N

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

7. září 2006 *

Ve věci C-470/04,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Gerechtshof te Arnhem (Nizozemsko) ze dne 27. října 2004, došlým Soudnímu dvoru dne 2. listopadu 2004, v řízení

N

proti

Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo,

SOUDNÍ DVŮR (druhý senát),

ve složení C. W. A. Timmermans, předseda senátu, R. Schintgen, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis a J. Klučka (zpravodaj), soudci,

* Jednací jazyk: nizozemština.

generální advokátka: J. Kokott,
vedoucí soudní kanceláře: R. Grass,

s ohledem na vyjádření předložená:

— za N. P. L. M. van Gorkomem, advocaat,

— za nizozemskou vládu H. G. Sevenster a C. A. H. M. ten Dam, jako zmocněnkyněmi,

— za dánskou vládu J. Moldem, jako zmocněncem,

— za německou vládu W.-D. Plessingem, jako zmocněncem,

— za italskou vládu I. M. Braguglíou, jako zmocněncem, ve spolupráci s G. Albenziem, avvocato dello Stato,

— za Komisi Evropských společenství R. Lyalem a A. Weimarem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 30. března 2006,

N

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 18 ES a 43 ES.

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi N. a Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo (dále jen „inspektor") ohledně rozhodnutí inspektora prohlašujícího za nepřípustnou stížnost N. proti daňovému výměru týkajícímu se daně z příjmu a pojistného na sociální zabezpečení za rok 1997.

Právní rámec

Zákon o dani z příjmu

3 Na základě článku 3 zákona o dani z příjmu (Wet op de inkomstenbelasting) z roku 1964 (dále jen „WIB") se daň z příjmu tuzemského poplatníka vypočítá ze zdanitelného příjmu, který v souladu s článkem 4 tohoto zákona zahrnuje zejména zisk z podstatné podílové účasti.

4 Podle čl. 20a odst. 1 písm. b) WIB představuje zisk z podstatné podílové účasti celkovou částku zvýhodnění vyplývajících z převodu obchodních podílů nebo akcií, které jsou součástí účasti. Podle odstavce 3 tohoto článku se o podstatnou podílovou účast jedná tehdy, když osoba povinná k dani vlastní přímo nebo nepřímo 5 % kapitálu společnosti.

5 Článek 20a odst. 6 písm. i) WIB stanoví, že ztráta postavení tuzemského poplatníka jinak než úmrtím se pokládá za převod obchodních podílů nebo akcií.

6 Způsoby výpočtu zvýhodnění vyplývajícího z fiktivního převodu jsou definovány v článku 20c WIB. V souladu s odstavcem 1 tohoto článku výnos vyplývající z převodu je běžně tvořen rozdílem mezi kupní cenou a prodejní cenou. Na základě odstavce 4 uvedeného článku může být v případě neexistence protihodnoty při převodu nebo nabytí za protihodnotu považována tržní hodnota, kterou lze připsat podílové účasti v okamžiku převodu. Pokud má daňový poplatník bydliště v Nizozemsku, odstavec 7 téhož článku stanoví, že referenční částkou bude namísto kupní ceny tržní hodnota obchodních podílů nebo akcií k datu vstupu uvedeného poplatníka do tohoto členského státu.

7 Článek 20c odst. 18 WIB stanoví:

„Ministerská vyhláška stanoví pravidla týkající se nabývací ceny v případě, že majetek daňového poplatníka zahrnuje obchodní podíly nebo akcie společnosti, na kterou se čl. 20a odst. 6 bod i) uplatnil ve vztahu k daňovému poplatníkovi během předcházejícího roku. Ministerská vyhláška bude moci rovněž určit pravidla, pokud jde o snížení zdanění, které bylo stanoveno podle čl. 20a odst. 6 bodu i) nebo čl. 49 odst. 4 druhé věty, pokud se daňový poplatník vrátí do Nizozemska dříve než deset let poté, co převedl své bydliště z Nizozemska."

Zákon o vymáhání daní

8 Odklad platby daně dlužné z důvodu ztráty postavení tuzemského daňového poplatníka jinak než úmrtím byl v okamžiku rozhodném z hlediska skutečností v původním řízení stanoven v čl. 25 odst. 6 zákona o vymáhání daní (Invorderingswet) z roku 1990 (dále jen „IW"). Toto ustanovení odkazovalo na ministerskou vyhlášku za účelem určení pravidel o udělení odkladu platby na dobu deseti let pod podmínkou, že je poskytnuta dostatečná záruka. Takový odklad mohl být ukončen, zejména pokud obchodní podíly nebo akcie dotčené odkladem byly převedeny ve smyslu čl. 20a odst. 1 nebo odst. 6 písm. a) až h) WIB.

9 Článek 26 odst. 2 IW v rozhodné době z hlediska skutečností v původním řízení stanovil:

„Ministerská vyhláška stanoví pravidla, na základě kterých může být daňovému poplatníkovi přiznána úleva z daně, pro kterou byl přiznán odklad platby na základě čl. 25 odst. 6:

[...]

b) ve výši částky rovnající se dani skutečně vybrané v zahraničí při převodu těchto obchodních podílů nebo akcií z důvodu zvýhodnění vyplývajícího z převodu ve smyslu čl. 25 odst. 8 s tím, že částka úlevy nepřesáhne částku zdanění, na kterou byl ještě přiznán odklad;

c) ve výši částky rovnající se zůstatku dluhu po 10 letech."

Prováděcí vyhláška k zákonu o vymáhání daní

10 Prováděcí vyhláška k zákonu o vymáhání daní (Uitvoeringsregeling invorderingswet) z roku 1990 (dále jen „URIW") je zejména zmíněna v článcích 25 a 26 tohoto zákona. Články 2 a 4 této vyhlášky stanoví:

„Článek 2

1. Výběrčí povolí, prostřednictvím rozhodnutí, proti němuž lze podat odvolání, na žádost daňového poplatníka – bez zohlednění úroků – odklad platby v takových situacích, jaké jsou uvedeny v čl. 25 odst. 6 zákona, pokud je poskytnuta dostatečná záruka a pokud jsou přijaty podmínky uplatnění stanovené výběrčím.

2. Odklad se povoluje na částku daně dlužné z důvodu zvýhodnění zohledněného na základě čl. 20a odst. 6 bodu i) [...] [WIB], jakož i na částku úroků s tím souvisejících [...].

3. V případě, že obchodní podíly nebo akcie, požitkové listy nebo pohledávky dotčené odkladem jsou převedeny ve smyslu čl. 20a prvního nebo šestého pododstavce bodů a) až h) [...] [WIB], výběrčí rozhodnutím, proti kterému lze podat odvolání, ukončí odklad týkající se těchto obchodních podílů nebo akcií [...].

[...]

Článek 4

1. Výběrčí na návrh daňového poplatníka přizná, prostřednictvím rozhodnutí, proti němuž lze podat odvolání, úlevu z daně z příjmu ve výši částky uvedené ve výše uvedeném odstavci v případech stanovených v čl. 26 odst. 2 zákona s tím, že pokud se jedná o obchodní podíly nebo akcie, částka úlevy nemůže být vyšší, než nejnižší z následujících částek:

1. částka daně, pro kterou byl povolen odklad, pokud jde o tento obchodní podíl nebo akcii [...];

2. částka daně, která byla skutečně vybrána v zahraničí při převodu tohoto obchodního podílu či akcie z důvodu zvýhodnění vyplývajícího z převodu, pro kterou byl povolen odklad platby na základě čl. 25 odst. 6 [...]"

Spor v původním řízení a předběžné otázky

11 Dne 22. ledna 1997 N. převedl své bydliště z Nizozemska do Spojeného království. V okamžiku, kdy opustil Nizozemsko, byl jediným společníkem tří společností s ručením omezeným podle nizozemského práva (besloten vennootschappen), jejichž skutečné vedení se od téhož dne nachází v Curaçao (Nizozemské Antily).

12 Za rok 1997 N. přiznal zdanitelný příjem ve výši 15 664 697 NLG, z čehož 765 NLG z důvodu příjmu pocházejícího z jeho osobního obydlí a 15 663 932 NLG z důvodu zisku z podílové účasti. Daňový výměr zakládající se na tomto přiznání obsahoval částku 3 918 275 NLG, ke které se připočte částka 228 429 NLG jako úrok.

13 N na svoji žádost získal odklad platby těchto částek. V souladu s vnitrostátní úpravou platnou v rozhodné době z hlediska skutečností v původním řízení však takový odklad podléhal podmínce poskytnutí záruk. N. tedy složil do zástavy obchodní podíl, který vlastnil v jedné ze svých společností.

14 Po vydání rozsudku ze dne 11. března 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, Recueil, s. I-2409), státní tajemník pro finance ve svém dopise ze dne 13. dubna 2004 usoudil, v odpovědi na otázky položené členem druhé komory nizozemského parlamentu, že získání odkladu platby nelze nadále vázat na podmínku týkající se poskytnutí záruk. V důsledku toho výběrčí daní oznámil N, že záruka, kterou poskytl, může být považována za uvolněnou.

15 Od roku 2002 N. ve Spojeném království provozuje farmu s jabloňovým sadem.

16 Spor v původním řízení před Gerechtshof te Arnhem se týká zásadně otázky, zda samotná zásada zdanění založeného na systému stanoveném WIB, IW a URIW, ve

kterém je skutečností zakládající daňovou povinnost převedení bydliště nizozemského rezidenta, vlastníka podstatné podílové účasti, do jiného členského státu ve smyslu čl. 20a odst. 3 WIB, je slučitelná s právem Společenství.

17 Podpůrně N. napadá podmínky uplatnění tohoto systému zdanění. Konkrétně má za to, že povinnost poskytnout záruky, které se musel podrobit, aby mu mohl být přiznán odklad platby daně podle WIB, představuje překážku právům, která mu přiznává právo Společenství. Stejně tak má za to, že tato překážka nemůže být se zpětným účinkem odstraněna pouhým uvolněním uvedených záruk nařízeným státním tajemníkem pro finance.

18 Krom toho žalobce v původním řízení tvrdí, že nizozemská právní úprava stanovící paušální náhradu nákladů tomu, kdo je úspěšný v řízení před soudem, je v rozporu s právem Společenství z důvodu, že omezuje možnost nizozemských procesních subjektů se tohoto práva účinně dovolávat.

19 Jelikož byl Gerechtshof te Arnhem v podstatě předložen problém týkající se slučitelnosti systému zdanění upraveného WIB, IW a URIW s články 18 ES a 43 ES, rozhodl se přerušit řízení a předložit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Může se obyvatel členského státu, který převede své bydliště z tohoto členského státu za účelem usazení se v jiném členském státě, dovolávat v rámci řízení proti

státu, ze kterého odešel, použití článku 18 ES z pouhého důvodu, že vyměření daně, které je v souvislosti s jeho vystěhováním provedeno, představuje nebo může představovat překážku tohoto odchodu?

2) V případě záporné odpovědi na první otázku, může se obyvatel členského státu, který převede své bydliště z tohoto členského státu za účelem usazení se v jiném členském státě, dovolávat v rámci řízení proti státu, ze kterého odešel, použití článku 43 ES, pokud není okamžitě jisté nebo nevychází-li se z toho, že v tomto jiném členském státě bude vykonávat výdělečnou činnost ve smyslu tohoto článku? Je pro zodpovězení předcházející otázky důležité, zda bude tato činnost vykonávána v rámci dohledné doby? Pokud ano, jak dlouhá může tato doba být?

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

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

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

20 Gerechtshof te Arnhem krom toho poznamenává, že „[p]okud jde o odpověď na otázku, zda nizozemský režim náhrady nákladů (paušální systém) je v rozporu s právem Společenství v případě, že daňový poplatník je úspěšný v řízení pro porušení práva Společenství, tento soud přebírá otázku, která byla v tomto ohledu předložena Soudnímu dvoru Gerechtshof te 's-Hertogenbosch ve věci [ve které byl vydán rozsudek ze dne 5. července 2005, D., C-376/03, Sb. rozh. s. I-5821)]".

K předběžným otázkám

K první a druhé otázce

21 Podstatou prvních dvou otázek předkládajícího soudu, které je třeba přezkoumat společně, je, která ustanovení Smlouvy o ES jsou použitelná na takovou věc, o jakou se jedná v původním řízení. Konkrétněji si tento soud přeje vyjasnit spojitost a vztahy mezi svobodou pohybu a pobytu občanů Evropské unie a svobodou usazování.

22 V tomto ohledu je namístě připomenout, že článek 18 ES, který obecně stanoví právo volného pohybu a pobytu na území členských států pro každého občana Unie, nachází zvláštní vyjádření v článku 43 ES (rozsudek ze dne 29. února 1996, Skanavi a Chryssanthakopoulos, C-193/94, Recueil, s. I-929, bod 22).

23 V důsledku toho je namístě posoudit s ohledem na článek 18 ES to, co není pokryto článkem 43 ES, a to pouze v rozsahu, ve kterém se článek 43 ES neuplatní na celkovou situaci ve věci v původním řízení.

K použitelnosti článku 43 ES

24 Je namístě přezkoumat, zda samotné postavení jediného společníka v jeho společnostech umožňuje N, aby se dovolával článku 43 ES.

25 Nizozemská vláda má za to, že se nejedná o otázku svobody usazování a o překážku této svobodě při neexistenci skutečného výkonu hospodářské činnosti osobou, která se jí dovolává.

26 V tomto ohledu a v souladu s ustálenou judikaturou je pojem „usazování" ve smyslu článku 43 ES pojmem velmi širokým, který s sebou nese možnost příslušníka Společenství účastnit se trvale a nepřetržitě hospodářského života jiného členského státu, než státu původu (rozsudek ze dne 30. listopadu 1995, Gebhard, C-55/94, Recueil, s. I-4165, bod 25). Konkrétně Soudní dvůr rozhodl, že účast odpovídající

100 % kapitálu společnosti, která má sídlo v jiném členském státě, než ve státě bydliště vlastníka této účasti, nepochybně způsobuje to, že takový daňový poplatník spadá do působnosti ustanovení Smlouvy týkajících se práva usazování (viz rozsudek ze dne 13. dubna 2000, Baars, C-251/98, Recueil, s. I-2787, bod 21).

27 Svoboda usazování se tak vztahuje na příslušníka Společenství, který bydlí v jednom z členských států a který má kapitálovou účast na společnosti usazené v jiném členském státě, která mu přiznává určitý vliv na rozhodování této společnosti, umožňuje mu určit její činnosti, jak je tomu vždy, když vlastní 100 % podílů ve společnosti (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Baars, body 22 a 26).

28 Je přitom třeba konstatovat, že situace, která je základem sporu v původním řízení, je situací příslušníka Společenství, který po převedení svého bydliště bydlí v jednom z členských států a vlastní všechny obchodní podíly ve společnostech usazených v jiném členském státě. Z toho vyplývá, že od uvedeného převedení bydliště situace N. spadá do působnosti článku 43 ES (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 21. února 2006, Ritter-Coulais, C-152/03, Sb. rozh. s. I-1711, bod 32).

29 Za těchto podmínek není namístě zkoumat použitelnost článku 18 ES.

30 Na první dvě otázky je tedy namístě odpovědět tak, že článku 43 ES se může dovolávat takový příslušník Společenství, jako je žalobce v původním řízení, který

bydlí po převedení svého bydliště v jednom z členských států a který vlastní všechny obchodní podíly či akcie společností usazených v jiném členském státě.

Ke třetí a páté otázce

31 Podstatou třetí a páté otázky předkládajícího soudu, které je rovněž třeba přezkoumat společně, je, zda článek 43 ES musí být vykládán v tom smyslu, že brání tomu, aby členský stát zavedl režim zdanění zisku v případě převedení daňového domicilu daňového poplatníka z tohoto členského státu, jako ve věci v původním řízení.

32 Nizozemské daňové právo v době rozhodné z hlediska skutečností v původním řízení stanovilo zdanění latentních zisků z obchodních podílů nebo akcií společností, při kterém skutečností zakládající daňovou povinnost bylo převedení bydliště daňového poplatníka, vlastníka podstatných podílových účastí ve společnosti, z území Nizozemska.

33 V tomto ohledu je třeba úvodem připomenout, že podle ustálené judikatury, i když přímé daně v současném stavu vývoje práva Společenství spadají do pravomoci členských států, musejí nicméně tyto členské státy při výkonu této pravomoci dodržovat právo Společenství (výše uvedený rozsudek de Lasteyrie du Saillant, bod 44, a rozsudek ze dne 13. prosince 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Sb. rozh. I-10837, bod 29).

34 Je přitom nesporné, že i když systém zavedený WIB, IW a URIW v době rozhodné z hlediska skutečností v původním řízení nezakazuje nizozemskému daňovému poplatníkovi vykonávat jeho právo usazování, je přesto takové povahy, že omezuje jeho výkon z důvodu jeho odrazujícího účinku.

35 Totiž obdobně s tím, jak Soudní dvůr již rozhodl o podobném systému (výše uvedený rozsudek de Lasteyrie du Saillant, bod 46), daňový poplatník, který si přeje převést své bydliště z nizozemského území v rámci výkonu práv, která jsou mu zaručena článkem 43 ES, byl podroben v době rozhodné z hlediska skutečností v původním řízení znevýhodňujícímu zacházení ve vztahu k osobě, která si ponechá své bydliště v Nizozemsku. Tento daňový poplatník se stal jen proto, že převedl své bydliště, dlužníkem daně z příjmu, který se ještě nerealizoval a který neměl k dispozici, zatímco pokud by nadále bydlel v Nizozemsku, zisky by byly zdanitelné, jakmile by byly skutečně realizovány, a v rozsahu, ve kterém byly skutečně realizovány. Tento rozdíl v zacházení byl způsobilý odradit dotyčného od převedení jeho bydliště z území Nizozemska.

36 Přezkum podmínek uplatnění tohoto režimu zdanění latentních zisků z obchodních podílů ve společnostech potvrzuje tento závěr. Nejprve, ačkoliv bylo možné využít odkladu platby, tento odklad nebyl automatický, ale podléhal podmínkám, a to zejména poskytnutí záruk. Tyto záruky samotné mají omezující účinek, vzhledem k tomu, že daňového poplatníka zbavují požívání majetku poskytnutého jako záruka (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek de Lasteyrie du Saillant, bod 47).

37 Dále ztráty nastalé po převedení bydliště nebyly zohledněny pro snížení daňového dluhu v okamžiku rozhodném z hlediska skutečností v původním řízení. Daň z nerealizovaného zisku, stanovená v okamžiku uvedeného převedení bydliště společně s odkladem platby propadlým při příležitosti následného převodu dotčených obchodních podílů či akcií, by tedy mohla přesáhnout daň, kterou by daňový poplatník musel zaplatit, kdyby převod byl proveden ke stejnému datu, aniž by došlo k převedení bydliště daňového poplatníka z území Nizozemska. Daň z příjmu by byla vypočtena na základě zisku skutečně realizovaného v okamžiku převodu, který by mohl být nižší, ba dokonce nulový.

38 Konečně, jak správně uvádí generální advokátka v bodě 79 svého stanoviska, daňové přiznání vyžadované v okamžiku převedení bydliště z území Nizozemska je dodatečnou formalitou, která může bránit odchodu dotyčného a která se ukládá daňovým poplatníkům, kteří nadále bydlí v tomto členském státě, pouze v okamžiku, když skutečně převedou své podílové účasti.

39 Za těchto podmínek je systém zdanění, který je předmětem původního řízení, způsobilý bránit výkonu svobody usazování.

40 Z ustálené judikatury však vyplývá, že vnitrostátní právní předpisy, které mohou bránit nebo činit méně atraktivním výkon základních svobod zaručených Smlouvou, mohou být nicméně přípustné za podmínky, že sledují cíl obecného zájmu, jsou způsobilé zaručit jeho uskutečnění a nepřekračují meze toho, co je nezbytné k dosažení cíle, který sledují (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek de Lasteyrie du Saillant, bod 49).

41 Pokud jde nejprve o podmínku týkající se splnění cíle obecného zájmu a možnosti jej dosáhnout dotčeným daňovým režimem, předkládající soud konstatuje, že s přihlédnutím ke genezi jejich přijetí směřují vnitrostátní ustanovení, která jsou předmětem věci v původním řízení, zejména k zajištění rozdělení pravomoci zdanit zisky z obchodních podílů ve společnostech mezi členskými státy na základě zásady teritoriality. Podle nizozemské vlády má tato právní úprava rovněž za cíl zabránit dvojímu zdanění.

42 Je namístě připomenout, že jednak zachování rozdělení daňové pravomoci mezi členskými státy je legitimním cílem uznaným Soudním dvorem (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Marks & Spencer, bod 45). Krom toho v souladu s článkem 293 ES členské státy zahájí mezi sebou v případě potřeby jednání s cílem zajistit ve prospěch svých státních příslušníků zamezení dvojího zdanění uvnitř Společenství.

43 Pokud nicméně odhlédneme od Úmluvy 90/436/EHS o zamezení dvojího zdanění v souvislosti s úpravou zisků sdružených podniků (Úř. věst. 1990, L 225, s. 10), v rámci Společenství nebyl přijat žádný sjednocující nebo harmonizační předpis směřující k zamezení dvojího zdanění a členské státy za tímto účelem neuzavřely žádnou multilaterální dohodu na základě článku 293 ES (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 12. května 1998, Gilly, C-336/96, Recueil, s. I-2793, bod 23, a výše uvedený rozsudek D., C-376/03, bod 50).

44 Právě v tomto kontextu již Soudní dvůr rozhodl, že při neexistenci sjednocujících nebo harmonizačních opatření v rámci Společenství v pravomoci členských států zůstává vymezit prostřednictvím dohod nebo jednostranně kritéria rozdělení jejich daňové pravomoci zejména za účelem odstranění dvojího zdanění (výše uvedený rozsudek Gilly, body 24 a 30; rozsudky ze dne 21. září 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Recueil, s. I-6161, bod 57; ze dne 12. prosince 2002, De Groot, C-385/00, Recueil, s. I-11819, bod 93, a ze dne 23. února 2006, van Hilten-van der Heijden, C-513/03, Sb. rozh. s. I-1957, body 47 a 48).

45 V tomto ohledu není nepřiměřené, aby se členské státy inspirovaly mezinárodní praxí a zejména vzorovými smlouvami vypracovanými Organizací pro hospodářskou

spolupráci a rozvoj (OECD) (viz výše uvedené rozsudky Gilly, bod 31, a van Hilten-van der Heijden, bod 48).

46 Zisky realizované při příležitosti převodu majetku jsou tak zdaněny v souladu s čl. 13 odst. 5 vzorové smlouvy OECD týkající se příjmu a majetku, zejména v její verzi z roku 2005, ve smluvním státě, jehož je převodce rezidentem. Jak však zdůraznila generální advokátka v bodech 96 a 97 svého stanoviska, právě v souladu s touto zásadou daňové teritoriality spojenou s časovým prvkem, a sice pobytem na vnitrostátním území v období, kdy je nabyt zdanitelný zisk, stanoví dotčená vnitrostátní ustanovení vymáhání daně ze zisku získaného v Nizozemsku, jehož částka byla určena v okamžiku vystěhování dotyčného daňového poplatníka a jehož platba byla odložena až do skutečného převodu obchodních podílů či akcií.

47 Z toho vyplývá, že opatření, které je předmětem věci v původním řízení, jednak sleduje cíl obecného zájmu a jednak je způsobilé zaručit uskutečnění uvedeného cíle.

48 Konečně je třeba přezkoumat, zda takové opatření, které je předmětem sporu v původním řízení, nepřekračuje meze toho, co je nezbytné k dosažení cíle, který sleduje.

49 V bodě 38 tohoto rozsudku bylo sice konstatováno, že daňové přiznání vyžadované v okamžiku převedení bydliště, nezbytné pro výpočet daně z příjmu, představuje dodatečnou administrativní formalitu, která může činit méně atraktivním výkon základních svobod dotyčným daňovým poplatníkem, avšak nemůže být považováno

za nepřiměřené vzhledem k legitimnímu cíli rozdělení daňové pravomoci zejména pro účely odstranění dvojího zdanění mezi členskými státy.

50 Ačkoliv by bylo možné určit část daně náležející členskému státu původu až *a posteriori*, ke dni skutečného převodu obchodních podílů, pro takového daňového poplatníka by z toho nevyplývalo méně povinností. Kromě daňového přiznání, které by musel předložit příslušným nizozemským orgánům v okamžiku převodu svých podílových účastí, by byl povinen uchovat si všechny doklady ke stanovení tržní hodnoty těchto obchodních podílů či akcií v okamžiku převedení svého bydliště, jakož i případných odpočitatelných nákladů.

51 Naproti tomu, pokud jde o povinnost poskytnout záruky, která je nezbytná k přiznání odkladu platby obvykle dlužné daně, i když bezpochyby usnadňuje výběr této daně od zahraničního rezidenta, překračuje meze toho, co je striktně nezbytné pro zajištění fungování a účinnosti takového daňového režimu zakládajícího se na zásadě daňové teritoriality. Existují totiž prostředky méně omezující základní svobody.

52 Jak uvedla generální advokátka v bodě 113 svého stanoviska, zákonodárce Společenství již přijal harmonizační opatření, která v podstatě sledují stejný cíl. Konkrétně směrnice Rady 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní, některých spotřebních daní a daní z pojistného (Úř. věst. L 336, s. 15; Zvl. vyd. 09/01, s. 63), ve znění směrnice Rady 2004/106/ES ze dne 16. listopadu 2004 (Úř. věst. L 359, s. 30), umožňuje členskému státu požádat příslušné orgány jiného členského státu o všechny informace způsobilé umožnit mu správné vyměření daní z příjmu (rozsudky ze dne 28. října 1999, Vestergaard, C-55/98, Recueil, s. I-7641, bod 26, a ze dne 26. června 2003, Skandia a Ramstedt, C-422/01, Recueil, s. I-6817, bod 42).

53 Krom toho směrnice Rady 76/308/EHS ze dne 15. března 1976 o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z operací, které jsou součástí systému financování Evropského zemědělského orientačního a záručního fondu, zemědělských dávek a cel (Úř. věst. L 73, s. 18; Zvl. vyd. 02/01, s. 44), ve znění směrnice Rady 2001/44/ES ze dne 15. června 2001 (Úř. věst. L 175, s. 17; Zvl. vyd. 02/12, s. 27), stanoví, že členský stát může požádat o pomoc jiný členský stát při vymáhání pohledávek týkajících se některých daní, zejména z příjmu a z majetku.

54 Konečně, v tomto kontextu by mohl být považován – s přihlédnutím ke sledovanému cíli – za jediný přiměřený takový systém vymáhání daně z příjmu z převoditelných cenných papírů, který plně zohledňuje ztráty, které mohou nastat po převedení bydliště dotyčného daňového poplatníka, pokud by tyto ztráty již nebyly zohledněny členským státem přijetí.

55 V důsledku toho je namístě na třetí a pátou otázku odpovědět tak, že článek 43 ES musí být vykládán v tom smyslu, že brání tomu, aby členský stát zavedl takový režim zdanění zisku v případě převedení bydliště daňového poplatníka z území tohoto členského státu, který je předmětem věci v původním řízení, který podmiňuje přiznání odkladu platby této daně poskytnutím záruk a který nezohledňuje plně ztráty, které mohou nastat po převedení bydliště dotyčného a které nebyly zohledněny členským státem přijetí.

Ke čtvrté otázce

56 Podstatou čtvrté otázky předkládajícího soudu je, zda uvolnění záruky poskytnuté pro účely získání odkladu platby daně ze zisku z převoditelných cenných papírů,

vede za takové situace, o jakou se jedná v původním řízení, k odstranění veškerých překážek se zpětným účinkem. Dále se táže, zda má forma aktu, na jehož základě byla záruka uvolněna, nějaký vliv na toto posouzení. Nakonec si přeje zjistit, zda je dlužná náhrada případné škody, která takto vznikla.

57 Jak uvedla generální advokátka v bodě 128 svého stanoviska, poskytnutí záruk není obecně zbaveno souvisejících nákladů. Konkrétněji zřízení zástavního práva k obchodním podílům či akciím společností může snížit důvěru v platební schopnost jejich majitele, na něhož se případně uplatní méně příznivé úvěrové podmínky. Takové důsledky nelze nahradit se zpětným účinkem pouhým uvolněním záruky.

58 Krom toho je nesporné, že otázka týkající se formy aktu, na jehož základě došlo k uvolnění záruky, postrádá v tomto ohledu veškerou relevanci.

59 Pokud jde o možnost získat náhradu škody způsobenou povinností poskytnout záruku za účelem umožnění odkladu platby dotčené daně, je třeba připomenout, že soudům členských států podle zásady spolupráce uvedené v článku 10 ES přísluší zajistit právní ochranu vyplývající procesním subjektům z přímého účinku práva Společenství. Při neexistenci právní úpravy Společenství v dané oblasti přísluší vnitrostátnímu právnímu řádu každého členského státu, aby určil příslušné soudy a upravil procesní podmínky soudních řízení určených k zajištění ochrany práv, která procesním subjektům vyplývají z přímého účinku práva Společenství. Tyto podmínky však nemohou být méně příznivé než ty, které se týkají obdobných řízení na základě vnitrostátního práva (zásada rovnocennosti), ani nemohou v praxi znemožňovat nebo nadměrně ztěžovat výkon práv přiznaných právním řádem Společenství (zásada efektivity) (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 16. prosince 1976, Rewe, 33/76, Recueil, s. 1989, bod 5; ze dne 14. prosince 1995, Peterbroeck, C-312/93, Recueil, s. I-4599, bod 12, a ze dne 8. března 2001, Metallgesellschaft a další, C-397/98 a 410/98, Recueil, s. I-1727).

60 Krom toho Soudní dvůr již rozhodl, že vnitrostátnímu právu přísluší, aby při dodržení zásad připomenutých výše upravil všechny doplňující otázky, které se týkají vrácení neprávem vybraných daní, stejně jako platby případných úroků, včetně data od kterého musejí být počítány, a jejich sazby (rozsudky ze dne 21. května 1976, Roquette frères v. Komise, 26/74, Recueil, s. 677, body 11 a 12; ze dne 12. června 1980, Express Dairy Foods, 130/79, Recueil, s. 1887, body 16 a 17, jakož i výše uvedený rozsudek Metallgesellschaft a další, bod 86).

61 Nemůže tomu být jinak ani ohledně návrhu směřujícího k platbě úroků z prodlení určených k náhradě případných nákladů způsobených poskytnutím záruk, vzhledem k podobnosti, která existuje mezi vrácením neprávem vybraných daní a uvolněním záruk vyžadovaných v rozporu s právem Společenství.

62 Ostatně škoda způsobená poskytnutím záruky vyžadované v rozporu s právem Společenství je způsobilá založit odpovědnost členského státu, autora sporného opatření.

63 Pokud jde o podmínky, za nichž je členský stát povinen nahradit škody způsobené jednotlivcům porušením práva Společenství, které je mu přičitatelné, z judikatury Soudního dvora vyplývá, že jsou tři, totiž pokud cílem porušené právní normy je přiznání práv jednotlivcům, pokud je porušení dostatečně závažné a pokud existuje přímá příčinná souvislost mezi porušením povinnosti, která přísluší členskému státu, a škodou způsobenou poškozeným. Posouzení těchto podmínek závisí na daném typu situace (rozsudky ze dne 5. března 1996, Brasserie du pêcheur a Factortame, C-46/93 a C-48/93, Recueil, s. I-1029, bod 51; ze dne 8. října 1996, Dillenkofer a další, C-178/94, C-179/94 a C-188/94 až C-190/94, Recueil, s. I-4845, bod 21, a ze dne 4. července 2000, Haim, C-424/97, Recueil, s. I-5123, bod 36).

64 Pokud jde konkrétněji o druhou podmínku, Soudní dvůr již rozhodl, jednak že je porušení práva Společenství dostatečně závažné, pokud členský stát při výkonu své normativní pravomoci zjevným a závažným způsobem překročil hranice, které jsou stanoveny výkonu jeho pravomocí (viz výše uvedené rozsudky Brasserie du pêcheur a Factortame, bod 55, a Dillenkofer a další, bod 25), a jednak že prosté porušení práva Společenství může stačit k prokázání existence dostatečně závažného porušení, pokud dotčený členský stát v okamžiku, kdy se dopustí porušení, disponuje pouze značně omezeným či žádným prostorem pro uvážení (rozsudek ze dne 23. května 1996, Hedley Lomas, C-5/94, Recueil, s. I-2553, bod 28).

65 Pro určení, zda porušení práva Společenství představuje dostatečně závažné porušení, vnitrostátní soud, jemuž je předložen návrh na náhradu škody, musí zohlednit všechny skutečnosti charakterizující situaci, která je mu předložena. Mezi těmito skutečnostmi se nachází zejména stupeň jasnosti a přesnosti porušeného pravidla, úmyslný nebo neúmyslný charakter spáchaného nesplnění povinnosti nebo způsobené škody, omluvitelnost nebo neomluvitelnost případného právního pochybení, okolnost, že postoj zaujatý orgánem Společenství mohl přispět k přijetí nebo zachování opatření nebo vnitrostátní praxe odporující právu Společenství (viz výše uvedené rozsudky Brasserie du pêcheur a Factortame, bod 56, a Haim, bod 43).

66 V tomto ohledu je třeba uvést, že dotčenými pravidly Společenství jsou ustanovení Smlouvy platná a přímo použitelná dávno před skutečnostmi v původním řízení. V době, kdy dotčený daňový systém vstoupil v platnost, a sice dne 1. ledna 1997, Soudní dvůr nicméně ještě nevydal výše uvedený rozsudek de Lasteyrie du Saillant, ve kterém poprvé rozhodl, že povinnost poskytnout záruky za účelem získání odkladu platby daně ze zisku z převoditelných cenných papírů, v několika ohledech obdobná povinnosti v původním řízení, je v rozporu se svobodou usazování.

67 V důsledku toho je namístě na čtvrtou otázku odpovědět tak, že překážka vyplývající z poskytnutí záruky vyžadované v rozporu s právem Společenství nemůže být odstraněna se zpětným účinkem pouhým uvolněním této záruky. Forma aktu, na jehož základě byla záruka uvolněna, nemá na toto posouzení žádný vliv. Pokud členský stát stanoví platbu úroků z prodlení při příležitosti vrácení záruky požadované v rozporu s vnitrostátním právem, tyto úroky jsou rovněž dlužné v případě porušení práva Společenství. Krom toho předkládajícímu soudu přísluší posoudit, v souladu s obecnými pokyny poskytnutými Soudním dvorem a při dodržení zásad rovnocennosti a efektivity, existenci odpovědnosti dotyčného členského státu z důvodu škody způsobené povinností poskytnout takovou záruku.

K režimu použitelnému na náhradu nákladů řízení

68 Ačkoliv výrok předkládajícího rozhodnutí uvádí pouze pět otázek, o kterých je pojednáno výše, z odkazu uvedeného v témže rozhodnutí na výše uvedený rozsudek D. se jeví, že předkládající soud si v podstatě přeje vyjasnit slučitelnost nizozemského režimu použitelného na náhradu nákladů řízení s právem Společenství. V projednávaném případě se jedná o jednu z otázek, s níž je tento soud konfrontován ve sporu v původním řízení.

69 Z ustálené judikatury nicméně vyplývá, že nezbytnost dospět k výkladu práva Společenství, který bude užitečný pro vnitrostátní soud, vyžaduje, aby tento soud definoval skutkový a právní rámec, do kterého se začleňují otázky, které pokládá, nebo aby přinejmenším vysvětlil skutkové předpoklady, na nichž se tyto otázky zakládají (viz zejména rozsudky ze dne 26. ledna 1993, Telemarsicabruzzo a další,

C-320/90 až C-322/90, Recueil, s. I-393, body 6 a 7; ze dne 21. září 1999, Albany, C-67/96, Recueil, s. I-5751, bod 39, a ze dne 13. dubna 2000, Lehtonen a Castors Braine, C-176/96, Recueil, s. I-2681, bod 22).

70 Informace poskytnuté v předkládajících rozhodnutích nemají Soudnímu dvoru pouze umožnit, aby poskytl užitečné odpovědi, ale musí rovněž poskytnout vládám členských států, jakož i dalším zúčastněným stranám, možnost předložit vyjádření v souladu s článkem 23 Statutu Soudního dvora. Soudnímu dvoru přísluší bdít nad tím, aby tato možnost byla zachována, s přihlédnutím ke skutečnosti, že na základě výše uvedeného ustanovení jsou zúčastněným stranám oznámena pouze předkládací rozhodnutí (viz zejména usnesení ze dne 23. března 1995, Saddik, C-458/93, Recueil, s. I-511, bod 13; a výše uvedené rozsudky Albany, bod 40, jakož i Lehtonen a Castors Braine, bod 23).

71 Je přitom třeba konstatovat, že uvedené podmínky nejsou splněny, co se týče režimu použitelného na náhradu nákladů řízení.

72 Za těchto podmínek je otázka týkající se uvedeného režimu nepřípustná.

K nákladům řízení

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

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

1) **Článku 43 ES se může dovolávat takový příslušník Společenství, jako je žalobce v původním řízení, který bydlí po převedení svého bydliště v jednom z členských států a který vlastní všechny obchodní podíly nebo akcie společností usazených v jiném členském státě.**

2) **Článek 43 ES musí být vykládán v tom smyslu, že brání tomu, aby členský stát zavedl takový režim zdanění zisku v případě převedení bydliště daňového poplatníka z území tohoto členského státu, jako ve věci v původním řízení, který podmiňuje přiznání odkladu platby této daně poskytnutím záruk a který nezohledňuje plně ztráty, které mohou nastat po převedení bydliště dotyčného a které nebyly zohledněny členským státem přijetí.**

3) **Překážka vyplývající z poskytnutí záruky vyžadované v rozporu s právem Společenství nemůže být odstraněna se zpětným účinkem pouhým uvolněním této záruky. Forma aktu, na jehož základě byla záruka uvolněna, nemá na toto posouzení žádný vliv. Pokud členský stát stanoví platbu úroků z prodlení při příležitosti vrácení záruky požadované v rozporu s vnitrostátním právem, tyto úroky jsou rovněž dlužné v případě porušení práva Společenství. Krom toho předkládajícímu soudu přísluší posoudit, v souladu s obecnými pokyny poskytnutými Soudním dvorem a při dodržení zásad rovnocennosti a efektivity, existenci odpovědnosti dotyčného členského státu z důvodu škody způsobené povinností poskytnout takovou záruku.**

Podpisy.