujú tomu, že v tomto inom členskom štáte začne vykonávať samostatnú zárobkovú činnosť. Článok 43 ES možno uplatňovať

proti členskému štátu pôvodu počas celého obdobia, počas ktorého opatrenie spôsobujúce ujmu, ktoré tento štát prijal v súvislosti s odchodom dotknutej osoby, vyvoláva účinky a prekáža usadeniu sa v hostiteľskom členskom štáte.

C — *O prvej prejudiciálnej otázke*

58. Prostredníctvom tejto otázky chce Gerechtshof te Arnhem vedieť, či sa štátny príslušník členského štátu, ktorý premiestni svoj domicil zo svojej krajiny pôvodu do iného členského štátu, môže odvolávať na článok 18 ES proti svojmu štátu pôvodu z dôvodu, že daň vyrubená v súvislosti s jeho odchodom predstavuje alebo môže predstavovať prekážku tohto odchodu.

59. So zreteľom na odpoveď, ktorá bola navrhnutá na druhú otázku, si táto otázka zachováva svoj význam. Aj keď je totiž pravda, že situáciu treba preskúmať prednostne vo vzťahu k slobode usadiť sa, túto slobodu možno uplatniť až od začatia vykonávania hospodárskej činnosti v Spojenom kráľovstve. Pred týmto výkonom možno uvažovať iba o uplatnení všeobecnej slobody pohybu občanov Únie.

60. Článok 18 ods. 1 ES priznáva občanom Únie „právo slobodne sa pohybovať a zdržiavať sa na území členských štátov, rešpektujúc obmedzenia a podmienky stanovené v tejto zmluve a v predpisoch prijatých na ich vykonanie".

61. Podľa vnútroštátneho súdu sa táto vec odlišuje od vecí, v ktorých už Súdny dvor rozhodoval tým, že prípadne prekážky pobytu nemajú svoj pôvod v hostiteľskom členskom štáte ako vo veciach D'Hoop [25] a Lindfors [26]. Okrem toho po odchode pána N už neexistoval hospodársky vzťah so štátom pôvodu, ako to bolo vo veci Pusa [27].

62. Pán N a Komisia sa domnievajú, že článok 18 ES priznáva všeobecné právo voľného pohybu, ktoré občania Únie môžu uplatňovať aj proti obmedzeniam uloženým členským štátom pôvodu. Toto tvrdenie popiera predovšetkým nemecká vláda. Podľa jej názoru článok 18 ES obsahuje iba právo pohybu a pobytu v užšom slova zmysle bez toho, aby obsahoval všeobecný zákaz obmedzení.

25 — Rozsudok z 11. júla 2002, C-224/98, Zb. s. I-6191.
26 — Rozsudok už citovaný v poznámke pod čiarou 14.
27 — Rozsudok z 29. apríla 2004, C-224/02, Zb. s. I-5763.

63. Súdny dvor vo svojej judikatúre ustálene zdôrazňuje, že štatút občana Únie má byť základným štatútom príslušníkov členských štátov, ktorý umožní tým z nich, ktorí sa nachádzajú v rovnakej situácii, aby sa im dostalo rovnaké právne zaobchádzanie bez ohľadu na ich štátnu príslušnosť a bez toho, aby boli dotknuté výnimky v tomto ohľade výslovne stanovené. [28]

64. Vo svojom rozsudku Pusa Súdny dvor konštatoval, že s občanom Únie, ktorý využil svoje právo voľného pohybu podľa článku 18 ES, nemôže štát, ktorého je príslušníkom, zaobchádzať menej priaznivo ako v prípade, ak by toto právo nevyužil. Inak by totiž dotknutá osoba bola odrádzaná od využitia práva pobytu zaručeného článkom 18 ES. [29] Podľa Súdneho dvora je vnútroštátna právna úprava, ktorá sankcionuje výkon voľného pohybu, v rozpore so zásadami, ktoré sú základom štatútu občana Únie, t.j. s garanciou rovnakého právneho zaobchádzania pri výkone slobody pohybu. [30]

65. V prípade klasických základných slobôd Súdny dvor najčastejšie považoval nerovnosť v zaobchádzaní s cezhraničnými situáciami a prísne vnútornými situáciami za obmedzenie. [31] Mnoho skutočností nasvedčuje tomu, že aj takéto opatrenia predstavujú zakázané obmedzenie, keď patria do pôsobnosti článku 18 ES. [32] Článok 18 ods. 1 ES teda predstavuje kritérium, podľa ktorého treba posudzovať všetky opatrenia, ktoré prekážajú právu občana Únie voľne sa pohybovať a zdržiavať v iných členských štátoch [33] alebo ktoré predstavujú prekážku, ktorá môže občana Únie odradiť od využitia všeobecného práva voľného pohybu. [34]

66. V každom prípade je isté, že členské štáty nemajú právo brániť svojim štátnym príslušníkom vo výkone slobody pohybu zaručenej článkom 18 ES tým, že spoja výkon tejto slobody s nepriaznivými dôsledkami, ktoré by nenastali, ak by zostali v tuzemsku. [35]

28 — Pozri okrem iného rozsudky z 20. septembra 2001, Grzelczyk, C-184/99, Zb. s. I-6193, bod 31; D'Hoop, už citovaný v poznámke pod čiarou 25, bod 28, a Pusa, už citovaný v poznámke pod čiarou 27, bod 16.

29 — Rozsudok Pusa, už citovaný v poznámke pod čiarou 27, body 18 a 19, s odkazom na rozsudok D'Hoop, už citovaný v poznámke pod čiarou 25, body 30 a 31.

30 — Rozsudok Pusa, už citovaný v poznámke pod čiarou 27, bod 20, s odkazom na rozsudok D'Hoop, už citovaný v poznámke pod čiarou 25, body 34 a 35.

31 — Pozri predovšetkým rozsudok De Lasteyrie du Saillant, už citovaný v poznámke pod čiarou 3, bod 45. V rovnakom zmysle pozri rozsudky zo 7. septembra 2004, Manninen, C-319/02, Zb. s. I-7477, bod 20 a nasl., a Marks & Spencer, už citovaný v poznámke pod čiarou 9, bod 34.

32 — V rovnakom zmysle pozri návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Jacobs 20. novembra 2003 vo veci Pusa, už citovanej, body 18 až 20 a 22, a 30. júna 2005 vo veci Standesamt Stadt Niebüll, C-96/04, v konaní pred Súdnym dvorom, bod 52 a nasl., ako aj návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Geelhoed 2. februára 2006 vo veci De Cuyper, C-406/04, v konaní pred Súdnym dvorom, body 104 až 108. Okrem toho pozri moje návrhy prednesené v rovnaký deň ako tieto návrhy vo veci Tas-Hagen a Tas, C-192/05, v konaní pred Súdnym dvorom, bod 50.

33 — V tomto zmysle pozri rozsudok Schempp, už citovaný v poznámke pod čiarou 9, bod 43.

34 — V tomto zmysle pozri rozsudok Pusa, už citovaný v poznámke pod čiarou 27, bod 19.

35 — Pozri bod 22 návrhov, ktoré predniesol generálny advokát Jacobs vo veci Pusa, už citovanej v poznámke pod čiarou 27, a bod 51 mojich návrhov vo veci Tas-Hagen a Tas, už citovanej v poznámke pod čiarou 32.

67. Z citovanej judikatúry okrem toho vyplýva, že na rozdiel od tvrdení nemeckej vlády sa článok 18 ES nevzťahuje len na obmedzenia práva vstúpiť na územie, bývať tam a toto územie opustiť v užšom slova zmysle. [36] Sloboda pohybu občanov Únie je totiž základnou slobodou, ktorú treba vykladať rozširujúco. [37] Článok 18 ES by bol zbavený potrebného účinku, ak by mal len takúto obmedzenú pôsobnosť a neuplatňoval sa na ostatné úpravy, ktoré sú spôsobilé prekážať slobode pohybu. [38]

68. Zostáva určiť, v akom rozsahu vyžaduje uplatnenie článku 18 ES voči štátu pôvodu pokračujúcu existenciu ekonomického vzťahu k tomuto štátu.

69. Vo veci Pusa dotknutá osoba po presťahovaní do Španielska naďalej poberala dôchodok zo svojho štátu pôvodu, Fínskej republiky. Časť tohto príjmu bola vo Fínsku chránená proti exekúcii. Výpočet chránenej sumy zohľadňoval daň z príjmov zaplatenú na vnútroštátnom území, ale nie v Španielsku. Vnútroštátna právna úprava sa teda zakladala na vnútornej skutočnosti, t. j. na exekúcii dôchodku vyplácaného vo Fínsku. V tomto prípade však už tiež neexistoval vzťah aktívneho zamestnania v štáte pôvodu.

70. Článok 18 ES priznáva právo voľného pohybu práve občanom Únie, ktorí nie sú ekonomicky činní. [39] To odporuje tvrdeniu, ktoré podmieňuje možnosť odvolávať sa na slobodu pohybu proti štátu pôvodu existenciou aktuálneho *ekonomického* vzťahu.

71. Ak sa však chce občan Únie odvolávať na článok 18 ES proti svojmu štátu pôvodu, musí ísť o opatrenie, ktoré tomuto občanovi spôsobuje ujmu. Táto ujma môže byť iste ekonomická, ale rovnako môže vyplývať aj z iných nevýhod tvoriacich prekážku odchodu.

72. Sporné zdanenie sa zakladá na okolnostiach, ktoré nastali počas pobytu pána N v Holandsku, t. j. na výnosoch z podstatných účastí. Daň je vyrubená so spätným účinkom k dátumu bezprostredne predchádzajúcemu odchodu. Dôsledky vyrubenia dane však pretrvávajú počas obdobia, ktoré môže trvať až desať rokov po odchode. [40] Pán N je teda naďalej dotknutý sporným vnútroštátnym opatrením, ktoré bolo prijaté iba preto, že vykonal svoju slobodu pohybu.

36 — Pozri návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Jacobs vo veci Pusa, už citovanej v poznámke pod čiarou 27, bod 21.

37 — Rozsudok z 19. októbra 2004, Zhu a Chen, C-200/02, Zb. s. I-9925, bod 31.

38 — Rozsudok Pusa, už citovaný v poznámke pod čiarou 27, bod 19.

39 — Rozsudok zo 17. septembra 2002, Baumbast a R, C-413/99, Zb. s. I-7091, body 81, 83 a 84. V rovnakom zmysle pozri aj rozsudky zo 7. septembra 2004, Trojani, C-456/02, Zb. s. I-7573, bod 40, a z 15. marca 2005, Bidar, C-209/03, Zb. s. I-2119, bod 37.

40 — Pozri k tomu aj body 54 a 55 vyššie.

73. Na prvú otázku treba teda odpovedať tak, že štátny príslušník členského štátu, ktorý premiestňuje svoj domicil zo svojho štátu pôvodu do iného členského štátu, sa môže proti štátu pôvodu odvolávať na slobodu pohybu zaručenú článkom 18 ods. 1 ES v prípade, keď ho vyrubenie dane vykonané v súvislosti s jeho odchodom znevýhodňuje vo vzťahu k vnútroštátnym daňovníkom, ktorí nevyužili svoju slobodu pohybu.

D — *O tretej a piatej prejudiciálnej otázke*

74. Cieľom tretej a piatej prejudiciálnej otázky je v podstate objasniť, či a za akých podmienok sú opatrenia ako vyrubenie spornej dane z ešte nedosiahnutých príjmov z podstatných účastí v prípade vysťahovania v rozpore s článkami 18 ES a 43 ES. Tak by to bolo vtedy, ak by tieto opatrenia obmedzovali výkon slobody pohybu a ak by tieto obmedzenia neboli odôvodnené.

1. Obmedzenie

75. Pri posúdení účinkov sporných holandských ustanovení treba rozlišovať medzi právnou situáciou do konca roka 2004 a zmenenou právnou situáciou od začiatku roka 2005. V prvom rade treba posúdiť dôsledky, ktoré môže mať vyrubenie dane v prípade vysťahovania sa za súčasných podmienok. V druhom rade bude potrebné zaoberať sa ďalšími skutočnosťami, predovšetkým povinnosťou poskytnúť zábezpeku, ktoré ešte zhoršovali účinky vyrubenia dane, a to až do zmeny právnej úpravy.

76. V rozsudku De Lasteyrie du Saillant už Súdny dvor konštatoval, že právna úprava stanovujúca zdanenie latentných výnosov z jediného dôvodu, že daňovník premiestňuje svoj domicil do zahraničia, je spôsobilá prekážať výkonu slobody usadiť sa.[41] Takáto právna úprava totiž diskriminuje tých, ktorí využili svoju slobodu pohybu vo vzťahu k daňovníkom, ktorí majú svoj domicil na vnútroštátnom území. Zatiaľ čo v prípade týchto posledných uvedených daňovníkov je daň z príjmov z podstatnej účasti vyrubená až potom, čo majetkové účasti previedli a skutočne dosiahli príjem, v prípade pána N je rovnaká daň vyrubená pri jeho odchode.

77. Nerovné zaobchádzanie s tými, ktorí využili svoju slobodu pohybu, porušuje aj článok 18 ES.[42]

41 — Rozsudok už citovaný v poznámke pod čiarou 3, body 45 a 46.

42 — Pozri bod 65 vyššie.

78. Je pravda, že pán N nie je povinný zaplatiť vyrubenú daň okamžite, ale až vtedy, keď v dobe do desiatich rokov od vysťahovania skutočne predá svoje majetkové účasti. [43] S výnimkou dlhšej doby sa však holandská právna úprava takmer nelíši od francúzskej právnej úpravy. Aj pri samostatnom posúdení predstavuje vyrubenie dane v čase odchodu bremeno, ktoré zaťažuje len tých, ktorí využili svoju slobodu pohybu.

79. Daňové priznanie vyžadované v tejto súvislosti je dodatočnou formalitou, ktorá môže prekážať odchodu. [44] Iste, ako poznamenala holandská vláda, aj vnútroštátny daňovník bude musieť niekedy predložiť daňové priznanie týkajúce sa výnosov dosiahnutých z podstatnej účasti. Táto povinnosť sa však podľa všetkého vzťahuje na vnútroštátneho daňovníka iba v čase skutočného prevodu jeho majetkovej účasti. Ak si ponechá svoje majetkové účasti, nie je povinný predkladať daňové priznanie týkajúce sa latentných (ešte nedosiahnutých) výnosov.

80. Až do novelizácie právnej úpravy v roku 2004 treba okrem toho zohľadniť dva ďalšie aspekty. V prvom rade bol odklad platenia dane vyrubenej v prípade vysťahovania povolený iba oproti poskytnutiu zábezpeky. Súdny dvor už v prípade analogického opatrenia vyslovil, že takéto opatrenie ešte viac sťažuje obmedzujúci účinok zdanenia. [45]

81. V druhom rade neboli zníženia hodnoty, ku ktorým došlo po odchode, pôvodne zohľadňované na účely zníženia daňového dlhu. Daň z príjmov vyrubená v čase vysťahovania a splatná pri neskoršom prevode majetkových účastí tak mohla prevyšovať daň, ktorú by bolo treba zaplatiť, ak by bol v rovnakom čase skutočne vykonaný prevod v krajine pôvodu. V krajine pôvodu by totiž daň bola vybraná z príjmu skutočne dosiahnutého pri prevode (ktorý mohol byť nižší).

82. Zmena právnej úpravy v roku 2004 priniesla zlepšenie v oboch týchto ohľadoch. Otázka, či uvoľnenie zábezpeky, ktoré nasledovalo po tejto zmene, úplne odstránilo obmedzenie, bude preskúmaná v rámci odpovede na štvrtú otázku.

83. Nie je možné definitívne sa vysloviť k tomu, či novelizácia článku 26 ods. 5 IW viedla k úplnej rovnosti zaobchádzania,

43 — Treba predpokladať, že desať rokov po odchode daňový dlh zanikne (pozri článok 26 IW, už citovaný v bode 10).

44 — Pokiaľ ide o obmedzujúci účinok povinnosti podať priznanie a iných formalít, pozri rozsudok z 28. apríla 1998, Safir, C-118/96, Zb. s. I-1897, body 26 a 28.

45 — Pozri rozsudok De Lasteyrie du Saillant, už citovaný v poznámke pod čiarou 3, bod 47.

pokiaľ ide o zníženia hodnoty majetkových účastí, ku ktorým došlo po odchode z krajiny. Toto ustanovenie upravuje zníženie daňového dlhu, ktorého zaplatenie bolo odložené, o štvrtinu rozdielu medzi hodnotou v čase odchodu a skutočnou hodnotou v čase prevodu. Daň z prevodu vykonaného v krajine pôvodu a z prevodu vykonaného v zahraničí by tak bola rovnaká iba vtedy, ak by sadzba dane bola 25 %. Zo spisu nevyplýva, či je uplatňovaná sadzba dane rovnako vysoká vo všetkých prípadoch. Rovnako by bolo pochybné, ak by zníženie dane bolo ponechané na voľnú úvahu správneho orgánu. [46]

84. Je vecou vnútroštátneho súdu, ktorý jediný má právomoc vykladať vnútroštátne právo, aby určil, či ustanovenia, ktoré sa uplatňujú na vysťahovanie do iného členského štátu, môžu v prípade rovnakej výšky skutočne dosiahnutých výnosov viesť k rovnakej dani ako v porovnateľnej výlučne vnútroštátnej situácii. [47]

85. Napokon pán N považuje za diskrimináciu skutočnosť, že sporné rozhodnutie ukladá zaplatenie úrokov z dane. Povinnosť platiť tieto úroky vzniká v prípade, keď medzi zdaňovacím obdobím a dátumom vyrubenia dane uplynie viac ako pätnásť mesiacov. Tieto úroky treba odlišovať od exekučných úrokov, ktoré nabiehajú počas obdobia medzi vydaním platobného výmeru a zaplatením dane. Tieto exekučné úroky sa v tomto prípade neuplatňujú, pretože bol povolený odklad platenia.

86. Úroky z dane sú bežným dôsledkom vydania platobného výmeru. Ako vnútroštátny súd správne zdôrazňuje, tieto úroky nepredstavujú žiadnu osobitnú nevýhodu popri prekážke voľného pohybu vyplývajúcej zo zdanenia uplatňovaného z dôvodu odchodu z krajiny. Podobne ako v prípade ostatných zložiek daňového dlhu, vzniká povinnosť platiť úroky z dane iba vtedy, ak dôjde k prevodu majetkovej účasti do desiatich rokov od vysťahovania. Prevod na vnútroštátnom území by rovnako viedol k vydaniu platobného výmeru a uplatneniu úrokov z dane podľa rovnakých podmienok.

87. Aby však výber úrokov z dane neznevýhodňoval osobu, ktorá premiestňuje svoj domicil, treba na jednej strane znížiť požadované úroky úmerne k čiastočnému zníženiu daňového dlhu poskytovanému podľa článku 26 IW. Na druhej strane nesmie existovať podstatný rozdiel v dĺžke konaní, podľa toho, či je daň vyrubená v súvislosti s odchodom do zahraničia alebo v súvislosti s vnútroštátnym prevodom majetkových účastí, pretože takýto rozdiel vo všeobecnosti znamená výber vyšších úrokov v cezhraničných situáciách.

46 — Vo svojom rozsudku z 8. mája 1990, Biehl (175/88, Zb. s. I-1779, bod 18), Súdny dvor konštatoval, že na vylúčenie obmedzenia nestačí, aby vytvorenie situácie, ktorá je v súlade s právom Spoločenstva, bolo ponechané na voľnú úvahu daňového orgánu.

47 — Naopak v prípade *zvýšenia* hodnoty po odchode nie je namieste zvýšiť sumu dane, lebo v tomto prípade má právo uložiť daň nový štát domicilu.

2. Odôvodnenie

88. Vnútroštátna právna úprava, ktorá obmedzuje slobodu usadiť sa, je platná iba v prípade, keď sleduje legitímny cieľ zlučiteľný so Zmluvou ES a keď je odôvodnená naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu. Okrem toho musí byť vhodná na dosiahnutie sledovaného cieľa bez toho, aby prekračovala to, čo je na tento účel nevyhnutné. [48] Rovnaké kritériá sa uplatňujú na odôvodnenie zásahu do slobody pohybu občanov Únie. [49]

a) Naliehavé dôvody všeobecného záujmu

89. V prvom rade je potrebné preskúmať, či sú sporné ustanovenia odôvodnené naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu. Vnútroštátny súd tvrdí, že s prihliadnutím na genézu ich prijatia sledujú ustanovenia daňovej úpravy, ktorá sa uplatní v prípade vysťahovania, dva ciele. Na jednej strane majú zabezpečiť na základe zásady teritoriality koherentné zdaňovanie výnosov z podstatných účastí dosiahnutých počas pobytu v krajine. Na druhej strane je ich cieľom zabrániť premiestneniam domicilu motivovaným výlučne daňovými dôvodmi.

90. Vlády, ktoré vstúpili ako vedľajší účastníci do konania, predovšetkým zdôraznili, že daňová úprava, ktorá sa uplatní v prípade vysťahovania, zabezpečuje spravodlivé rozdelenie daňových príjmov v súlade so zásadou teritoriality. Ako ďalšie odôvodnenia uviedli tieto vlády aj zachovanie koherencie daňového systému a účinnosť daňových kontrol.

— Rozdelenie daňovej právomoci podľa zásady teritoriality

91. Ako už bolo uvedené, pri súčasnom stave práva Spoločenstva je výber priamych daní na členských štátoch. [50] Tieto štáty sú predovšetkým oprávnené určiť zdaniteľné skutočnosti. Pri nedostatku harmonizácie v práve Spoločenstva je na členských štátoch aj to, aby určili kritériá rozdelenia ich daňovej právomoci prostredníctvom uzatvárania dohôd o zamedzení dvojitého zdanenia alebo prijatia jednostranných opatrení. [51] Článok 293 druhá zarážka ES výslovne vyzýva členské štáty, aby pristúpili k rokovaniam s cieľom vylúčiť dvojité zdanenie vo vnútri Spoločenstva.

48 — Rozsudky z 15. mája 1997, Futura Participations a Singer, C-250/95, Zb. s. I-2471, bod 26; De Lasteyrie du Saillant, už citovaný v poznámke pod čiarou 3, bod 49, a Marks & Spencer, už citovaný v poznámke pod čiarou 9, bod 35.

49 — Pozri rozsudky D'Hoop, už citovaný v poznámke pod čiarou 25, bod 36, a Pusa, už citovaný v poznámke pod čiarou 27, bod 16.

50 — Pozri bod 26 vyššie.

51 — Pozri rozsudky z 12. mája 1998, Gilly, C-336/96, Zb. s. I-2793, body 24 a 30; z 12. decembra 2002, De Groot, C-385/00, Zb. s. I-11819, bod 93; D., už citovaný v poznámke pod čiarou 5, body 50 a 51, a Van Hilten-van der Heijden, už citovaný v poznámke pod čiarou 15, bod 47.

92. Vo svojom rozsudku Marks & Spencer Súdny dvor konštatoval, že zachovanie rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi je legitímnym cieľom, ktorý môže odôvodniť obmedzenie slobody usadiť sa.[52] V tejto súvislosti zásada teritoriality[53] — zakotvená v medzinárodnom daňovom práve a uznaná právom Spoločenstva — môže slúžiť ako riadiaca zásada, na základe ktorej členské štáty rozdeľujú daňové právomoci.

93. Presná definícia zásady teritoriality však neexistuje. Praktickým dôsledkom tejto zásady je vo všeobecnosti najmä to, že štáty môžu podriadiť neobmedzenej daňovej povinnosti iba osoby usadené na svojom území a v rámci obmedzenej daňovej povinnosti zdaňujú iba príjmy osôb usadených v zahraničí, ktoré pochádzajú z vnútroštátneho zdroja.

94. Zásada teritoriality nachádza svoj výraz aj vo vzorových zmluvách vypracovaných OECD, na základe ktorých môžu členské štáty racionálne rozdeliť daňovú právomoc.[54] Príjmy z prevodu majetku sú, s určitými výnimkami, ktoré sú v tomto prípade irelevantné, zdaňované v súlade s článkom 13 ods. 5 vzorovej zmluvy OECD o príjme a majetku v zmluvnom štáte, ktorého rezidentom je prevodca. V súlade s touto zásadou teritoriality rozdeľuje článok 13 ods. 4 zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia uzavretej medzi Holandskom a Spojeným kráľovstvom v roku 1980[55] daňovú právomoc.

95. Článok 13 ods. 5 zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia uzavretej medzi Holandskom a Spojeným kráľovstvom[56] ako výnimku umožňuje každému zmluvnému štátu, aby podľa svojich vlastných daňových ustanovení zdanil scudzenia majetku, ktoré uskutočnila osoba usadená v druhom zmluvnom štáte, ktorá však bola rezidentom prvého štátu počas piatich rokov bezprostredne predchádzajúcich scudzeniu majetku.

96. Na prvý pohľad sa zdá, že zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia na tomto mieste pripúšťa porušenie zásady teritoriality. Ak by sme sa pridržiavali jej znenia, mohlo by Holandsko zdaniť celý zisk z prevodu ešte počas piatich rokov po vysťahovaní. Bez ohľadu na to, či zmluvu treba skutočne vykladať takto, je potrebné uviesť, že sporné holandské ustanovenia nejdú až tak ďaleko. Skôr upravujú, že

52 — Rozsudok Marks & Spencer, už citovaný v poznámke pod čiarou 9, bod 45.

53 — Tamže, bod 39. Pozri aj rozsudok z 15. mája 1997, Futura Participations a Singer, už citovaný v poznámke pod čiarou 48, bod 22.

54 — Pozri rozsudok Van Hilten-van der Heijden, už citovaný v poznámke pod čiarou 15, bod 48.

55 — SI 1980/1961.

56 — Tento text stanovuje: „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".

v prípade prevodu dôjde k výberu dane z príjmov dosiahnutých z výnosov na vnútroštátnom území, ktorej suma bola vyrubená v čase odchodu a ktorej zaplatenie bolo odložené.

97. Holandské ustanovenia teda vychádzajú z kritéria teritoriality, ktoré spájajú s časovým kritériom, a to pobytom na vnútroštátnom území počas obdobia, v ktorom bol dosiahnutý zdaniteľný zisk. Aj napriek tomu, že sa daň stane splatná až v okamihu, keď už daňovník nemá rezidenciu v Holandsku, sa možno domnievať, že daňová úprava, ktorá sa uplatňuje v prípade vysťahovania, je v súlade so zásadou teritoriality.

98. Napokon členské štáty môžu slobodne určiť spôsob, akým zohľadnia časové kritérium a kritérium teritoriality na účely rozdelenia daňovej právomoci v konkrétnom prípade, sú však povinné zachovať daňovú koherenciu a vyhnúť sa nezákonným dvojitým zdaneniam.

99. Rozdiel medzi dobou piatich rokov v zmluve o zamedzení dvojitého zdanenia a dobou desiatich rokov upravenou vo vnútroštátnom práve nič nemení na posúdení zákonných ustanovení vo vzťahu k právu Spoločenstva.[57] Rozpor treba v prípade potreby odstrániť podľa vnútroštátneho práva.[58]

100. Na prvý pohľad sa zdá, že toto posúdenie daňovej úpravy, ktorá sa uplatní v prípade vysťahovania, je v rozpore s rozsudkom vo veci De Lasteyrie du Saillant. V tomto rozsudku Súdny dvor odmietol odôvodnenie z dôvodov zachovania rozdelenia daňovej právomoci.[59] Cieľom sporných ustanovení v tejto veci bolo totiž podľa francúzskej vlády výlučne zabrániť daňovému úniku a nijako nemali „všeobecne zabezpečiť zdanenie výnosov nadobudnutých počas pobytu daňovníka na francúzskom území v prípade premiestnenia domicilu daňovníka mimo Francúzska".[60]

57 — Možno si položiť otázku, či v tejto veci skutočne ide o rozpor, pretože daň je vyrubená až bezprostredne pred odchodom a vybraná vtedy, keď na základe skutočného prevodu dôjde k ukončeniu odkladu platenia. Možno sa teda domnievať, že článok 13 ods. 5 zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia sa vôbec neuplatní, lebo daň bola formálne vyrubená bezprostredne pred odchodom, a teda uložená osobe, ktoré je ešte rezidentom štátu.

58 — Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (rozsudok z 15. septembra 2005, V-N 2005/47.11) považoval za porušenie očividne podobnej belgicko-holandskej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia to, že po uzavretí tejto zmluvy novela Wet IB jednostranne predĺžila obdobie pre výber dane z piatich na desať rokov (pozri poznámku pod čiarou 2 vyššie). Holandská vláda poznamenáva, že Holandsko chcelo, aby táto doba bola stanovená na desať rokov aj v zmluvách o zamedzení dvojitého zdanenia, podobne ako to už v medziobdobí bolo dohodnuté v zmluvách s Belgickým kráľovstvom a Portugalskou republikou.

59 — Rozsudok už citovaný v poznámke pod čiarou 3, bod 68.

60 — Tamže, bod 65.

101. Holandské ustanovenia však nemajú iba zabrániť daňovému úniku. Majú tiež umožniť efektívny výber holandských daní v súlade s prípustným rozdelením daňovej právomoci medzi Holandsko a Spojené kráľovstvo. Ak by totiž daň nebola vyrubená pred odchodom do zahraničia, zisk dosiahnutý počas pobytu v Holandsku by musel byť určený *a posteriori*. V závislosti od dátumu prevodu by sa toto určenie mohlo stať potrebné až po niekoľkých rokoch, čo by — ako to správne poznamenala nemecká vláda — so sebou prinášalo značné praktické ťažkosti.

103. Nemecká a holandská vláda uvádzajú, že vyrubenie dane v čase odchodu má vyvážiť potenciálnu neodôvodnenú výhodu. Ak by sporné ustanovenia neexistovali, mohla by táto výhoda vyplynúť z toho, že štát pôvodu by už v prípade neskoršieho prevodu nebol schopný zdaniť príjmy dosiahnuté do dátumu odchodu. Hostiteľský členský štát by zároveň nemohol zdaniť príjmy dosiahnuté pred vstupom na jeho územie.

104. Teoreticky by holandský zákonodarca mohol spornú daň upraviť ako pravidelne sa opakujúcu daň z nedosiahnutých príjmov splatnú na konci každého zdaňovacieho obdobia. Rozhodol sa však pre odklad zdanenia až do doby dosiahnutia výnosov z prevodu majetkových účastí. Tento odklad sa však uskutoční len pod podmienkou, že zdanenie je v čase prevodu skutočne možné.

— Koherencia daňového systému

102. Odôvodnenie založené na koherencii daňového systému podľa judikatúry vyžaduje, aby existovala priama súvislosť medzi poskytnutím daňovej výhody a kompenzáciou tejto výhody prostredníctvom uloženia dane.[61] V dôsledku toho je namieste považovať za dovolené predovšetkým ustanovenia, ktoré zabraňujú tomu, aby bol ten istý príjem zdanený niekoľkokrát alebo ani raz.[62]

105. Pri posúdení tvrdenia o koherencii je potrebné najprv pripomenúť rozsudok X a Y[63], ktorý sa týkal právnej úpravy s podobným cieľom, ako majú prejednávané daňové ustanovenia, ktoré sa uplatňujú v prípade vysťahovania. Ustanovenia, o ktoré išlo v tejto veci, upravovali zdanenie výnosov z majetkových účastí na spoločnosti usadené na vnútroštátnom území v prípade ich prevodu na spoločnosť kontrolovanú tým istým spoločníkom, ktorá však mala svoje sídlo v zahraničí. Cieľom zdanenia bolo

61 — Rozsudky z 28. januára 1992, Bachmann, C-204/90, Zb. s. I-249, body 21 až 23; zo 14. novembra 1995, Svensson a Gustavsson, C-484/93, Zb. s. I-3955, bod 18, a z 18. septembra 2003, Bosal, C-168/01, Zb. s. I-9409, body 29 a 30.

62 — Pozri moje návrhy z 18. marca 2004 vo veci Manninen, už citovanej v poznámke pod čiarou 31, bod 51.

63 — Rozsudok z 21. novembra 2002, už citovaný v poznámke pod čiarou 10.

zabezpečiť, aby nedochádzalo k prevodom majetkových účastí do zahraničia bez zdanenia latentných výnosov. Súdny dvor v tejto veci uvažoval nad odôvodnením založeným na koherencii daňového systému, a aj keď napokon toto tvrdenie odmietol, bolo to iba preto, lebo okamžité zdanenie nebolo najmiernejším prostriedkom. [64]

106. Koherencia daňového systému by v tomto prípade skutočne nebola zabezpečená, ak by odchod do zahraničia znemožňoval výber dane z časti výnosov dosiahnutej počas pobytu v štáte pôvodu. Do tej miery sa požiadavky daňovej koherencie a rozdelenia daňovej právomoci na základe zásady teritoriality prekrývajú.

107. Koherencia holandského daňového systému okrem toho vyplýva aj zo skutočnosti, že v prípade daňovníkov, ktorí sa usádzajú na vnútroštátnom území, sú výnosy dosiahnuté z podstatnej účasti zdaňované na základe hodnoty účastí k dátumu vstupu na územie („step-up"). Táto metóda je v súlade so zásadou teritoriality, pretože zohľadňuje iba výnosy dosiahnuté počas pobytu na vnútroštátnom území.

64 — Tamže, body 58 a 59.

108. Napokon koherenciu holandských ustanovení nemožno spochybniť len z dôvodu, že upravujú [65] zápočet dane zaplatenej v zahraničí. [66] Pokiaľ sú totiž rešpektované hranice vymedzené právom Spoločenstva, môžu sa členské štáty slobodne vzdať svojich daňových pohľadávok v určitých prípadoch, predovšetkým vtedy, ak je na základe zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia zaručená vzájomnosť. Takéto čiastkové výnimky v skutočnosti podporujú koherenciu, keďže ich cieľom je zabrániť dvojitému zdaneniu. Za žiadnych okolností vo všeobecnosti nespochybňujú daňovú pohľadávku a jej vymáhanie.

— Zabránenie daňovému úniku a účinnosť daňových kontrol

109. Holandské daňové ustanovenia, ktoré sa uplatnia v prípade vysťahovania, majú rovnako zabrániť daňovníkom, aby sa vyhli dani prechodným premiestnením svojho domicilu do zahraničia. Tento cieľ je v zásade rovnako legitímny [67] ako cieľ účinnosti daňových kontrol. [68]

65 — Článok 26 ods. 2 IW v znení účinnom pred rokom 2005 alebo článok 26 ods. 5 v novelizovanom znení.

66 — V tomto zmysle sa vyslovil rozsudok De Lasteyrie du Saillant (už citovaný v poznámke pod čiarou 3, bod 66), pričom však treba bezpochyby zohľadniť skutočnosť, že výlučným cieľom francúzskej právnej úpravy je zabrániť zneužitiu.

67 — Pozri v poslednom rade rozsudok Marks & Spencer, už citovaný v poznámke pod čiarou 9, body 49 až 51.

68 — Rozsudky Futura Participations a Singer, už citovaný v poznámke pod čiarou 48, bod 31, a z 13. decembra 2005, SEVIC Systems, C-411/03, Zb. s. I-10805, bod 28.

b) Proporcionalita

110. Opatrenia musia okrem iného zodpovedať zásade proporcionality, t. j. musia byť vhodné na dosiahnutie cieľa, ktorý sledujú, a nesmú prekračovať to, čo je na jeho dosiahnutie nevyhnutné. [69]

— Pôvodný právny stav

111. Najprv treba preskúmať pôvodnú verziu spornej právnej úpravy, v ktorej odklad platenia ešte vyžadoval poskytnutie zábezpeky. V tejto podobe boli sporné opatrenia iste vhodné na dosiahnutie sledovaného cieľa, ale neboli na jeho dosiahnutie nevyhnutné.

112. Je pravda, že poskytnutie zábezpeky uľahčuje výber dane od zahraničného rezidenta. Keď po odchode z krajiny nastane v dôsledku prevodu majetkových účastí splatnosť dane, daňová správa môže v prípade potreby použiť zábezpeku. Neexistuje žiadne nebezpečenstvo daňového úniku a je zabezpečená účinnosť daňových kontrol. Daňovník totiž zostáva v kontakte s daňovým orgánom svojho štátu pôvodu aj po premiestnení svojho domicilu do iného členského štátu, pretože chce v určitom čase dostať späť svoju zábezpeku.

113. Existujú však menej obmedzujúce prostriedky, ktoré sú menej nákladné pre daňovníka a menej prekážajú výkonu slobody pohybu. Smernica 77/799/EHS [70] tak na jednej strane umožňuje, aby si členský štát vyžiadal od príslušných orgánov iného členského štátu všetky informácie, ktoré mu môžu umožniť správne stanovenie dane z príjmu. [71] Na druhej strane smernica 76/308/EHS [72] ukladá členským štátom, aby si poskytovali vzájomnú pomoc pri vymáhaní pohľadávok týkajúcich sa niektorých daní z príjmu a majetku.

114. V praxi tieto prostriedky spolupráce nemusia vždy fungovať uspokojujúco a bez problémov. Členské štáty však nemôžu

69 — Pozri judikatúru citovanú v poznámke pod čiarou 48.

70 — Smernica Rady 77/799/EHS z 19. decembra 1977 o vzájomnej pomoci príslušných orgánov členských štátov v oblasti priamych daní, niektorej spotrebnej dane a dane poistnej prémie, v znení zmenenom a doplnenom smernicou Rady 2004/106/ES zo 16. novembra 2004 (Ú. v. EÚ L 359, s. 30).

71 — Pozri rozsudky z 28. októbra 1999, Vestergaard, C-55/98, Zb. s. I-7641, bod 26, a z 26. júna 2003, Skandia a Ramstedt, C-422/01, Zb. s. I-6817, bod 42.

72 — Smernica Rady 76/308/EHS z 15. marca 1976 o vzájomnej pomoci pri refundácii pohľadávok vyplývajúcich z činností, ktoré tvoria časť systému financovania Európskeho poľnohospodárskeho a záručného fondu a o poľnohospodárskych poplatkoch a clách (Ú. v. ES L 73, s. 18; Mim. vyd. 02/001, s. 44), v znení zmenenom a doplnenom smernicou Rady 2001/44/CE z 15. júna 2001 (Ú. v. ES L 175, s. 17; Mim. vyd. 02/012, s. 27).

z nedostatkov v spolupráci medzi ich daňovými orgánmi vyvodzovať odôvodnenie obmedzení základných slobôd.

115. Rovnako je neodôvodnené to, že vo svojom pôvodnom znení sporné ustanovenia neumožňujú primeraným spôsobom zohľadniť zníženia hodnoty, ktoré nastali po odchode z krajiny.

— Nový právny stav

116. Vo svojom súčasnom znení naopak holandská daňová úprava, ktorá sa uplatňuje v prípade vysťahovania, rešpektuje zásadu proporcionality. Prekážka vyplýva iba z vyrubenia dane v prípade odchodu. Odklad platenia dane sa však poskytuje bez toho, aby bolo potrebné poskytnúť zábezpeku. Okrem toho je predvídané zníženie dane, ktoré má zohľadniť neskoršie zníženie hodnoty majetkových účastí.

117. Bolo by iste neprimerané, ak by jediným účelom vyrubenia dane v súvislosti s odchodom bolo vysporiadať sa s nebezpečenstvom daňového úniku. Všeobecnú domnienku daňového úniku alebo daňového podvodu totiž nemožno založiť na skutočnosti, že fyzická osoba chce premiestniť svoj domicil do iného členského štátu.[73]

118. Sporné ustanovenia však nad rámec tohto účelu majú rovnako zabezpečiť koherentné zdanenie na základe zásady teritoriality. Podľa zmenených podmienok už vyrubenie dane nepredstavuje neproporcionálnu prekážku odchodu. Je vhodné a potrebné na účinné zdanenie príjmu dosiahnutého v prípade neskoršieho prevodu podstatnej účasti.

119. Nevidím menej obmedzujúci a z právneho a skutkového hľadiska uskutočniteľný spôsob zdanenia výnosu z majetkových účastí, ku ktorému došlo do dátumu odchodu. Predovšetkým sa nezdá príliš možné, aby štát pôvodu vyrubil daň po odchode, k dátumu skutočného prevodu.

120. Hoci by bolo právne možné určiť časť dane patriacu Holandsku až *a posteriori*, k dátumu prevodu, nijako by to pre daňovníkov nepredstavovalo miernejší a menej obmedzujúci prostriedok. Daňovníci by totiž boli povinní uchovávať nielen doklady na určenie hodnoty *a posteriori*, ale aj doklady

73 — Rozsudky De Lasteyrie du Saillant, už citovaný v poznámke pod čiarou 3, bod 50, a z 21. novembra 2002, X a Y, už citovaný v poznámke pod čiarou 10, bod 61.

na preukázanie výdavkov odpočítateľných zo zisku zhromaždeného k dátumu odchodu. Z tohto dôvodu je včasné predbežné vyrubenie dane rovnako v záujme daňovníka.

121. Napokon je potrebné ešte raz zdôrazniť, že svojím cieľom a — od roku 2005 — aj svojím znením, sa holandské ustanovenia značne odlišujú od francúzskych ustanovení, ktoré Súdny dvor posudzoval vo veci De Lasteyrie du Saillant. Ich cieľom totiž nie je iba zabrániť daňovému úniku, ale aj umožniť, aby daňové bremeno bolo uložené koherentne a v súlade so zásadou teritoriality.

122. Od zrušenia povinnosti poskytnúť zábezpeku už holandské ustanovenia iba bezvýznamne sťažujú vysťahovanie predbežným vyrubením dane. V každom prípade nedôjde k dvojitému zdaneniu, ak (v súlade s metódou „step up") hostiteľský štát neuplatňuje právo zdaniť výnosy, ktoré vznikli pred premiestnením domicilu. Aj s prihliadnutím na rozsudok vo veci De Lasteyrie du Saillant teda základným slobodám neodporuje také zdanenie výnosov dosiahnutých z podstatnej účasti, ako stanovuje holandská právna úprava v znení účinnom od roku 2005.

123. Na tretiu a piatu prejudiciálnu otázku treba teda odpovedať v tom zmysle, že článku 18 ods. 1 ES a článku 43 ES neodporuje vnútroštátne ustanovenie, podľa ktorého je daň z príjmov z podstatnej účasti vyrubená bezprostredne pred premiestnením domicilu do iného členského štátu:

— pod podmienkou, že zaplatenie tejto dane je odložené bez splnenia ďalších podmienok až do času skutočného prevodu majetkových účastí, a

— pod podmienkou, že daň skutočne vybraná v prípade prevodu, ku ktorému dôjde po odchode, nie je vyššia ako daň, ktorá by bola vybraná za inak rovnakých okolností z prevodu na vnútroštátnom území.

E — *O štvrtej prejudiciálnej otázke*

124. Táto otázka sa týka v podstate toho, čo musí členský štát urobiť, aby odstránil možné dôsledky toho, že v rozpore s právom Spoločenstva mohlo byť platenie dane

pôvodne odložené iba oproti poskytnutiu zábezpeky.

125. Pred zodpovedaním tejto otázky treba pripomenúť, že vyrubenie dane súvisiace s vysťahovaním ako také stále existuje a, ako bolo uvedené vyššie, je prípustné. Skutočnosť, že bolo pôvodne spojené s povinnosťou poskytnúť zábezpeky, neovplyvňuje jeho platnosť. Treba skôr jasne rozlišovať medzi vyrubením dane na jednej strane a skutočnosťou, že odklad platenia bol poskytnutý iba oproti poskytnutiu zábezpeky na druhej strane.

126. Podľa zistení vnútroštátneho súdu bola zábezpeka, ktorá bola vyžadovaná v rozpore s právom Spoločenstva, uvoľnená. Povinnosť poskytnúť zábezpeku bola okrem toho zo zákonných ustanovení vypustená. Pán N spochybňuje, že majetkové účasti poskytnuté ako zábezpeka boli uvoľnené v náležitej forme. To je však otázka, ktorú musí rozhodnúť vnútroštátny súd na základe vnútroštátneho práva.

127. Súdnemu dvoru teda zostáva iba určiť, či uvoľnenie zábezpeky vedie — ako to formuloval vnútroštátny súd — k zrušeniu prekážky so spätnou účinnosťou. V tejto otázke ide v podstate o to, či stačí uvoľniť zábezpeku, alebo či právo Spoločenstva okrem toho vyžaduje, aby boli odstránené všetky negatívne dôsledky jej poskytnutia.

128. V tomto ohľade treba poznamenať, že poskytnutie zábezpeky môže zahŕňať výdavky. Ak je zábezpeka zložená v hotovosti, dotknutá osoba stráca úroky. Bankové zábezpeky zahŕňajú platenie poplatkov. Zriadenie záložného práva na majetok, ako sú majetkové účasti na spoločnostiach, môže napokon znižovať dôveru v solventnosť daňovníka, voči ktorému sa potom uplatnia menej priaznivé podmienky poskytnutia úveru. Tieto finančné dôsledky nie je možné napraviť samotným uvoľnením zábezpeky.

129. Pán N však podľa všetkého netvrdí žiadny dôsledok tohto druhu. Možno teda tvrdiť, že štvrtá otázka vnútroštátneho súdu nastoľuje hypotetický problém, a preto na ňu Súdny dvor nemusí odpovedať. Napriek tomu však v záujme úplnosti túto otázku stručne preskúmam.

130. Uvoľnenie zábezpeky vykazuje určitú podobnosť s vrátením daní uložených v rozpore s právom Spoločenstva. Je ustálenou judikatúrou, že podmienky vrátenia vyplývajú z vnútroštátneho práva; nesmú však byť menej priaznivé ako tie, ktoré sa týkajú podobných právnych prostriedkov vnútroštátnej povahy (zásada ekvivalencie)

a nesmú prakticky znemožňovať alebo nadmerne sťažovať výkon práv priznaných právnym poriadkom Spoločenstva (zásada efektivity). [74]

131. Podľa zásady ekvivalencie by bola holandská daňová správa povinná nielen uvoľniť zábezpeku, ale aj nahradiť výdavky spojené s jej poskytnutím v prípade, ak to vnútroštátne právo predvída v porovnateľných vnútroštátnych situáciách. Zo zásady efektivity nemožno vyvodiť žiadne ďalšie právo. Podstatné je totiž samotné uvoľnenie zábezpeky, čomu vnútroštátne právo zjavne neprekážalo. Zásada efektivity nepriznáva všeobecné právo na odstránenie všetkých škodlivých dôsledkov.

132. Takto už Súdny dvor rozhodol, že je vecou vnútroštátneho práva, aby upravilo vedľajšie otázky týkajúce sa náhrady neoprávnene vybranej dane, ako je napríklad úhrada úrokov. [75] Ak by zásada efektivity v práve Spoločenstva ukladala členským štátom, aby odškodnili všetky nevýhody a straty vyvolané porušením práva Spoločenstva, viedlo by to k obchádzaniu osobitných podmienok, ktoré Súdny dvor stanovil pre vznik zodpovednosti členských štátov za porušenie práva Spoločenstva.

133. Zásady, ktoré sa uplatňujú na zodpovednosť členských štátov za porušenie práva Spoločenstva [76], predstavujú možný záchytný bod pre prípadné ďalšie práva okrem práva na uvoľnenie zábezpeky. Na vznik zodpovednosti musia byť splnené tri podmienky: cieľom porušeného právneho pravidla je priznať jednotlivcom práva, porušenie je dostatočne kvalifikované a existuje príčinná súvislosť medzi porušením povinnosti štátu a škodou, ktorú utrpeli poškodení. [77]

134. Názor, že pred vyhlásením rozsudku De Lasteyrie du Saillant mohlo ísť o dostatočne kvalifikované porušenie, sa zdá byť ťažko obhájiteľný, pretože spôsob, akým má byť daňová úprava, ktorá sa uplatňuje v prípade vysťahovania, posudzovaná s ohľadom na

74 — Pozri rozsudky zo 16. decembra 1976, Rewe, 33/76, Zb. s. 1989, bod 5; zo 14. decembra 1995, Peterbroeck, C-312/93, Zb. s. I-4599, bod 12; z 15. septembra 1998, Edis, C-231/96, Zb. s. I-4951, body 19 a 34, a z 8. marca 2001, Metallgesellschaft a i., C-397/98 a C-410/98, Zb. s. I-1727, bod 85.

75 — Rozsudky z 15. septembra 1998, Ansaldo Energia a i., C-279/96 až C-281/96, Zb. s. I-5025, bod 28, a Metallgesellschaft a i., už citovaný v poznámke pod čiarou 74, bod 85. Pozri aj rozsudok z 10. septembra 2002, Prisco a CASER, C-216/99 a C-222/99, Zb. s. I-6761, bod 70 a nasl.

76 — Rozsudky z 5. marca 1996, Brasserie du pêcheur a Factortame, C-46/93 a C-48/93, Zb. s. I-1029; zo 4. júla 2000, Haim, C-424/97, Zb. s. I-5123, body 26, 36 a nasl., a zo 4. decembra 2003, Evans, C-63/01, Zb. s. I-14447, bod 82 a nasl.

77 — Rozsudky Haim, už citovaný, bod 36, a Evans, už citovaný, bod 83.

právo Spoločenstva, bol pred týmto dátumom ešte značne neurčitý.

135. V dôsledku toho treba na štvrtú otázku odpovedať takto: ak členský štát v rozpore s právom Spoločenstva podmienil odklad platenia dane poskytnutím zábezpeky, môže mať povinnosť nielen uvoľniť zábezpeku, ale aj nahradiť daňovníkovi škodu, ktorá mu vznikla v dôsledku jej poskytnutia, pokiaľ vnútroštátne právo predvída túto možnosť v porovnateľných prípadoch. V zásade môže okrem toho existovať aj právo na náhradu škody na základe zásad týkajúcich sa zodpovednosti členských štátov za porušenie práva Spoločenstva.

F — *O úprave uplatniteľnej na náhradu trov konania*

136. Výrok návrhu na začatie prejudiciálneho konania obsahuje iba päť vyššie uvedených otázok, ktoré sa všetky týkajú daňových ustanovení použiteľných v prípade vysťahovania. Problematické je, ako vykladať odkaz v odôvodnení rozhodnutia vnútroštátneho súdu na otázku položenú v už citovanej veci D. o platnosti právnej úpravy paušálnej náhrady trov konania.

137. Výrazy použité vnútroštátnym súdom („preberá otázku, ktorú v tomto ohľade položil...“ — v holandčine: „sluit... aan“) by mohli znamenať, že tento súd chce položiť aj túto otázku, aspoň v rozsahu, v akom ešte o nej nebolo rozhodnuté v rozsudku vo veci D. Celú túto časť by však bolo možné vykladať aj tak, že s ohľadom na návrh na začatie prejudiciálneho konania vo veci D. sa vnútroštátny súd vzdáva toho, aby Súdny dvor preskúmal túto otázku znovu. Tento druhý názor zjavne zastávajú všetci účastníci konania, pretože žiadny z nich sa touto otázkou nezaoberal.

138. Tiež zastávam názor, že vnútroštátny súd nechcel znovu položiť túto otázku. Za dôkaz považujem, že v návrhu na začatie prejudiciálneho konania, ktorý je inak podrobne podložený, neposkytuje ani informácie, ani dôvody týkajúce sa tejto otázky. Okrem toho vnútroštátny súd po vyhlásení rozsudku vo veci D. nedoplnil svoj návrh napriek tomu, že Súdny dvor v tomto rozsudku nezaujal stanovisko k otázke náhrady trov konania.

139. Aj keby som sa však domnievala, že otázka bola položená, bola by podľa môjho názoru v tejto forme neprípustná.

140. Ani článok 234 ES, ani ostatné procesné ustanovenia, neupravujú konkrétne požiadavky týkajúce sa formy, ktorú musí mať prejudiciálna otázka. Je iste odporúčané, ale nie povinné, aby sa všetky otázky uviedli v osobitnej a jasne označenej časti rozhodnutia o návrhu na začatie prejudiciálneho konania.[78] Na druhej strane, ak sú otázky formulované nepresne, má Súdny dvor právo so zreteľom na predmet sporu určiť ustanovenia práva Spoločenstva, ktoré vyžadujú výklad.[79]

141. Napriek tomu však podľa ustálenej judikatúry treba, aby vnútroštátny súd vymedzil skutkový a právny rámec, do ktorého sa začleňujú ním položené otázky, alebo prinajmenšom objasnil skutkové predpoklady, na ktorých sa tieto otázky zakladajú.[80] Informácie poskytnuté v rozhodnutiach vnútroštátnych súdov nemajú len umožniť Súdnemu dvoru poskytnúť užitočné odpovede, ale musia tiež dať vládam členských štátov, ako aj ostatným oprávneným subjektom možnosť predložiť pripomienky v súlade s článkom 23 Štatútu Súdneho dvora.[81]

142. Rozhodnutie vnútroštátneho súdu neupresňuje ani právnu situáciu v Holandsku, ani skutočnú sumu trov konania alebo sumu náhrady trov konania.

143. V niektorých prípadoch sa mohlo stať, že Súdny dvor doplnil nedostatočné informácie odvolaním sa na informácie, ktoré mohol získať z iných prejudiciálnych konaní. V tomto prípade by sa takto mohol odvolať na návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Gerechtshof te 's-Hertogenbosch vo veci D.

144. Okolnosti týchto vecí však boli osobitné. Vo svojom rozsudku vo veci Crispoltoni a i. Súdny dvor odkázal na konania medzi tými istými účastníkmi.[82] V rozsudkoch vo veciach Albany[83] a Brentjens'[84] išlo o právnu úpravu, ktorá bola predmetom série návrhov na začatie prejudiciálneho konania. Súdny dvor poznamenal, že chýbajúce informácie, o ktorých mal vedomosť vďaka prebiehajúcim kona-

78 — Pozri bod 24 informácií o podávaní návrhov na začatie prejudiciálnych konaní vnútroštátnymi súdmi (Ú. v. EÚ C 143, 2005, s. 1).

79 — Rozsudok z 29. novembra 1978, Pigs Marketing Board, 83/78, Zb. s. 2347, bod 26, a uznesenie z 27. februára 2003, Oliehandel Koeweit a i., C-307/00 až C-311/00 Zb. s. I-1821, bod 105.

80 — Rozsudky z 26. januára 1993, Telemarsicabruzzo a i., C-320/90 až C-322/90, Zb. s. I-393, bod 6; z 13. apríla 2000, Lehtonen a Castors Braine, C-176/96, Zb. s. I-2681, bod 22, a My, už citovaný v poznámke pod čiarou 6, bod 17, ako aj uznesenia z 19. marca 1993, Banchero, C-157/92, Zb. s. I-1085, bod 4; z 30. júna 1997, Banco de Fomento e Exterior, C-66/97, Zb. s. I-3757, bod 7, a z 11. februára 2004, Cannito a i., C-438/03, C-439/03, C-509/03 a C-2/04, Zb. s. I-1605, bod 6.

81 — Rozsudky Lehtonen a Castors Braine, už citovaný v poznámke pod čiarou 80, bod 23, a My, už citovaný v poznámke pod čiarou 6, bod 17, ako aj uznesenia Banchero, už citované v poznámke pod čiarou 80, bod 5 a Cannito a i., už citované v poznámke pod čiarou 80, bod 8.

82 — Rozsudok z 5. októbra 1994, C-133/93, C-300/93 a C-362/93, Zb. s. I-4863, bod 18.

83 — Rozsudok z 21. septembra 1999, C-67/96, Zb. s. I-5751, bod 42.

84 — Rozsudky z 21. septembra 1999, C-115/97 až C-117/97, Zb. s. I-6025, bod 41.

niam, oznámil oprávneným subjektom v správe z pojednávania.[85] V tomto prípade však neexistovala správa z pojednávania, lebo pojednávanie sa nekonalo.

145. Zdá sa, že iba vo veci Europièces[86] sa Súdny dvor obmedzil na konštatovanie, že sa už oboznámil s vnútroštátnou právnou úpravou v inom konaní bez toho, aby sa staral o to, či aj účastníci konania mali príslušné informácie. Keďže však neskoršia judikatúra trvala na možnosti účastníkov konania mať prístup k informáciám, nemožno tomuto rozsudku prikladať žiadny rozhodujúci význam.

146. Kvôli spôsobu, akým bola táto otázka položená, účastníci konania buď nemohli s istotou vedieť, či ustanovenia o trovách konania boli alebo neboli predmetom prejudiciálneho konania alebo nedisponovali informáciami potrebnými na zaujatie stanoviska. Platnosť takýchto ustanovení o trovách konania by však mohla mať význam pre veľký počet členských štátov. Súdny dvor by sa teda mal zdržať odpovede na túto otázku v prípade, ak členské štáty nemali skutočnú možnosť vyjadriť sa.

147. Gerechtshof te Arnhem má naďalej možnosť podať nový návrh týkajúci sa ustanovení o trovách konania a poskytnúť potrebné informácie. Môže byť dokonca povinný tak urobiť, ak jeho rozhodnutie o trovách konania nemožno napadnúť žiadnym súdnym prostriedkom nápravy podľa vnútroštátneho práva, napríklad preto, že neexistuje opravný prostriedok, ktorým možno napadnúť výlučne rozhodnutie o trovách konania.

148. V prípade, ak by sa Súdny dvor napriek tomu chcel vecne zaoberať ustanovením o trovách konania, zdá sa mi, že generálny advokát Ruiz-Jarabo Colomer už vo svojich návrhoch vo veci D. poskytol niekoľko dôležitých usmernení, s ktorými sa stotožňujem.[87] Predovšetkým poznamenal, že zásade efektivity práva Spoločenstva by mohla odporovať úprava paušálnej náhrady trov konania vtedy, ak by táto úprava v praxi mimoriadne sťažovala výkon práva vyplývajúceho z práva Spoločenstva. Iba Gerechtshof te Arnhem môže povedať, či to je prípad spornej holandskej právnej úpravy, pretože Súdny dvor nemá žiadne informácie o rozdiele medzi sumou náhrady, na ktorú existuje nárok, a skutočne vynaloženými nákladmi.

85 — Rozsudky Brentjens', už citovaný v poznámke pod čiarou 84, bod 42, a Albany, už citovaný v poznámke pod čiarou 83, bod 43. V tomto zmysle pozri aj rozsudok z 11. apríla 2000, Deliège, C-51/96 a C-191/97, Zb. s. I-2549, bod 38.

86 — Rozsudok z 12. novembra 1998, C-399/96, Zb. s. I-6965, bod 24.

87 — Návrhy z 26. októbra 2004, body 107 až 112.

V — Návrh

149. Navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálne otázky položené Gerechtshof te Arnhem takto:

1. Sloboda usadiť sa zaručená v článku 43 ES sa neuplatní iba na základe toho, že fyzická osoba, ktorá je jediným spoločníkom kapitálovej spoločnosti, premiestni svoj osobný domicil z jedného členského štátu do iného členského štátu. Štátny príslušník členského štátu sa však môže odvolávať na článok 43 ES proti svojmu členskému štátu pôvodu, ak z neho odchádza a ak v čase, keď sa odvoláva na túto základnú slobodu, konkrétne dôkazy nasvedčujú tomu, že v tomto inom členskom štáte začne vykonávať samostatnú zárobkovú činnosť. Článok 43 ES možno uplatňovať proti členskému štátu pôvodu počas celého obdobia, počas ktorého opatrenie spôsobujúce ujmu, ktoré tento štát prijal v súvislosti s odchodom dotknutej osoby, vyvoláva účinky a prekáža usadeniu sa v hostiteľskom členskom štáte.

2. Štátny príslušník členského štátu, ktorý premiestňuje svoj domicil zo svojho štátu pôvodu do iného členského štátu, sa môže proti štátu pôvodu odvolávať na slobodu pohybu zaručenú článkom 18 ods. 1 ES v prípade, keď ho vyrubenie dane vykonané v súvislosti s jeho odchodom znevýhodňuje vo vzťahu k vnútroštátnym daňovníkom, ktorí nevyužili svoju slobodu pohybu.

3. Článku 18 ods. 1 ES a článku 43 ES neodporuje vnútroštátne ustanovenie, podľa ktorého je daň z príjmov z podstatnej účasti vyrubená bezprostredne pred premiestnením domicilu do iného členského štátu:

— pod podmienkou, že zaplatenie tejto dane je odložené bez splnenia ďalších podmienok až do času skutočného prevodu majetkových účastí, a

— pod podmienkou, že daň skutočne vybraná v prípade prevodu, ku ktorému dôjde po odchode, nie je vyššia ako daň, ktorá by bola vybraná za inak rovnakých okolností z prevodu na vnútroštátnom území.

4. Ak členský štát v rozpore s právom Spoločenstva podmienil odklad platenia dane poskytnutím zábezpeky, môže mať povinnosť nielen uvoľniť zábezpeku, ale aj nahradiť daňovníkovi škodu, ktorá mu vznikla v dôsledku jej poskytnutia, pokiaľ vnútroštátne právo predvída túto možnosť v porovnateľných prípadoch. V zásade môže okrem toho existovať aj právo na náhradu škody na základe zásad týkajúcich sa zodpovednosti členských štátov za porušenie práva Spoločenstva.