

Vec C-470/04

N.

proti

Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo

(návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný Gerechtshof te Arnhem)

„Voľný pohyb osôb – článok 18 ES – Sloboda usadiť sa – článok 43 ES – Priame dane – Zdačovanie fiktívnych výnosov z podstatných úastí v prípade premiestnenia dačového domicilu do iného členského štátu“

Abstrakt rozsudku

1. *Voľný pohyb osôb – Sloboda usadiť sa – Ustanovenia Zmluvy – Pôsobnosť*

(článok 43 ES)

2. *Voľný pohyb osôb – Sloboda usadiť sa – Dačová právna úprava*

(článok 43 ES)

3. *Právo Spoločenstva – Práva priznané jednotlivcom – Porušenie zo strany členského štátu*

1. Príslušník Spoločenstva, ktorý je od premiestnenia svojho domicilu rezidentom jedného členského štátu a ktorý vlastní všetky obchodné podiely alebo akcie spoločností usadených v inom členskom štáte, sa môže odvolávať na článok 43 ES.

(pozri bod 30, bod 1 výroku)

2. Článok 43 ES sa má vykladať v tom zmysle, že mu odporuje, aby členský štát zaviedol úpravu zdačovania latentných výnosov z práv spojených s účasťou na spoločnosti v prípade premiestnenia domicilu dačovníka mimo tohto členského štátu, ktorá podmieňuje poskytnutie odkladu platenia tejto dane poskytnutím zábezpeky a ktorá vôbec neberie do úvahy zníženie hodnoty, ku ktorému môže dôjsť po premiestnení domicilu dotknutej osoby a ktoré nebolo zohľadnené hostiteľským členským štátom.

(pozri bod 55, bod 2 výroku)

3. Prekážku vyplývajúcu z poskytnutia zábezpeky vyžadovanej v rozpore s právom Spoločenstva nemožno odstrániť so spätnou účinnosťou samotným uvoľnením tejto zábezpeky. Forma aktu, na základe ktorého došlo k uvoľneniu zábezpeky, nemá vplyv na toto posúdenie. Keď členský štát upravuje platenie úrokov z omeškania pri vrátení zábezpeky vyžadovanej v rozpore s vnútroštátnym právom, existuje povinnosť platiť tieto úroky aj v prípade porušenia práva Spoločenstva. Okrem toho je na vnútroštátnom súde, aby v súlade s usmerneniami poskytnutými Súdny dvorom a pri dodržaní zásad ekvivalencie a efektivity, posúdil existenciu zodpovednosti dotknutého členského štátu za škodu spôsobenú povinnosťou poskytnúť takú zábezpeku.

(pozri bod 67, bod 3 výroku)

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (druhá komora)

zo 7. septembra 2006 (*)

„Voľný pohyb osôb – článok 18 ES – Sloboda usadiť sa – článok 43 ES – Priame dane – Zdaňovanie fiktívnych výnosov z podstatných úastí v prípade premiestnenia daňového domicilu do iného členského štátu“

Vo veci C-470/04,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Gerechtshof te Arnhem (Holandsko) z 27. októbra 2004 a doručený Súdnemu dvoru 2. novembra 2004, ktorý súvisí s konaním:

N.

proti

Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo,

SÚDNY DVOR (druhá komora),

v zložení: predseda druhej komory C. W. A. Timmermans, sudcovia R. Schintgen, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis a J. Klučka (spravodajca),

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: R. Grass,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- pán N., v zastúpení: P. L. M. van Gorkom, advocaat,
- holandská vláda, v zastúpení: H. G. Sevenster a C. A. H. M. ten Dam, splnomocnené zástupkyne,
- dánska vláda, v zastúpení: J. Molde, splnomocnený zástupca,
- nemecká vláda, v zastúpení: W.-D. Plessing, splnomocnený zástupca,
- talianska vláda, v zastúpení: I. M. Braguglia, splnomocnený zástupca, za právnej pomoci G. Albenzio, avvocato dello Stato,
- Komisia Európskych spoločností, v zastúpení: R. Lyal a A. Weimar, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 30. marca 2006,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na zažatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 18 ES a 43 ES.

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi pánom N. a Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo (ďalej len „inšpektor“), ktorého predmetom je rozhodnutie, ktorým inšpektor vyslovil neprípustnosť sťažnosti pána N. proti platobnému výmeru týkajúcemu sa dane z príjmov a poistenia na sociálne zabezpečenie za rok 1997.

Právny rámec

Zákon o dani z príjmov

3 Podľa článku 3 zákona o dani z príjmov (Wet op de inkomstenbelasting) z roku 1964 (ďalej len „WIB“) sa daň vnútroštátneho daňovníka vypočíta zo zdaniteľných príjmov, ktoré v súlade s článkom 4 tohto zákona zahŕňajú najmä zisk dosiahnutý z podstatnej úasti.

4 Podľa článku 20a ods. 1 písm. b) WIB tvorí zisk dosiahnutý z podstatnej úasti celková suma výhod vyplývajúcich z prevodu obchodných podielov alebo akcií patriacich k úasti. Podľa odseku 3 tohto článku ide o podstatnú úasť vtedy, keď daňovník priamo alebo nepriamo vlastní 5 % základného imania spoločnosti.

5 Článok 20a ods. 6 písm. i) WIB stanovuje, že zánik postavenia vnútroštátneho daňovníka inak ako smrťou sa považuje za prevod obchodných podielov alebo akcií.

6 Článok 20c WIB definuje spôsoby výpočtu výhody dosiahnutej z fiktívneho prevodu. V súlade s odsekom 1 tohto článku je zisk vyplývajúci z prevodu obvykle tvorený rozdielom medzi nákupnou a predajnou cenou. Podľa odseku 4 uvedeného článku sa v prípade neexistencie protihodnoty pri prevode alebo nadobudnutí považuje za protihodnotu trhovú hodnotu, ktorú možno priznať úasti v čase prevodu. Ak daňovník premiestni svoj domicil do Holandska, odsek 7 toho istého článku stanovuje, že namiesto nákupnej ceny bude referenčnou sumou trhovú hodnotu obchodných podielov alebo akcií k dátumu prisťahovania uvedeného daňovníka do tohto členského štátu.

7 Článok 20c ods. 18 WIB stanovuje:

„Ministerská vyhláška upraví pravidlá týkajúce sa nadobúdacej ceny v prípadoch, keď sú v majetku daňovníka obchodné podiely alebo akcie spoločnosti, na ktorú sa počas predchádzajúceho roka vo vzťahu k daňovníkovi uplatnil článok 20a ods. 6 bod i). Ministerská vyhláška môže upraviť aj pravidlá týkajúce sa zníženia zdanenia, ktoré bolo stanovené na základe článku 20a ods. 6 bodu i) alebo článku 49 ods. 4 druhej vety, ak sa daňovník vráti do Holandska skôr ako desať rokov po tom, čo premiestnil svoj domicil mimo Holandska.“

Zákon o výbere dane

8 Odklad platenia dane dlhovanej z dôvodu zániku postavenia vnútroštátneho daňovníka inak ako smrťou bol v čase rozhodnom vo veci samej upravený článkom 25 ods. 6 zákona o výbere dane (Invorderingswet) z roku 1990 (ďalej len „IW“). Toto ustanovenie odkazovalo na ministerskú vyhlášku, aby upravila pravidlá týkajúce sa poskytnutia odkladu platenia na dobu desiatich rokov pod podmienkou poskytnutia dostatočnej zábezpeky. K ukončeniu tohto odkladu mohlo dôjsť najmä vtedy, ak boli obchodné podiely alebo akcie dotknuté odkladom prevedené v zmysle článku

20a ods. 1 alebo 6 písm. a) až h) WIB.

9 ?lánok 26 ods. 2 IW v ?ase rozhodnom vo veci samej stanovoval:

„Ministerská vyhláška upraví pravidlá, pod?a ktorých možno da?ovníkovi prizna? zníženie dane, ktorej odklad platenia bol povolený na základe ?lánku 25 ods. 6:

...

b) v sume rovnajúcej sa dani skuto?ne vybranej v zahraničí pri prevode týchto obchodných podielov alebo akcií z dôvodu výhody dosiahnutej z prevodu v zmysle ?lánku 25 ods. 8 pod podmienkou, že suma zníženia neprekročí sumu dane, ktorej odklad bol ešte povolený;

c) v sume rovnajúcej sa zostatku dlhu po 10 rokoch.“

Vykonávacia vyhláška k zákonu o výbere dane

10 Vykonávacia vyhláška k zákonu o výbere dane (Uitvoeringsregeling invorderingswet) z roku 1990 (?alej len „URIW“) sa týka najmä ?lánkov 25 a 26 tohto zákona. ?lánky 2 a 4 tejto vyhlášky stanovujú:

„?lánok 2

1. Pracovník poverený výberom dane povolí rozhodnutím podliehajúcim preskúmaniu na žiadosť da?ovníka odklad platenia – bez ú?tovania úroku – v prípadoch uvedených v ?lánku 25 ods. 6 zákona, ak bola poskytnutá dostatočná zábezpeka a prijaté podmienky uplat?ovania stanovené pracovníkom povereným výberom dane.

2. Odklad sa povo?uje vo výške dane dlhovanej z dôvodu výhody zoh?ad?ovanej pod?a ?lánku 20a ods. 6 bodu i)... [WIB] vrátane príslušných úrokov z tejto dane...

3. V prípade, keď sú obchodné podiely, akcie, požitkové listy alebo dlhopisy dotknuté odkladom prevedené v zmysle ?lánku 20a prvého alebo šiesteho odseku písm. a) až h)... [WIB], pracovník poverený výberom dane rozhodnutím podliehajúcim preskúmaniu ukončí odklad týkajúci sa týchto obchodných podielov alebo akcií...

...

?lánok 4

1. Pracovník poverený výberom dane povolí rozhodnutím podliehajúcim preskúmaniu na žiadosť da?ovníka zníženie dane z príjmov v sume nachádzajúcej sa v už uvedenom odseku v prípadoch uvedených v ?lánku 26 ods. 2 zákona pod podmienkou, že pokiaľ ide o jeden obchodný podiel alebo akciu, suma ú?avy nesmie byť vyššia ako nižšia z týchto súm:

1. suma dane, pri ktorej bol povolený odklad, pokiaľ ide o tento obchodný podiel alebo akciu...;

2. suma dane, ktorá bola skuto?ne vybraná v zahraničí pri prevode tohto obchodného podielu alebo akcie z dôvodu výhody dosiahnutej z prevodu, pri ktorej bol povolený odklad platenia pod?a ?lánku 25 ods. 6...“.

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

11 Dňa 22. januára 1997 premiestnil pán N. svoj domicil z Holandska do Spojeného krá?ovstva. V ?ase, keď odchádzal z Holandska, bol jediným spoločníkom v troch spoločnostiach

s rušením obmedzeným založených podľa holandského práva (besloten vennootschappen), ktorých skutočné riadenie sa od rovnakého dátumu nachádza v Curaçao (Holandské Antily).

12 Za rok 1997 priznal pán N. zdaniteľný príjem dosahujúci 15 664 697 NLG, z toho 765 NLG z dôvodu príjmu dosiahnutého z jeho obytnej nehnuteľnosti a 15 663 932 NLG z dôvodu zisku dosiahnutého z úasti. Platobný výmer založený na tomto priznaní sa týkal sumy 3 918 275 NLG, ku ktorej bola pripočítaná suma 228 429 NLG ako úroky.

13 Pánovi N. bol na jeho žiadosť povolený odklad platenia týchto súm. V súlade s vnútroštátnou právnou úpravou úinnou v ase rozhodnom vo veci samej bol však tento odklad podmienený poskytnutím zábezpeky. Pán N. teda zriadil záložné právo na obchodný podiel, ktorý vlastnil v jednej zo svojich spoločností.

14 Po vyhlásení rozsudku z 11. marca 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, Zb. s. I-2409) štátny tajomník pre financie vo svojom liste z 13. apríla 2004, ktorým odpovedal na otázky položené lenom druhej komory holandského parlamentu, uviedol, že podmienku týkajúcu sa poskytovania zábezpeky na účel povolenia odkladu platenia nemožno zachovať. V dôsledku toho pracovník poverený výberom dane oznámil pánovi N, že zábezpeka, ktorú poskytol, sa môže považovať za zrušenú.

15 Od roku 2002 prevádzkuje pán N. v Spojenom kráľovstve farmu „Apple pie farm“.

16 Spor vo veci samej prebiehajúci na Gerechtshof te Arnhem sa v podstate týka otázky, či samotný princíp zdačovania založeného na systéme, ktorý bol zavedený WIB, IW a URIW, v ktorom je zdaniteľnou skutočnosťou premiestnenie domicilu holandského rezidenta, majiteľa podstatnej úasti v zmysle článku 20a ods. 3 WIB, do iného členského štátu, je v súlade s právom Spoločenstva.

17 Subsidiárne pán N. napáda podmienky uplatňovania tohto systému zdačovania. Predovšetkým sa domnieva, že povinnosť poskytnúť zábezpeku, ktorej sa musel podriaďovať, aby mu bol povolený odklad platenia dane zavedenej WIB, predstavuje prekážku právam, ktoré mu priznáva právo Spoločenstva. Rovnako si myslí, že túto prekážku nemožno so spätnou úinnosťou odstrániť iba uvoľnením tejto zábezpeky nariadeným štátnym tajomníkom pre financie.

18 Navrhovateľ vo veci samej okrem toho tvrdí, že holandská právna úprava upravujúca paušálnu náhradu trov konania pre toho, kto má úspech v súdnom konaní, je v rozpore s právom Spoločenstva z dôvodu, že obmedzuje možnosť osôb podliehajúcich právomoci holandských súdov úinne sa odvolať na toto právo.

19 Gerechtshof te Arnhem rozhodujúci v podstate o probléme týkajúcom sa súladu systému zdačovania, ktorý upravujú WIB, IW a URIW, s článkami 18 ES a 43 ES rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru 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 uvedená v tomto článku? Je na účely odpovede na predchádzajúcu otázku dôležité, či sa táto činnosť bude vykonávať v dohodanej 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?

20 Gerechtshof te Arnhem okrem toho 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 otázku, ktorú v tomto ohľade položil Súdnemu dvoru Gerechtshof te 's-Hertogenbosch vo veci [vedúcej k rozsudku z 5. júla 2005, D., C-376/03, Zb. s. I-5821]“.

O prejudiciálnych otázkach

O prvej a druhej otázke

21 Svojimi prvými dvoma otázkami, ktoré je vhodné preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, ktoré ustanovenia Zmluvy ES sa uplatnia vo veci, ako je vec sama. Konkrétnejšie tento súd požaduje objasnenie spojenia a vzťahov medzi slobodou pohybu a pobytu občanov Európskej únie a slobodou usadiť sa.

22 V tomto ohľade je namieste pripomenúť, že článok 18 ES, ktorý všeobecne formuluje právo každého občana Únie slobodne sa pohybovať a zdržiavať na území členských štátov, nachádza osobitný výraz v článku 43 ES (rozsudok z 29. februára 1996, Skanavi a Chryssanthakopoulos, C-193/94, Zb. s. I-929, bod 22).

23 V dôsledku toho je potrebné posúdiť z pohľadu článku 18 ES to, na čo sa nevzťahuje článok 43 ES, a iba v rozsahu, v akom sa článok 43 ES neuplatňuje na celkovú situáciu vo veci samej.

O uplatniteľnosti článku 43 ES

24 Je namieste preskúmať, či samotné postavenie jediného spoločníka v jeho spoločnostiach umožňuje pánovi N. odvolávať sa na článok 43 ES.

25 Holandská vláda sa domnieva, že nejde o otázku slobody usadiť sa a prekážku tejto slobody v prípade, ak ten, kto sa ich dovoláva, skutočne nevykonáva hospodársku činnosť.

26 V tomto ohľade a v súlade s ustálenou judikatúrou je pojem „usadiť sa“ v zmysle článku 43 ES veľa širokým pojmom, ktorý znamená možnosť štátneho príslušníka Spoločenstva

zú?ast?ova? sa trvalo a nepretržite na hospodárskom živote iného ?lenského štátu ako je štát jeho pôvodu (rozsudok z 30. novembra 1995, Gebhard, C?55/94, Zb. s. I?4165, bod 25). Konkrétnejšie, Súdny dvor rozhodol, že ú?as? rovnajúca sa 100 % na základnom imaní spoločnosti so sídlom v inom ?lenskom štáte ako je ?lenský štát, ktorého rezidentom je majiteľ tejto ú?asti, nepochybne spôsobuje, že takýto da?ovník vstupuje do pôsobnosti ustanovení Zmluvy o práve usadiť sa (pozri rozsudok z 13. apríla 2000, Baars, C?251/98, Zb. s. I?2787, bod 21).

27 Na slobodu usadiť sa sa teda môže odvolávať príslušník Spoločenstva, ktorý je rezidentom jedného ?lenského štátu a ktorý má na základnom imaní spoločnosti usadenej v inom ?lenskom štáte ú?as?, z ktorej mu vyplýva určitý vplyv na rozhodovanie tejto spoločnosti umožňujúci mu ur?ovať jej ?innosti, čo je vždy prípad, keď má 100 % na právach spojených s ú?asťou na spoločnosti (pozri v tomto zmysle rozsudok Baars, už citovaný, body 22 a 26).

28 Je teda potrebné uviesť, že v situácia, ktorá je skutkovým základom sporu vo veci samej, je situácia príslušníka Spoločenstva, ktorý je od premiestnenia svojho domicilu rezidentom jedného ?lenského štátu a ktorý vlastní všetky obchodné podiely na spoločnostiach usadených v inom ?lenskom štáte. Z toho vyplýva, že od uvedeného premiestnenia patrí situácia pána N. do pôsobnosti ?lánku 43 ES (pozri v tomto zmysle rozsudok z 21. februára 2006, Ritter-Coulais, C?152/03, Zb. s. I?1711, bod 32).

29 Za týchto okolností nie je potrebné preskúmavať uplatniteľnosť ?lánku 18 ES.

30 Preto je namieste odpovedať na prvé dve otázky tak, že príslušník Spoločenstva, ako je žalobca vo veci samej, ktorý je od premiestnenia svojho domicilu rezidentom jedného ?lenského štátu a ktorý vlastní všetky obchodné podiely alebo akcie spoločností usadených v inom ?lenskom štáte, sa môže odvolávať na ?lánok 43 ES.

O tretej a piatej otázke

31 Svojou treťou a piatou otázkou, ktoré je tiež vhodné preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má ?lánok 43 ES vykladať v tom zmysle, že mu odporuje, aby ?lenský štát zaviedol úpravu zdačovania výnosov v prípade premiestnenia da?ového domicilu da?ovníka mimo tohto ?lenského štátu, ako je tá vo veci samej.

32 Holandské da?ové právo v ?ase rozhodnom vo veci samej upravovalo zdačovanie latentných výnosov z práv spojených s ú?asťou na spoločnosti, pri ktorom zdaniteľná skutočnosť spočívala v premiestnení domicilu da?ovníka, majiteľa podstatnej ú?asti na spoločnosti, mimo Holandska.

33 V tomto ohľade je namieste na úvod pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry, aj keď priame dane patria pri súasnom stave vývoja práva Spoločenstva do právomoci ?lenských štátov, musia ?lenské štáty napriek tomu vykonávať túto právomoc v súlade s právom Spoločenstva (rozsudky de Lasteyrie du Saillant, už citovaný, bod 44, a z 13. decembra 2005, Marks & Spencer, C?446/03, Zb. s. I?10837, bod 29).

34 Je pritom nepochybné, že aj keď systém zavedený v ?ase rozhodnom vo veci samej WIB, IW a URIW nezakazuje holandskému da?ovníkovi vykonávať jeho právo usadiť sa, napriek tomu je spôsobilý obmedziť jeho výkon z dôvodu svojho odradzujúceho účinku.

35 Analogicky so skorším rozhodnutím Súdneho dvora o podobnom systéme (rozsudok de Lasteyrie du Saillant, už citovaný, bod 46) bol totiž da?ovník želajúci si premiestniť svoj domicil mimo holandského územia v ?ase rozhodnom vo veci samej vystavený pri výkone práv, ktoré mu

zaručuje článok 43 ES, nevýhodnému zaobchádzaniu v porovnaní s osobou, ktorá je nález rezidentom Holandska. Tomuto daovníkovi vznikla len na základe tohto premiestnenia daňová povinnosť k dani z príjmov, ktoré ešte nedosiahol, a teda nimi nedisponoval, zatiaľ čo v prípade, ak by bol nález rezidentom Holandska, boli by výnosy zdaňované iba v mieste, keď a v rozsahu, v akom by boli skutočne dosiahnuté. Toto rozdielne zaobchádzanie je spôsobilé odradiť dotknutú osobu od premiestnenia jej domicilu mimo Holandska.

36 Preskúmanie podmienok uplatňovania tejto úpravy zdaňovania latentných výnosov z práv spojených s účasťou na spoločnosti tento záver potvrdzuje. Predovšetkým, hoci bolo možné získať odklad platenia, tento nebol automatický, ale podliehal podmienkam, najmä poskytnutiu zábezpeky. Táto zábezpeka má sama osebe obmedzujúci účinok, keďže daovníka zbavuje možnosti užívať majetok poskytnutý ako zábezpeka (pozri v tomto zmysle rozsudok de Lasteyrie du Saillant, už citovaný, bod 47).

37 Okrem toho, v mieste rozhodnom vo veci samej nebolo pri znížení daňového dlhu zohľadnené zníženie hodnoty, ku ktorému došlo po premiestnení domicilu. Daň z nedosiahnutých výnosov, stanovená v mieste uvedeného premiestnenia, pri ktorej bol povolený odklad platenia a ktorá bola splatná v mieste neskoršieho prevodu dotknutých obchodných podielov alebo akcií, by teda mohla byť vyššia ako daň, ktorú by bol daovník povinný zaplatiť, ak by k tomu istému dátumu došlo k prevodu bez premiestnenia domicilu daovníka mimo Holandska. V tomto prípade by daň z príjmov bola vypočítaná na základe skutočne dosiahnutého výnosu v mieste prevodu, ktorý by mohol byť nižší, dokonca žiadny.

38 Napokon, ako to správne zdôrazňuje generálna advokátka v bode 79 svojich návrhov, daňové priznanie vyžadované v mieste premiestnenia domicilu mimo Holandska predstavuje dodatočnú formálnu povinnosť, ktorá je spôsobilá prekážať odchodu dotknutej osoby a ktorú nemajú daovníci, ktorí sú nález rezidentmi tohto členského štátu až do skutočného prevodu svojich úastí.

39 Za týchto okolností je príslušná úprava zdaňovania vo veci samej spôsobilá prekážať výkonu slobody usadiť sa.

40 Z ustálenej judikatúry však vyplýva, že vnútroštátne opatrenia spôsobilé brániť výkonu základných slobôd zaručených Zmluvou alebo robí tento výkon menej atraktívnym, môžu byť napriek tomu prípustné pod podmienkou, že sledujú cieľ všeobecného záujmu, sú vhodné zabezpečiť jeho dosiahnutie a nejdú nad rámec toho, čo je na dosiahnutie nimi sledovaného cieľa nevyhnutné (pozri v tomto zmysle rozsudok de Lasteyrie du Saillant, už citovaný, bod 49).

41 Pokiaľ ide o podmienku splnenia cieľa všeobecného záujmu a možnosti dosiahnuť ho príslušnou daňovou úpravou, vnútroštátny súd uvádza, že s prihliadnutím na proces ich prijímania majú vnútroštátne ustanovenia uvedené vo veci samej najmä zabezpečiť rozdelenie právomoci zdaňovať výnosy z práv spojených s účasťou na spoločnosti medzi členské štáty na základe zásady teritoriality. Podľa holandskej vlády je rovnako cieľom tejto úpravy zabrániť dvojitému zdaneniu.

42 Na jednej strane je potrebné pripomenúť, že zachovanie rozdelenia daňovej právomoci medzi členské štáty je legitímnym cieľom uznaným Súdnym dvorom (pozri v tomto zmysle rozsudok Marks & Spencer, už citovaný, bod 45). Na druhej strane, v súlade s článkom 293 ES pristúpia v prípade potreby členské štáty k vzájomným rokovaniam s cieľom zaručiť svojim štátnym príslušníkom zamedzenie dvojitého zdanenia v Spoločenstve.

43 Na základe zovšeobecnenia Dohovoru 90/436/ES o zamedzení dvojitého zdanenia v súvislosti s úpravou zisku združených podnikov [*neoficiálny preklad*] (Ú. v. ES L 225, 1990, s. 10)

však v rámci Spoločenstva neboli prijaté žiadne opatrenia na zjednotenie alebo harmonizáciu smerujúce k zamedzeniu dvojitého zdanenia a členské štáty s týmto cieľom neuzavreli žiadnu multilaterálnu dohodu podľa článku 293 ES (pozri v tomto zmysle rozsudky z 12. mája 1998, Gilly, C-336/96, Zb. s. I-2793, bod 23, a D., už citovaný, bod 50).

44 V tejto súvislosti už Súdny dvor rozhodol, že pri neexistencii opatrení na zjednotenie alebo harmonizáciu na úrovni Spoločenstva zostáva členským štátom právomoc, aby prostredníctvom zmluvy alebo jednostranne definovali kritériá rozdelenia svojej daňovej právomoci najmä so zreteľom na zamedzenie dvojitého zdanenia (rozsudky Gilly, už citovaný, body 24 a 30; z 21. septembra 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Zb. s. I-6161, bod 57; z 12. decembra 2002, De Groot, C-385/00, Zb. s. I-11819, bod 93, a z 23. februára 2006, van Hilten-van der Heijden, C-513/03, Zb. s. I-1957, body 47 a 48).

45 V tomto ohľade nie je pre členské štáty nerozumné inšpirovať sa medzinárodnou praxou a najmä vzorovými zmluvami vypracovanými Organizáciou pre hospodársku spoluprácu a rozvoj (OECD) (pozri rozsudky Gilly, už citovaný, bod 31, a van Hilten-van der Heijden, už citovaný, bod 48).

46 Zisky dosiahnuté z prevodu majetku sú tak v súlade s článkom 13 ods. 5 vzorovej zmluvy OECD o príjme a majetku, predovšetkým v jej verzii z roku 2005, zdaťované v zmluvnom štáte, ktorého rezidentom je prevádzajúci. Ako zdôraznila generálna advokátka v bodoch 96 a 97 svojich návrhov, je v súlade s touto zásadou daňovej teritoriality skombinovanou s časovým faktorom, a to pobytom na vnútroštátnom území v období vzniku zdaniteľného zisku, ak príslušné vnútroštátne ustanovenia upravujú výber dane z výnosov zaznamenaných v Holandsku, ktorej výška bola stanovená v záse vysťahovania sa dotknutého daňovníka a ktorej zaplatenie bolo odložené až do skutočného prevodu obchodných podielov alebo akcií.

47 Z toho vyplýva na jednej strane, že opatrenie vo veci samej sleduje cieľ všeobecného záujmu a na druhej strane, že je vhodné zabezpečiť dosiahnutie tohto cieľa.

48 Napokon je potrebné preskúmať, či opatrenie, ako je to vo veci samej, nejde nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie cieľa, ktorý sleduje.

49 Iste, v bode 38 tohto rozsudku bolo uvedené, že daňové priznanie vyžadované v záse premiestnenia domicilu, potrebné na výpočet dane z príjmov, predstavuje administratívnu formalitu spôsobilú brániť dotknutému daňovníkovi vo výkone základných slobôd alebo robiť tento výkon menej atraktívnym, ale nemožno ho považovať za neproporcionálne vo vzťahu k legitímnemu cieľu rozdelenia daňovej právomoci medzi členské štáty najmä na účely zamedzenia dvojitého zdanenia.

50 Hoci by bolo možné určiť časť dane patriacu členskému štátu pôvodu až *a posteriori*, k dátumu skutočného prevodu obchodných podielov alebo akcií, pre daňovníka by z toho nevypĺvali menej významné povinnosti. Okrem daňového priznania, ktoré by musel podať príslušným holandským orgánom v záse prevodu svojich úastí, by bol povinný uschovávať všetky doklady na určenie ich trhovej hodnoty v záse premiestnenia svojho domicilu, ako aj doklady vzťahujúce sa na prípadné odpočítateľné výdavky.

51 Naopak, pokiaľ ide o povinnosť poskytnúť zábezpeku, ktorá sa vyžaduje na poskytnutie odkladu platenia obvykle splatnej dane, aj keď táto povinnosť bezpochyby uľahčuje výber tejto dane od zahraničného rezidenta, ide nad rámec toho, čo je striktné nevyhnutné na zabezpečenie fungovania a efektívnosti takejto daňovej úpravy založenej na zásade daňovej teritoriality. Existujú totiž prostriedky, ktoré menej obmedzujú základné slobody.

52 Ako to uviedla generálna advokátka v bode 113 svojich návrhov, zákonodarca Spoločenstva už prijal harmonizačné opatrenia, ktoré sledujú v podstate rovnaký cieľ. Konkrétne smernica Rady 77/799/EHS z 19. decembra 1977 o vzájomnej pomoci príslušných orgánov členských štátov v oblasti priamych daní a dane poistnej prémie (Ú. v. ES L 336, s. 15; Mim. vyd. 09/001, s. 63), zmenená a doplnená smernicou Rady 2004/106/ES zo 16. novembra 2004 (Ú. v. EÚ L 359, s. 30) umožňuje členskému štátu požadovať od príslušných orgánov iného členského štátu všetky informácie, ktoré mu môžu umožniť správne vymedzenie dane z príjmu (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).

53 Okrem toho smernica Rady 76/308/EHS z 15. marca 1976 o vzájomnej pomoci pri refundácii pohľadávok vyplývajúcich z úinností, ktoré tvoria časť systému financovania Európskeho poľnohospodárskeho usmerovacieho a záručného fondu a o poľnohospodárskych poplatkoch a clách (Ú. v. ES L 73, s. 18; Mim. vyd. 02/001, s. 44), zmenená a doplnená smernicou Rady 2001/44/ES z 15. júna 2001 (Ú. v. ES L 175, s. 17) stanovuje, že členský štát môže požadovať od iného členského štátu pomoc pri vymáhaní pohľadávok týkajúcich sa niektorých daní, vrátane daní z príjmu a majetku.

54 Napokon, v tejto súvislosti by sa za proporcionálny vo vzťahu k sledovanému cieľu mohol považovať iba taký systém výberu dane z príjmov z obchodných podielov alebo akcií, ktorý v celom rozsahu zohľadňuje zníženie hodnoty, ku ktorému môže dôjsť po premiestnení domicilu dotknutého daovníka, ak toto zníženie nebolo už zohľadnené v hostiteľskom členskom štáte.

55 V dôsledku toho je namieste odpovedať na tretiu a piatu otázku tak, že článok 43 ES sa má vykladať v tom zmysle, že mu odporuje, aby členský štát zaviedol úpravu zdačovania výnosov v prípade premiestnenia domicilu daovníka mimo tohto členského štátu, ako je tá vo veci samej, ktorá podmieňuje poskytnutie odkladu platenia tejto dane poskytnutím zábezpeky a ktorá vôbec neberie do úvahy zníženie hodnoty, ku ktorému môže dôjsť po premiestnení domicilu dotknutej osoby a ktoré nebolo zohľadnené hostiteľským členským štátom.

O štvrtej otázke

56 Svojou štvrtou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či uvoľnenie zábezpeky poskytnutej na účely odkladu platenia dane z výnosov z obchodných podielov alebo akcií spôsobuje v situácii, ako je tá vo veci samej, so spätnou úinnosťou odstránenie akejkoľvek prekážky. Ale sa pýta, či má na toto posúdenie nejaký vplyv forma úkonu, na základe ktorého bola zábezpeka uvoľnená. Napokon chce vedieť, či vzniká povinnosť nahradiť prípadnú škodu, ktorá tým bola spôsobená.

57 Ako poznamenala generálna advokátka v bode 128 svojich návrhov, poskytnutie zábezpeky nie je vo všeobecnosti bez súvisiacich výdavkov. Predovšetkým zriadenie záložného práva na obchodný podiel alebo akcie spoločnosti môže znížiť dôveru v solventnosť ich majiteľov, voči ktorému by prípadne mohli byť uplatňované menej priaznivé podmienky poskytnutia úveru. Tieto dôsledky teda nie je možné napraviť so spätnou úinnosťou samotným uvoľnením zábezpeky.

58 Navyše je nepochybné, že otázka formy aktu, na základe ktorého došlo k uvoľneniu zábezpeky, je v tomto ohľade bezvýznamná.

59 Pokiaľ ide o možnosť dosiahnuť náhradu škody spôsobenej povinnosťou poskytnúť na získanie odkladu platenia predmetnej dane zábezpeku, je potrebné pripomenúť, že je na súdoch členských štátov, aby uplatnením zásady spolupráce formulovanej v článku 10 ES zabezpečili právnu ochranu, ktorá jednotlivcom vyplýva z priameho účinku práva Spoločenstva. Ak neexistuje

príslušná právna úprava Spoločenstva, je vecou vnútroštátneho právneho poriadku každého členského štátu, aby určil príslušné súdy a upravil procesné podmienky žalôb určených na zabezpečenie ochrany práv, ktoré jednotlivci vyvodzujú z priameho účinku práva Spoločenstva. Tieto podmienky však nemôžu byť menej priaznivé ako podmienky týkajúce sa podobných žalôb vnútroštátnej povahy (zásada ekvivalencie) ani nemôžu prakticky znemožňovať alebo nadmerne sťažovať výkon práv priznaných právnym poriadkom Spoločenstva (zásada efektivity) (pozri v tomto zmysle 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, a z 8. marca 2001, Metallgesellschaft a i., C-397/98 a C-410/98, Zb. s. I-1727).

60 Súdny dvor už okrem toho rozhodol, že je vecou vnútroštátneho práva, aby pri dodržaní vyššie pripomenutých zásad upravilo všetky vedľajšie otázky týkajúce sa náhrady neoprávnene vybranej dane, ako napríklad otázku prípadnej úhrady úrokov, vrátane dátumu, od ktorého sa majú tieto úroky počítať, a ich sadzby (rozsudky z 21. mája 1976, Roquette frères/Komisija, 26/74, Zb. s. 677, body 11 a 12; z 12. júna 1980, Express Dairy Foods, 130/79, Zb. s. 1887, body 16 a 17, ako aj Metallgesellschaft a i., už citovaný, bod 86).

61 Návrh na zaplatenie úrokov z omeškania určených na náhradu prípadných výdavkov spôsobených poskytnutím zábezpeky nemožno posudzovať inak z dôvodu podobnosti, ktorá existuje medzi náhradou neoprávnene vybranej dane a uvoľnením zábezpeky vyžadovanej v rozpore s právom Spoločenstva.

62 Napokon škoda spôsobená poskytnutím zábezpeky, vyžadovanej v rozpore s právom Spoločenstva, je spôsobilá založiť zodpovednosť členského štátu, ktorý je pôvodcom sporného opatrenia.

63 Pokiaľ ide o podmienky, za ktorých sú členské štáty povinné nahradiť škody spôsobené jednotlivcom porušeniami práva Spoločenstva, ktoré im možno pripísať, z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že tieto podmienky sú tri, a to že cieľom porušeného právneho pravidla je priznať jednotlivcom práva, že porušenie je dostatočne kvalifikované a že existuje priama príčinná súvislosť medzi porušením povinnosti štátu a škodou, ktorú utrpeli poškodení. Posúdenie týchto podmienok závisí od konkrétnej situácie (rozsudky z 5. marca 1996, Brasserie du pêcheur a Factortame, C-46/93 a C-48/93, Zb. s. I-1029, bod 51; z 8. októbra 1996, Dillenkofer a i., C-178/94, C-179/94 a C-188/94 až C-190/94, Zb. s. I-4845, bod 21, a zo 4. júla 2000, Haim, C-424/97, Zb. s. I-5123, bod 36).

64 Pokiaľ ide konkrétnejšie o druhú podmienku, Súdny dvor už rozhodol, že, na jednej strane, porušenie práva Spoločenstva je dostatočne kvalifikované vtedy, keď členský štát pri výkone svojej zákonodarnej právomoci zjavným a závažným spôsobom prekročí hranice výkonu tejto právomoci (pozri rozsudky Brasserie du pêcheur a Factortame, už citovaný, bod 55, a Dillenkofer a i., bod 25) a že, na druhej strane, keď dotknutý členský štát v záse spáchania porušenia disponoval iba obmedzenou, alebo dokonca žiadnou voľnou úvahou, môže pre určenie existencie dostatočne kvalifikovaného porušenia postačovať jednoduché porušenie práva Spoločenstva (rozsudok z 23. mája 1996, Hedley Lomas, C-5/94, Zb. s. I-2553, bod 28).

65 S cieľom určiť, či je porušenie práva Spoločenstva dostatočne kvalifikované, musí vnútroštátny súd prejednávajúci návrh na náhradu škody zohľadniť všetky skutočnosti charakterizujúce situáciu, ktorá mu je predložená. Medzi tieto skutočnosti patrí najmä stupeň jasnosti a presnosti porušeného pravidla, úmyselná alebo nezavinená povaha spáchaného nesplnenia alebo spôsobenej škody, ospravedlniteľnosť alebo neospravedlniteľnosť prípadného právneho omylu, okolnosť, že stanoviská inštitúcie Spoločenstva mohli prispieť k prijatiu alebo zachovaniu opatrení alebo vnútroštátnej praxe, ktoré sú v rozpore s právom Spoločenstva (pozri rozsudky *Brasserie du pêcheur* a *Factortame*, už citovaný, bod 56, a *Haim*, už citovaný, bod 43).

66 V tomto ohľade je potrebné zdôrazniť, že dotknuté pravidlá práva Spoločenstva sú ustanovenia Zmluvy, ústne a priamo uplatniteľné dlho pred skutkovými okolnosťami vo veci samej. V dobe, keď predmetný daňový systém nadobudol účinnosť, teda 1. januára 1997, však Súdny dvor ešte nevyhlásil už citovaný rozsudok *de Lasteyrie du Saillant*, v ktorom po prvýkrát rozhodol, že povinnosť poskytnúť zábezpeku na úcel získania odkladu platenia dane z príjmov z kapitálového majetku, ktorá je v mnohých ohľadoch podobná dani vo veci samej, je v rozpore so slobodou usadiť sa.

67 V dôsledku toho je namieste odpovedať na štvrtú otázku tak, že prekážku vyplývajúcu z poskytnutia zábezpeky vyžadovanej v rozpore s právom Spoločenstva nemožno odstrániť so spätnou účinnosťou samotným uvoľnením tejto zábezpeky. Forma aktu, na základe ktorého došlo k uvoľneniu zábezpeky, nemá vplyv na toto posúdenie. Keď fínsky štát upravuje platenie úrokov z omeškania pri vrátení zábezpeky vyžadovanej v rozpore s vnútroštátnym právom, existuje povinnosť platiť tieto úroky aj v prípade porušenia práva Spoločenstva. Okrem toho je na vnútroštátnom súde, aby v súlade s usmerneniami poskytnutými Súdnym dvorom a pri dodržaní zásad ekvivalencie a efektivity posúdil existenciu zodpovednosti dotknutého fínskeho štátu za škodu spôsobenú povinnosťou poskytnúť takú zábezpeku.

O úprave uplatniteľnej na náhradu trov konania

68 Hoci výrok rozhodnutia vnútroštátneho súdu uvádza iba päť otázok analyzovaných vyššie, z odkazu obsiahnutého v tom istom rozhodnutí na už citovaný rozsudok *D.* sa zdá, že vnútroštátny súd požaduje v podstate objasnenie súladu holandskej úpravy náhrady trov konania s právom Spoločenstva. V tomto prípade je to jedna z otázok, s ktorými je tento súd konfrontovaný v spore vo veci samej.

69 Z ustálenej judikatúry však vyplýva, že nevyhnutnosť dospieť k výkladu práva Spoločenstva, ktorý je užitočný pre vnútroštátny súd, vyžaduje, aby tento súd vymedzil skutkový a právny rámec, do ktorého sa zaťleťujú ním položené otázky, alebo prinajmenšom objasnil skutkové predpoklady, na ktorých sa tieto otázky zakladajú (pozri najmä rozsudky z 26. januára 1993, *Telemarsicabruzzo a i.*, C-320/90 až C-322/90, Zb. s. I-393, body 6 a 7; z 21. septembra 1999, *Albany*, C-67/96, Zb. s. I-5751, bod 39, a z 13. apríla 2000, *Lehtonen a Castors Braine*, C-176/96, Zb. s. I-2681, bod 22).

70 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. Súdny dvor má dbať na to, aby bola táto možnosť zachovaná so zreteľom na skutočnosť, že podľa už citovaného ustanovenia sú oprávneným subjektom doručované iba rozhodnutia vnútroštátnych súdov (pozri najmä uznesenie z 23. marca 1995, *Saddik*, C-458/93, Zb. s. I-511, bod 13, a rozsudky *Albany*, už citovaný, bod 40, ako aj *Lehtonen a Castors Braine*, už citovaný, bod 23).

71 Je však potrebné uviesť, že uvedené podmienky nie sú splnené, pokiaľ ide o úpravu uplatniteľnú na náhradu trov konania.

72 Za týchto okolností je otázka týkajúca sa uvedenej úpravy neprípustná.

O trovách

73 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdný dvor (druhá komora) rozhodol takto:

- 1. Príslušník Spoločenstva, ako je žalobca vo veci samej, ktorý je od premiestnenia svojho domicilu rezidentom jedného členského štátu a ktorý vlastní všetky obchodné podiely alebo akcie spoločností usadených v inom členskom štáte, sa môže odvolávať na článok 43 ES.**
- 2. Článok 43 ES sa má vykladať v tom zmysle, že mu odporuje, aby členský štát zaviedol úpravu zdačovania výnosov v prípade premiestnenia domicilu daovníka mimo tohto členského štátu, ako je tá vo veci samej, ktorá podmieňuje poskytnutie odkladu platenia tejto dane poskytnutím zábezpeky a ktorá vôbec neberie do úvahy zníženie hodnoty, ku ktorému môže dôjsť po premiestnení domicilu dotknutej osoby a ktoré nebolo zohľadnené hostiteľským členským štátom.**
- 3. Prekážku vyplývajúcu z poskytnutia zábezpeky vyžadovanej v rozpore s právom Spoločenstva nemožno odstrániť so spätnou účinnosťou samotným uvoľnením tejto zábezpeky. Forma aktu, na základe ktorého došlo k uvoľneniu zábezpeky, nemá vplyv na toto posúdenie. Keď členský štát upravuje platenie úrokov z omeškania pri vrátení zábezpeky vyžadovanej v rozpore s vnútroštátnym právom, existuje povinnosť platiť tieto úroky aj v prípade porušenia práva Spoločenstva. Okrem toho je na vnútroštátnom súde, aby v súlade s usmerneniami poskytnutými Súdnym dvorom a pri dodržaní zásad ekvivalencie a efektivity, posúdil existenciu zodpovednosti dotknutého členského štátu za škodu spôsobenú povinnosťou poskytnúť takú zábezpeku.**

Podpisy

* Jazyk konania: holandčina.