



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

12. července 2012 *

„Nesplnění povinnosti státem — Články 18 ES, 39 ES a 43 ES — Články 28 a 31 Dohody o EHP —
Daňové právní předpisy — Přemístění bydliště daňového poplatníka do zahraničí —
Povinnost zahrnout veškeré dosud v žádném zdaňovacím období nezdaněné příjmy do základu daně za
poslední zdaňovací období — Ztráta případné výhody spočívající v odkladu daňového dluhu“

Ve věci C-269/09,

jejímž předmětem je žaloba pro nesplnění povinnosti na základě článku 226 ES, podaná dne
15. července 2009,

Evropská komise, zastoupená R. Lyalem a F. Jimenem Fernándezem, jako zmocněnci, s adresou pro
účely doručování v Lucemburku,

žalobkyně,

proti

Španělskému království, zastoupenému M. Muñoz Pérezem, jako zmocněncem, s adresou pro účely
doručování v Lucemburku,

žalovanému,

podporovanému

Spolkovou republikou Německo, zastoupenou M. Lummu a C. Blaschkem, jakož i K. Petersen, jako
zmocněnci, s adresou pro účely doručování v Lucemburku,

Nizozemským královstvím, zastoupeným C. Wissels a M. de Ree, jako zmocněnkyněmi,

Portugalskou republikou, zastoupenou L. Inez Fernandesem, jako zmocněncem,

vedlejšími účastníky

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení A. Tizzano, předseda senátu, M. Safjan, M. Ilešič, E. Levits a M. Berger (zpravodajka), soudci,
generální advokát: J. Mazák,

vedoucí soudní kanceláře: M. Ferreira, vrchní rada,

* Jednací jazyk: španělština.

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 29. června 2011,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

- 1 Komise Evropských společenství se svou žalobou domáhá, aby Soudní dvůr určil, že Španělské království tím, že přijalo a ponechalo v platnosti v článku 14 zákona č. 35/2006 o dani z příjmů fyzických osob, částečně pozměňujícího zákony o korporační dani, o dani z příjmů nerezidentů a o dani z majetku (Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no residentes y sobre el Patrimonio), ze dne 28. listopadu 2006 (BOE n° 285, ze dne 29. listopadu 2006, s. 41734, a – oprava – BOE č. 57, ze dne 7. března 2007, s. 9634), ustanovení, které daňovým poplatníkům, již přemísťují své bydliště do zahraničí, ukládá povinnost zahrnout veškeré dosud v žádném zdaňovacím období nezdaněné příjmy do základu daně za poslední zdaňovací období, pro které byli považováni za daňové poplatníky – rezidenty, nesplnilo povinnosti, které pro ně vyplývají z článků 18 ES, 39 ES a 43 ES, jakož i z článků 28 a 31 Dohody o evropském hospodářském prostoru ze dne 2. května 1992 (Úř. věst. 1994, L 1, s. 3; Zvl. vyd. 11/52, s. 3, dále jen „Dohoda o EHP“).

Španělský právní rámec

- 2 Článek 14 odst. 1 zákona č. 35/2006, který upravuje časové aspekty zohlednění zdanitelných příjmů, stanoví následující obecné pravidlo:

„Příjmy a výdaje určující příjem, který se má zahrnout do základu daně, se zdaňují a uplatňují v příslušném zdaňovacím období podle následujících kritérií:

- a) Příjmy ze závislé činnosti a z kapitálového majetku se zdaňují ve zdaňovacím období, během něhož na ně vznikl příjemci nárok.
 - b) Příjmy z podnikání se zdaňují v souladu s právní úpravou korporační daně, aniž jsou dotčena zvláštní ustanovení stanovená zákonem.
 - c) Kapitálové zisky a ztráty se zdaňují a uplatňují ve zdaňovacím období, během něhož došlo ke změně kapitálu.“
- 3 Článek 14 odst. 2 tohoto zákona stanovuje řadu zvláštních pravidel týkajících se časových aspektů zdaňování jednotlivých druhů příjmů.
 - 4 Článek 14 odst. 3 uvedeného zákona stanoví:

„V případě ztráty postavení daňového poplatníka z důvodu změny bydliště musí být všechny dosud v žádném zdaňovacím období nezdaněné příjmy dotyčného poplatníka zahrnuty do základu daně odpovídajícího poslednímu zdaňovacímu období, za které se podává daňové přiznání k této dani, za podmínek stanovených zákonem a případně prostřednictvím dodatečného přiznání bez uložení sankce, úroků z prodlení nebo daňových doplatků.“

Postup před zahájením soudního řízení

- 5 Vzhledem k tomu, že Komise měla za to, že vnitrostátní právní předpisy o daňovém zacházení s fyzickými osobami, které přemístily své bydliště mimo Španělsko, jsou v rozporu s články 18 ES, 39 ES a 43 ES, jakož i s články 28 a 31 Dohody o EHP, zaslala dne 29. února 2008 Španělskému království výzvu dopisem, v němž zejména poukazovala na to, že toto diskriminační zacházení znevýhodňuje osoby, jež si přejí opustit tento členský stát, oproti osobám, které v něm zůstávají, neboť prvně zmíněné osoby jsou povinny platit daň v okamžiku přemístění bez možnosti odkladu této platby.
- 6 Ve své odpovědi ze dne 7. května 2008 uvedlo Španělské království důvody, proč má za to, že dotčený systém neporušuje Smlouvu o ES ani Dohodu o EHP.
- 7 Komise, která nepovažovala argumenty předložené Španělským královstvím za přesvědčivé, zaslala dopisem ze dne 17. října 2008 tomuto členskému státu odůvodněné stanovisko, přičemž jej vyzvala, aby přijal opatření nezbytná k dosažení souladu s tímto stanoviskem ve lhůtě dvou měsíců.
- 8 Dopisem ze dne 18. prosince 2008 uvedený členský stát zopakoval většinu svých argumentů již předložených ve svém dřívějším oznámení.
- 9 Vzhledem k tomu, že Komise nebyla s touto odpovědí spokojená, podala projednávanou žalobu.
- 10 Usnesením ze dne 25. listopadu 2009 předseda Soudního dvora povolil vedlejší účastenství Spolkové republiky Německo, Nizozemského království a Portugalské republiky na podporu návrhových žádání Španělského království.

K žalobě

Argumentace účastníků řízení

- 11 Komise má za to, že dotčené španělské právní předpisy znevýhodňují po finanční stránce fyzické osoby, které přemísťují své bydliště do zahraničí, tím, že do základu daně za poslední zdaňovací období, během něhož byly tyto osoby rezidenty, zahrnují dosud v žádném zdaňovacím období nezdaněné příjmy. Tyto osoby jsou tak povinny platit daň v okamžiku přemístění svého bydliště, zatímco daňoví poplatníci, kteří si ponechají bydliště na španělském území, této povinnosti nepodléhají. Tyto právní předpisy tudíž povolují diskriminační zacházení, přestože by se na fyzické osoby, které si ponechají bydliště na uvedeném území, i na osoby, které své bydliště přemístí do zahraničí, mělo uplatnit stejné pravidlo.
- 12 Komise opírá svou argumentaci v podstatě o zásady vytýčené v rozsudku ze dne 11. března 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, Recueil, s. I-2409), s tím, že však připouští, že se tento rozsudek týká jiných skutkových okolností, než jsou skutkové okolnosti projednávané věci.
- 13 Nejprve tento orgán na argument, že omezení, která jsou dotčené španělské právní předpisy způsobilé přivodit, jsou každopádně velmi slabá, odpovídá, že podle ustálené judikatury představuje omezení každé vnitrostátní opatření, které i když se použije bez diskriminace na základě státní příslušnosti, může občanům Unie bránit ve výkonu svobody usazování zaručené Smlouvou nebo činit tento výkon méně přitažlivým.
- 14 Komise má za to, že uvedené právní předpisy představují překážku volného pohybu pracovníků a svobody usazování, zároveň však uznává, že tato překážka může být v zásadě ospravedlněna důvody obecného zájmu plynoucími z potřeby zajistit účinný výběr daní a rozdělení daňové pravomoci. Zpochybňuje však přiměřenost těchto právních předpisů.

- 15 V této souvislosti uvedený orgán zaprvé uvádí, že účinnost vnitrostátního daňového systému nemůže být ohrožena, jelikož existují jiné vhodné nástroje umožňující zajistit tuto účinnost, zejména směrnice Rady 76/308/EHS ze dne 15. března 1976 o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z některých dávek, cel, daní a jiných opatření (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, dále jen „směrnice 76/308“), směrnice Rady 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých 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, dále jen „směrnice 77/799“), a směrnice Rady 2008/55/ES ze dne 26. května 2008 o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z některých dávek, cel, daní a jiných opatření (Úř. věst. L 150, s. 28).
- 16 Pokud jde o nedostatečnost výše uvedených unijních legislativních nástrojů k zajištění účinnosti daňových systémů, na kterou poukazuje Španělské království, Komise podotýká, že členským státům přísluší zavést mechanismy nezbytné k zajištění účinného provedení těchto směrnic a napravit některé nedostatky případně zjištěné při praktickém uplatňování systému vzájemné pomoci. Naproti tomu členské státy nemohou přijmout opatření, která stejně jako dotčené vnitrostátní právní předpisy vedou k diskriminaci.
- 17 V odpověď na argument, že Komise sama uznala neúčinnost uvedených legislativních nástrojů, Komise uvádí, že Španělské království se na podporu své argumentace omezilo na citaci úryvků vytržených z důvodové zprávy k návrhu směrnice Rady o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z některých dávek, cel, daní a jiných opatření ze dne 2. února 2009 [COM(2009)28 final]. Komise, která hájí důvody, jež vedly k tomuto návrhu směrnice, tvrdí, že cílem této směrnice je zavést řadu vylepšení, a nikoli nový systém pomoci, což je podle jejího tvrzení též cílem právních předpisů o výměně informací. Komise kromě toho popírá závěry, které Španělské království vyvozuje z uvedeného návrhu, zejména týkající se počtu skutečně vymožených pohledávek z celkového počtu pohledávek, jež byly předmětem stížnosti.
- 18 Zadruhé má Komise za to, ač nepopírá právo členských států uplatňovat jejich daňové předpisy na příjmy dosažené na jejich území, i když daňový poplatník přemístil své činnosti do jiného členského státu, že zachování rozdělení daňové pravomoci neodůvodňuje, aby pravidla použitelná na daňové poplatníky byla měněna na základě pouhého přemístění bydliště do zahraničí.
- 19 V tomto ohledu Komise vyjadřuje pochybnosti o významu rozsudku ze dne 3. října 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen (C-290/04, Sb. rozh. s. I-9461) pro projednávanou věc, neboť ve věci, která vedla k vydání tohoto rozsudku, nedošlo k žádnému přemístění bydliště daňového poplatníka do jiného členského státu, a dále rozsudku ze dne 12. července 2005, Schempp (C-403/03, Sb. rozh. s. I-6421), zejména z důvodu, že v posledně uvedeném rozsudku nevedlo přemístění bydliště k rozdílnému daňovému zacházení s daňovým poplatníkem a nedošlo k zásahu do volného pohybu nebo svobody usazování.
- 20 Obdobně tento orgán zpochybňuje odkaz na rozsudek ze dne 7. září 2006, N (C-470/04, Sb. rozh. s. I-7409), neboť v tomto rozsudku Soudní dvůr připustil, že výše daňového dluhu může být určena v okamžiku přemístění bydliště, což považuje za oprávněné, na rozdíl od právních předpisů dotčených v projednávané věci, které též stanoví povinnost tento dluh uhradit.
- 21 V tomtéž kontextu Komise odmítá též všechny argumenty předložené na podporu použití rozsudku ze dne 22. prosince 2008, Truck Center (C-282/07, Sb. rozh. s. I-10767), když zdůrazňuje zejména odlišnou povahu zdanění dotčeného ve věci, která vedla k vydání uvedeného rozsudku.

- 22 Zatřetí, pokud jde o domnělou ztrátu vazeb daňového poplatníka ke španělské daňové správě při přemístění bydliště daňového poplatníka do zahraničí, Komise popírá skutečnost, že tento poplatník ztrácí veškerou vazbu k této správě, a že tedy z důvodu tohoto přemístění již nelze úhradu případného daňového dluhu vymáhat prostřednictvím exekuce nebo donucovacích opatření.
- 23 Kromě toho v odpověď na argument, že daňový poplatník, který přemísťuje své bydliště do zahraničí, má možnost oddálit platbu daně, pokud poskytne určité záruky, a tyto záruky nejsou více omezující než záruky vyžadované v případě daňového poplatníka, který zůstává ve Španělsku, Komise připomíná, že posledně zmíněný poplatník má automaticky možnost oddálit platbu daně, aniž musí splňovat požadavky uložené poplatníkovi, jenž přemísťuje své bydliště do jiného členského státu.
- 24 Pokud jde o uplatnění dotčených právních předpisů na státy, které jsou smluvními stranami Dohody o EHP, ale nejsou členskými státy Unie, Komise zdůrazňuje, že ačkoli se na tyto státy neuplatní směrnice uvedené v bodě 15 tohoto rozsudku, její úvahy platí nicméně i v případě, kdy byla uzavřena smlouva o zamezení dvojímu zdanění, jež obsahuje ustanovení o výměně informací. Dále připomíná, že v případě, kdy vzhledem k neexistenci mechanismu rovnocenného mechanismům stanoveným těmito směrnici neexistuje přímý prostředek, jenž by umožňoval vymáhat daňový dluh, může dotýčný poplatník přesto vlastnit ve Španělsku majetek, na který je možno uplatnit donucovací a exekuční opatření.
- 25 Zaprvé Španělské království podporované v tomto ohledu Portugalskou republikou popírá skutečnost, že dotčené právní předpisy omezují základní svobody, kterých se dovolává Komise, a ohrazuje se proti použití výše uvedeného rozsudku Lasteyrie du Saillant na projednávanou věc, když zdůrazňuje, že tyto právní předpisy se nevztahují na zdanění nerealizovaných zisků, nýbrž se vztahují na zdanění již dosažených příjmů.
- 26 V této souvislosti Španělské království a Portugalská republika rovněž poukazují na to, že podle těchto právních předpisů není daňový poplatník, jenž přemísťuje svůj daňový domicil, povinen k dani z příjmů, kterých ještě nedosáhl, a kterými tudíž dosud nedisponuje.
- 27 Dále vzhledem k tomu, že uvedené právní předpisy stanoví pouze to, že ke zohlednění příjmů již dosažených ve Španělsku dojde předem, a nikoli platbu daně z budoucích příjmů, nemůže podle tvrzení výše uvedených států v žádném případě vést k dvojímu zdanění. Takovéto právní předpisy tudíž nemohou mít negativní vliv na rozhodování osoby, zda využít svobody pohybu, pobytu nebo usazování.
- 28 Zadruhé Španělské království, podporované všemi členskými státy vystupujícími jako vedlejší účastníci řízení, tvrdí, že i kdyby dotčené právní předpisy omezovaly svobody, kterých se dovolává Komise, toto omezení je ospravedlněno důvody obecného zájmu směřujícími k zajištění vyváženého rozdělení daňových pravomocí mezi členskými státy, účinného výběru daní a soudržnosti španělského daňového systému.
- 29 Pokud jde o zachování vyváženého rozdělení daňové pravomoci, Španělské království má za to, že výše uvedený rozsudek N je důležitý pro analýzu uvedených právních předpisů, neboť tyto předpisy sledují stejný cíl, jako je cíl, který sledovaly dotčené nizozemské právní předpisy ve věci, v níž byl vydán uvedený rozsudek.
- 30 Pokud jde o zajištění výběru daní, tento členský stát zdůrazňuje, že dotčené právní předpisy mají za cíl předejít odkladu zohlednění příjmů již dosažených daňovými poplatníky, kteří vzhledem k tomu, že již nemají bydliště ve Španělsku, ztrácí veškerou vazbu ke španělské daňové správě.

- 31 Uvedený členský stát v tomto ohledu připomíná ustálenou judikaturu, podle které nejsou situace rezidentů a nerezidentů v oblasti přímých daní zpravidla srovnatelné. Dále zdůrazňuje skutečnost, že daňoví poplatníci – rezidenti podléhají přímo dohledu daňové správy dotčeného členského státu, který tak může zajistit vymáhání daně. Naproti tomu v případě nerezidentů si vymáhání daně každopádně vyžaduje spolupráci daňové správy daného státu.
- 32 Za těchto podmínek je zřejmé, že skutečnost, že daňový poplatník ztratí postavení španělského rezidenta, způsobuje pro španělskou daňovou správu omezení právního a skutkového charakteru, která činí vyrovnání daňových dluhů i výkon pravomocí, jež této správě při výběru daní náleží, obtížnějšími, nebo jim brání.
- 33 V tomto kontextu Španělské království poukazuje na to, že vnitřní mechanismy a unijní mechanismy spolupráce nejsou na stejné úrovni. Nelze tak popírat, že odůvodněné může být ustanovení, jehož cílem je právě odstranit hlavní obtíže při vymáhání v případech, kdy dlužníkem je daňový poplatník – nerezident, přestože je možné využít mechanismu spolupráce. Kromě toho tento členský stát, podporovaný zejména Spolkovou republikou Německo, tvrdí, že tento názor byl připuštěn Soudním dvorem ve výše uvedeném rozsudku *Truck Center*.
- 34 Pokud jde o argumentaci vycházející z cíle zajistit soudržnost daňového systému, Španělské království, podporované v tomto bodě zejména Portugalskou republikou, má za to, že ztráta vazeb daňového poplatníka, jenž přemísťuje své bydliště do zahraničí, k tuzemské daňové správě odůvodňuje použití odlišných právních předpisů na tohoto poplatníka a zánik výhody, kterou představuje odložená platba daně.
- 35 Zatřetí Španělské království podporované Spolkovou republikou Německo a Portugalskou republikou, má za to, že dotčené právní předpisy jsou přiměřené dosažení sledovaných cílů, neboť směrnice 76/308, 77/799 a 2008/55 se ukázaly být zjevně nedostatečnými k zajištění účinnosti daňového systému, jak to bylo mnohokrát uznáno zejména v přípravných pracích na legislativních aktech, a to nejen Komisí, ale též Evropským hospodářským a sociálním výborem, jakož i Radou Evropské unie. Tyto orgány tak uznaly, že stávající nástroje vzájemné pomoci selhávají a že vyžadují zásadní reformu.
- 36 Španělská vláda se odvolává na sdělení Komise Radě, Evropskému parlamentu a Evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru o zdanění při odchodu a potřebě koordinace daňových politik členských států ze dne 19. prosince 2006 [COM(2006) 825 final], jakož i na usnesení Rady ze dne 2. prosince 2008 o koordinaci zdanění při odchodu (Úř. věst. C 323, s. 1), a poukazuje na to, že jelikož pravděpodobnost úspěšného vymožení daňových dluhů od daňového poplatníka, jenž přemístil své bydliště mimo území Španělska, prostřednictvím stávajícího systému vzájemné pomoci je nízká, či dokonce nulová, takovéto vymožení přináší zjevně nepřiměřené správní náklady.
- 37 Španělské království popírá existenci méně restriktivních prostředků, než jsou prostředky zavedené dotčenými vnitrostátními předpisy. Postoj zaujatý Komisí by podle něj sice členskému státu odchodu příznával daňovou pravomoc, avšak připravil by tento stát o účinné nástroje umožňující vymožení daně.
- 38 Spolková republika Německo zaprvé zdůrazňuje, že dotčené právní předpisy nejsou přímo ani nepřímo vázány na státní příslušnost daňového poplatníka. Vzhledem k tomu, že tyto právní předpisy nerozlišují mezi daňovými poplatníky – rezidenty a daňovými poplatníky – nerezidenty, je jediným rozlišováním, k němuž dochází, přemístění bydliště do jiného členského státu. Přestože není vyloučeno, že takovéto právní předpisy mohou mít vliv na výkon práv plynoucích ze základních zásad dovolávaných v projednávané věci, omezení případně plynoucí z těchto právních předpisů jsou limitovaná, neboť se tyto právní předpisy vztahují pouze na zdanění již dosažených příjmů a z toho plynoucí daňový dluh odpovídá částce, kterou dlužník již obdržel.

- 39 Zadruhé Spolková republika Německo, která má za to, že jsou limitovaná omezení základních svobod každopádně odůvodněna, má ohledně argumentu vycházejícího z nutnosti zajistit účinnost vymáhání daní za to, že se v projednávané věci použije výše uvedený rozsudek FKP Scorpio Konzertproduktionen.
- 40 Přestože Soudní dvůr ve výše uvedeném rozsudku N shledal, že je třeba využít vzájemné správní pomoci stanovené směrnicemi 76/308 a 77/799, tento členský stát má za to, že přednost vzájemné spolupráce lze potvrdit pouze tehdy, existuje-li srovnatelná alternativa vybírání daně, a to v projednávané věci není, a že využití uvedené spolupráce je vyloučeno, pokud možnost uplatnit takovouto pomoc existuje pouze v teoretické rovině.
- 41 V tomto kontextu Spolková republika Německo odmítá argumentaci Komise, podle níž jsou existující obtíže přičitatelné nečinnosti členských států při provádění zejména směrnice 76/308, čímž se Komise podle výše uvedeného státu v zásadě dovolává bezpodmínečné povinnosti členských států využívat unijních nástrojů. Soudní dvůr však v rozsudku ze dne 27. ledna 2009, Persche (C-318/07, Sb. rozh. s. I-359) rozhodl, že členské státy nejsou povinny využívat unijních mechanismů, pokud nejsou přesvědčeny o tom, že tento postup bude úspěšný.
- 42 Spolková republika Německo mimoto tvrdí, že vzdání se dotčených vnitrostátních právních předpisů by případně daňovému poplatníku umožnilo zcela se vyhnout zdanění. To by platilo tím spíše v případě, kdy daňový poplatník přemístil své bydliště do třetího státu, neboť unijní legislativní nástroje se v takovémto případě neuplatní. Uvedené právní předpisy by tudíž měly být ponechány v platnosti k zajištění účinného vymáhání daně.
- 43 Nizozemské království, které sdílí všechny argumenty uplatněné Španělským královstvím, má kromě toho za to, že Komise dostatečně neprokázala, že dotčené vnitrostátní předpisy jsou v rozporu s články 28 a 31 Dohody o EHP.
- 44 Nizozemské království poukazuje v tomto ohledu na to, že vzhledem k nástrojům vzájemné pomoci upraveným směrnicemi 76/308, 77/799 a 2008/55 je argument Komise, že by španělské orgány měly k dispozici méně omezující opatření k zajištění účinnosti daňového systému, kdyby využily těchto nástrojů, irrelevantní, neboť se tyto směrnice nepoužijí na státy, které jsou smluvními stranami Dohody o EHP, ale nejsou členskými státy Unie.
- 45 Vzhledem k tomu, že Španělské království neuzavřelo s Norským královstvím ani s Islandskou republikou nebo Lichtenštejnským knížectvím dvoustrannou smlouvu o vzájemné pomoci při výběru nebo vymáhání daní v případě přemístění bydliště daňového poplatníka do některého z těchto států, španělské orgány nemají k dispozici žádný prostředek, jenž by jim umožnil navázat účinnou spolupráci s orgány uvedených států. Vzhledem k tomu, že Španělské království není s to přijmout opatření určená k vymáhání daňových dluhů v případech, kdy dotýčný daňový poplatník dobrovolně nesplnil daňovou povinnost, nelze tedy zpochybňovat přiměřenost dotčeného daňového opatření.
- 46 Portugalská republika dodává, že projednávanou věc je třeba posoudit s ohledem na zásady vyplývající z výše uvedeného rozsudku N, a dále v souvislosti s odůvodněním vycházejícím z nutnosti zajistit účinné vymáhání daně zpochybňuje v projednávané věci použití judikatury, podle které mohou členské státy od daňového poplatníka, který si nárokuje daňové zvýhodnění, vyžadovat předložení příslušných dokladů, aby tak mohla být provedena nezbytná ověření, neboť se projednávaná věc netýká přiznání takovéhoho zvýhodnění.

Závěry Soudního dvora

- 47 Na úvod je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury sice přímé daně v současném stadiu vývoje unijního práva spadají do pravomoci členských států, ty však musejí při jejím výkonu dodržovat unijní právo (viz zejména rozsudky ze dne 20. ledna 2011, Komise v. Řecko, C-155/09, Sb. rozh. s. I-65, bod 39; ze dne 16. června 2011, Komise v. Rakousko, C-10/10, Sb. rozh. s. I-5389, bod 23; ze dne 1. prosince 2011, Komise v. Belgie, C-250/08, Sb. rozh. s. I-12341, bod 33, a Komise v. Maďarsko, C-253/09, Sb. rozh. s. I-12391, bod 42).
- 48 Je tedy třeba posoudit, zda dotčené vnitrostátní právní předpisy o dani z příjmů fyzických osob, které daňovým poplatníkům, již přemísťují své bydliště do zahraničí, ukládá povinnost zahrnout do základu daně za poslední zdaňovací období, pro které byli považováni za daňové poplatníky – rezidenty, všechny dosud v žádném zdaňovacím období nezdaněné příjmy, představuje omezení volného pohybu osob a svobody usazování zakotvených v člancích 18 ES, 39 ES a 43 ES, jakož i v člancích 28 a 31 Dohody o EHP.

K žalobním důvodům vycházejícím z porušení ustanovení Smlouvy

- 49 Pokud jde o žalobní důvody vycházející z porušení článků 18 ES, 39 ES a 43 ES, je třeba 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 39 ES, pokud jde o volný pohyb pracovníků, a v článku 43 ES, pokud jde o svobodu usazování (viz rozsudek ze dne 17. ledna 2008, Komise v. Německo, C-152/05, Sb. rozh. s. I-39, bod 18; výše uvedený rozsudek Komise v. Řecko, bod 41, a výše uvedený rozsudek Komise v. Maďarsko, bod 44).
- 50 Dotčenou daňovou právní úpravu je tudíž třeba přezkoumat nejprve z hlediska článků 39 ES a 43 ES, a poté ji stran osob přemísťujících se z jednoho členského státu do druhého s cílem usadit se v něm z důvodů, které nesouvisí s výkonem hospodářské činnosti, přezkoumat z hlediska článku 18 ES.
- K existenci omezení ve vztahu k článkům 39 ES a 43 ES
- 51 Všechna ustanovení Smlouvy týkající se volného pohybu osob mají za cíl usnadnění výkonu výdělečné činnosti jakékoli povahy na celém území Unie pro její státní příslušníky a brání opatřením, která by mohla znevýhodňovat tyto státní příslušníky, pokud chtějí vykonávat hospodářskou činnost na území jiného členského státu (viz výše uvedené rozsudky Komise v. Německo, bod 21; Komise v. Řecko, bod 43, a Komise v. Maďarsko, bod 46).
- 52 Ačkoli tato ustanovení mají podle svého znění za cíl zajistit nárok na národní zacházení v hostitelském členském státě, je nutno podotknout, že státní příslušníci členských států mají v tomto kontextu zvláště právo, které pro ně vyplývá přímo ze Smlouvy, opustit svůj stát původu, aby se odebrali na území jiného členského státu, a pobývat na jeho území za účelem výkonu hospodářské činnosti (v tomto smyslu viz zejména rozsudky ze dne 15. prosince 1995, Bosman, C-415/93, Recueil, s. I-4921, bod 95, a ze dne 1. dubna 2008, Vláda Francouzského společenství a Valonská vláda, C-212/06, Sb. rozh. I-1683, bod 44).
- 53 Ustanovení, která brání státnímu příslušníkovi členského státu opustit stát původu za účelem výkonu práva na volný pohyb, nebo jej od toho odrazují, tedy představují omezení této svobody, i když se uplatňují nezávisle na státní příslušnosti dotčených pracovníků (viz zejména rozsudek ze dne 11. září 2007, Komise v. Německo, C-318/05, Sb. rozh. s. I-6957, bod 115).

- 54 Kromě toho podle ustálené judikatury rovněž platí, že za omezení volného pohybu osob musí být považována veškerá opatření, která výkon tohoto volného pohybu zakazují, tvoří překážku tomuto výkonu nebo jej činí méně atraktivním (ohledně svobody usazování viz rozsudky ze dne 5. října 2004, *CaixaBank France*, C-442/02, Sb. rozh. s. I-8961, bod 11, a ze dne 29. listopadu 2011, *National Grid Indus*, C-371/10, Sb. rozh. s. I-12273, bod 36).
- 55 Je tudíž třeba konstatovat, že na rozdíl od toho, co tvrdí Spolková republika Německo a Portugalská republika, je omezení volného pohybu osob, byť nepatrného rozsahu nebo významu, zakázáno články 39 a 43 ES (ohledně svobody usazování viz rozsudky ze dne 28. ledna 1986, *Komise v. Francie*, 270/83, s. 273, bod 21; ze dne 15. února 2000, *Komise v. Francie*, C-34/98, Recueil, s. I-995, bod 49, a výše uvedený rozsudek *Lasteyrie du Saillant*, bod 43).
- 56 I když v projednávaném případě čl. 14 odst. 3 zákona č. 35/2006 nezakazuje daňovým poplatníkům s bydlištěm ve Španělsku využít jejich práva na volný pohyb, toto ustanovení může přesto omezit výkon tohoto práva tím, že má přinejmenším odrazující účinek ve vztahu k daňovým poplatníkům, kteří si přejí usadit se v jiném členském státě.
- 57 Podle dotčených vnitrostátních právních předpisů zakládá totiž přemístění bydliště mimo španělské území v rámci výkonu práv zaručených články 39 ES a 43 ES povinnost daňového poplatníka zaplatit daň předtím, než jsou k tomu povinni daňoví poplatníci, kteří i nadále mají bydliště ve Španělsku. Toto rozdílné zacházení může po finanční stránce znevýhodnit osoby, které přemísťují své bydliště do zahraničí, neboť stanoví povinnost zahrnout do základu daně za poslední zdaňovací období, během něhož byly tyto osoby rezidenty, dosud v žádném zdaňovacím období nezdaněné příjmy (obdobně viz výše uvedené rozsudky *Lasteyrie du Saillant*, bod 46, a *N*, bod 35).
- 58 Je sice pravda, jak uvádí Španělské království, Spolková republika Německo, Nizozemské království a Portugalská republika, že se dotčené španělské právní předpisy vztahují pouze na zdanění příjmů již dosažených a podléhajících dani. Daňový dlužník tedy při přemístění bydliště nepodléhá dodatečnému zdanění. Je mu pouze upřena výhoda, jež může usnadnit splacení tohoto dluhu.
- 59 Nelze však popírat, že odnětí této výhody představuje zjevnou nevýhodu z hlediska hotovostního toku. V tomto ohledu Soudní dvůr opakovaně rozhodl, že vyloučení zvýhodnění, pokud jde o hotovostní tok v přeshraniční situaci, existuje-li takové zvýhodnění v rovnocenné vnitrostátní situaci, představuje omezení svobody usazování (v tomto smyslu viz zejména rozsudky ze dne 8. března 2001, *Metallgesellschaft a další*, C-397/98 a C-410/98, Recueil, s. I-1727, body 44, 54 a 76; ze dne 21. listopadu 2002, *X a Y*, C-436/00, Recueil, s. I-10829, body 36 až 38; ze dne 13. prosince 2005, *Marks & Spencer*, C-446/03, Sb. rozh. s. I-10837, bod 32, a ze dne 29. března 2007, *Rewe Zentralfinanz*, C-347/04, Sb. rozh. s. I-2647, bod 29).
- 60 Takto zjištěné rozdílné zacházení však nelze v projednávané věci vysvětlit rozdílnou objektivní situací. Z hlediska právních předpisů členského státu, které zdaňují dosažené příjmy, je totiž situace osoby, která přemísťuje své bydliště do jiného členského státu, podobná situaci osoby, která má i nadále bydliště v prvně zmíněném členském státě, pokud jde o zdanění příjmů již dosažených v tomto členském státě před přemístěním bydliště (obdobně viz výše uvedený rozsudek *National Grid Indus*, bod 38).
- 61 Je tudíž nutno konstatovat, že opatření dotčené v původním řízení může být na překážku výkonu svobod zakotvených v člácích 39 ES a 43 ES.

K odůvodnění omezení

- 62 Z ustálené judikatury vyplývá, že vnitrostátní opatření, která mohou bránit výkonu základních svobod zaručených Smlouvou nebo jej činit méně přitažlivým, mohou být nicméně přípustná za podmínky, že sledují cíl obecného zájmu, jsou způsobilá zaručit jeho uskutečnění a nepřekračují meze toho, co je k dosažení sledovaného cíle nezbytné (viz zejména výše uvedené rozsudky ze dne 17. ledna 2008, Komise v. Německo, bod 26, Komise v. Řecko, bod 51, Komise v. Maďarsko, bod 69, a National Grid Indus, bod 42).
- 63 Je tedy třeba přezkoumat, zda rozdílné zacházení plynoucí z dotčených právních předpisů s osobami, které si přejí přemístit své bydliště do jiného členského státu, a s osobami, jež zůstávají ve Španělsku, může být odůvodněno takovými naléhavými důvody obecného zájmu, jako jsou důvody uváděné Španělským královstvím a členskými státy, které vstoupily do řízení jako vedlejší účastníci na podporu návrhových žádání Španělského království, a sice účinným vymáháním daňových pohledávek, vyváženým rozdělením daňové pravomoci mezi členskými státy a nezbytností zachovat soudržnost daňové právní úpravy.
- 64 Pokud jde o odůvodnění vycházející z nutnosti zajistit účinné vymáhání daňového dluhu, je třeba předeslat, že Soudní dvůr uznal, že tato nutnost může odůvodnit omezení základních svobod (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek FKP Scorpio Konzertproduktionen, bod 35).
- 65 Španělské království v tomto ohledu zejména tvrdí, že cílem dotčených právních předpisů je předejít odkladu zohlednění příjmů již dosažených daňovými poplatníky, kteří tím, že již nemají bydliště v tuzemsku, ztrácí z tohoto důvodu veškerou vazbu k daňové správě tohoto členského státu, což jak z právních, tak z faktických důvodů ztěžuje výběr daně nebo mu zabrání. V četných případech by zjištění místa, kde se daňový dlužník nachází, bylo velmi obtížné. Španělské království mimoto popírá tvrzení Komise, že daňoví poplatníci, kteří nemají bydliště ve Španělsku, často dosahují příjmů nebo vlastní podstatnou část svého majetku v tomto členském státě.
- 66 Podle tohoto členského státu jsou tudíž dotčené vnitrostátní předpisy přiměřené sledovanému cíli, neboť nástroje správní spolupráce a vzájemné pomoci mezi členskými státy Unie se ukázaly být zjevně nedostačujícími k zajištění účinnosti daňového systému.
- 67 Komise připouští, že okamžité vymožení daňového dluhu v okamžiku přemístění bydliště daňového poplatníka do jiného členského státu může být v zásadě ospravedlněno důvodem obecného zájmu, kterým je nutnost zajistit účinné vymáhání daňových dluhů. Nicméně má za to, že toto opatření překračuje meze toho, co je pro dosažení tohoto cíle nezbytné, a že je tedy třeba je považovat za nepřiměřené, neboť členské státy mají možnost využít mechanismů stanovených směrnicemi 76/308, 77/799 a 2008/55.
- 68 V tomto ohledu je nutno konstatovat, že na rozdíl od toho, co tvrdí Španělské království, Spolková republika Německo, Nizozemské království a Portugalská republika, jsou mechanismy spolupráce existující mezi orgány členských států na unijní úrovni dostačující k tomu, aby členskému státu původu umožnily vymáhání daňového dluhu v jiném členském státě (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek National Grid Indus, bod 78).
- 69 Za tímto účelem je třeba připomenout, že jelikož je výše daňového dluhu s konečnou platností určena v okamžiku, kdy daňový poplatník přemísťuje své bydliště do jiného členského státu, pomoc vyžadovaná od hostitelského členského státu se týká výlučně vymáhání tohoto dluhu, a nikoli konečného stanovení výše daně.
- 70 Článek 4 odst. 1 směrnice 2008/55 přitom stanoví, že „[n]a žádost dožadujícího orgánu mu dožádaný orgán sdělí informace, které jsou pro něj užitečné pro vymáhání pohledávky“. Tato směrnice tak členskému státu původu umožňuje získat od příslušného orgánu hostitelského členského státu

informace ohledně přemístění bydliště fyzické osoby do posledně zmíněného členského státu, pokud jsou nezbytné k tomu, aby členský stát původu mohl vymoci daňovou pohledávku, která již existovala v okamžiku uvedeného přemístění.

- 71 Kromě toho výše uvedená směrnice, zejména její články 5 až 9, poskytují orgánům členskému státu původu rámec spolupráce a pomoci, který též upravuje uznávání dokladů a přijetí předběžných opatření následně umožňujících skutečné vymození daňové pohledávky v hostitelském členském státě (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek *National Grid Indus*, bod 78).
- 72 V tomto ohledu je rovněž třeba konstatovat, že nelze vyloučit, že výše uvedené nástroje spolupráce ne vždy fungují v praxi rychle a uspokojivě. Členské státy přesto nemohou z případných obtíží při shromažďování požadovaných informací nebo z nedostatků při spolupráci svých daňových správ vyvozovat odůvodnění omezení základních svobod zaručených Smlouvou (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 4. března 2004, *Komise v. Francie*, C-334/02, s. I-2229, bod 33).
- 73 Členské státy, které vstoupily do řízení jako vedlejší účastníci na podporu návrhových žádání Španělského království, odkazují v této souvislosti na výše uvedený rozsudek *Truck Center*, v němž Soudní dvůr zejména schválil v souvislosti s možností vymáhání pohledávek, že se na daňové poplatníky – nerezidenty uplatní jiná technika zdanění, než která se uplatní na daňové poplatníky – rezidenty, a sice srážková daň.
- 74 I když připustíme, že přeshraniční vymáhání daňového dluhu je obvykle náročnější než vymáhání dluhu v tuzemsku, je třeba konstatovat, že v projednávané věci nejde o pouhou techniku vymáhání, ale o otázku, zda povinnost daňového poplatníka, který si přeje přemístit své bydliště do jiného členského státu, zaplatit z pouhého důvodu tohoto přemístění neprodleně a s konečnou platností daň z již dosažených příjmů, jejíž výše již byla stanovena, nepřekračuje meze toho, co je nezbytné pro dosažení sledovaného cíle, když daňoví poplatníci, kteří zůstávají v tuzemsku, takovéto povinnosti nepodléhají.
- 75 Z výše uvedeného tudíž vyplývá, že čl. 14 odst. 3 zákona č. 35/2006, který daňovým poplatníkům, již přemísťují své bydliště do zahraničí, ukládá povinnost zahrnout veškeré dosud v žádném zdaňovacím období nezdaněné příjmy do základu daně za poslední zdaňovací období, pro které byli považováni za daňové poplatníky – rezidenty, je nepřiměřený.
- 76 Pokud jde o odůvodnění dotčených právních předpisů cílem obecného zájmu, kterým je zajištění rozdělení daňové pravomoci mezi členskými státy, je třeba připomenout, že tento cíl je legitimním cílem uznaným Soudním dvorem (v tomto smyslu viz výše uvedené rozsudky *Marks & Spencer*, bod 45; *N*, bod 42; rozsudky ze dne 18. července 2007, *Oy AA*, C-231/05, Sb. rozh. s. I-6373, bod 51; ze dne 15. května 2008, *Lidl Belgium*, C-414/06, Sb. rozh. s. I-3601, bod 31, a výše uvedený rozsudek *National Grid Indus*, bod 45).
- 77 Z ustálené judikatury rovněž vyplývá, že neexistují-li sjednocující nebo harmonizační opatření v rámci Unie, zachovávají si členské státy i nadále pravomoc vymezit prostřednictvím dohod nebo jednostranně kritéria dělby své daňové pravomoci zejména za účelem odstranění dvojího zdanění (rozsudek ze dne 19. listopadu 2009, *Komise v. Itálie*, C-540/07, Sb. rozh. s. I-10983, bod 29 a citovaná judikatura, jakož i výše uvedený rozsudek *National Grid Indus*, bod 45). Takovéto odůvodnění lze připustit zejména tehdy, když dotčený systém má za cíl předcházet jednáním, která mohou ohrozit právo členského státu uplatňovat daňovou pravomoc ve vztahu k činnostem vykonávaným na jeho území (v tomto smyslu viz zejména výše uvedené rozsudky *Marks & Spencer*, bod 46; *Rewe Zentralfinanz*, bod 42, a *National Grid Indus*, bod 46).
- 78 V této souvislosti je třeba připomenout, že Soudní dvůr ohledně přemístění sídla skutečného vedení společnosti z jednoho členského státu do jiného členského státu rovněž rozhodl, že tato skutečnost nemůže znamenat, že se členský stát původu musí vzdát svého práva zdanit kapitálové zisky vzniklé v rámci jeho daňové pravomoci před uvedeným přemístěním (viz zejména rozsudky ze dne

12. prosince 2006, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, Sb. rozh. s. I-11673, bod 59, a výše uvedený rozsudek *National Grid Indus*, bod 46). Soudní dvůr tak již rozhodl, že členský stát je v souladu se zásadou daňové teritoriality spojenou s časovým prvkem, a sice jako daňové sídlo osoby povinné k dani na vnitrostátním území v období, kdy se objevily nerealizované kapitálové zisky, oprávněn zdanit uvedené kapitálové zisky v okamžiku přemístění uvedené osoby (viz výše uvedené rozsudky N, bod 46, a *National Grid Indus*, bod 46).

- 79 Tataž zjištění lze *a fortiori* uplatnit v projednávané věci, neboť se dotčené právní předpisy vztahují na zdanění již dosažených příjmů, a nikoli na nerealizované kapitálové zisky. Španělské království totiž při přemístění bydliště daňového poplatníka do jiného členského státu neztrácí možnost vykonávat daňovou pravomoc ve vztahu k činnostem již vykonaným na jeho území, a nemusí se tedy vzdát svého práva na stanovení výše odpovídající daně.
- 80 V tomto ohledu je třeba připomenout, že uvedené právní předpisy podrobují dani v členském státě původu příjmy, které spadají do daňové pravomoci tohoto členského státu, dosažené před zmíněným přemístěním bydliště. Tyto příjmy jsou tak zdaněny v členském státě, ve kterém jich bylo dosaženo, přičemž příjmy dosažené po přemístění bydliště daňového poplatníka jsou v zásadě zdaněny výlučně v hostitelském členském státě, kde jich je dosaženo.
- 81 Vzhledem k tomu, že v projednávané věci nejde o určení daňového dluhu v okamžiku přemístění bydliště, ale jde o okamžitou úhradu tohoto dluhu, Španělské království neprokázalo, že při neexistenci kolize mezi daňovými pravomocemi státu odchodu a hostitelského státu bude vystaveno problému dvojího zdanění nebo situaci, kdy se dotčení daňoví poplatníci zcela vyhnou zdanění, což by mohlo odůvodnit použití takového opatření, jako je dotčené opatření, za účelem naplnění cíle, kterým je zajištění vyváženého rozdělení daňových pravomocí.
- 82 Za těchto podmínek nelze přijmout odůvodnění dotčených právních předpisů nutností zachovat vyvážené rozdělení daňové pravomoci mezi členskými státy.
- 83 Pokud jde o odůvodnění těchto právních předpisů nezbytností zachovat soudržnost vnitrostátního daňového systému, Španělské království poukazuje zejména na to, že uvedené právní předpisy jsou nezbytné k zajištění této soudržnosti, neboť možnost odložit platbu daně odpovídající již obdrženým příjmům je povolena na základě záruky platby, kterou pro daňovou správu představuje skutečnost, že daňový poplatník má bydliště na španělském území, a že tudíž přímo a skutečně podléhá pravomoci této správy. Zánik tohoto přímého a skutečného podrobení daňové povinnosti podle něj odůvodňuje ztrátu daňové výhody, kterou je možnost odkladu platby daně.
- 84 Soudní dvůr již sice rozhodl, že nezbytnost zachovat soudržnost daňového systému může odůvodnit právní úpravu, která může omezovat základní svobody (v tomto smyslu viz zejména rozsudky ze dne 28. ledna 1992, *Bachmann*, C-204/90, Recueil, s. I-249, bod 21; ze dne 23. října 2008, *Krankenheilm Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, C-157/07, Sb. rozh. s. I-8061, bod 43, a výše uvedený rozsudek *Komise v. Maďarsko*, bod 70).
- 85 Aby však argument založený na takovémto odůvodnění mohl obstát, je třeba, aby byla prokázána existence přímé souvislosti mezi dotčným daňovým zvýhodněním a vyrovnáním takového zvýhodnění určitým daňovým odvodem (viz zejména rozsudky ze dne 7. září 2004, *Manninen*, C-319/02, Sb. rozh. s. I-7477, bod 42; ze dne 13. března 2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04, Sb. rozh. s. I-2107, bod 68, a výše uvedený rozsudek *Komise v. Maďarsko*, bod 72), přičemž přímý charakter této souvislosti musí být posuzován vzhledem k cíli sledovanému dotčenou právní úpravou (viz zejména výše uvedený rozsudek *Manninen*, bod 43).

- 86 V tomto ohledu je nutno zaprvé konstatovat, že jelikož požadavky na soudržnost daňové právní úpravy a na vyvážené rozdělení daňové pravomoci se vzájemně prolínají, úvahy vylíčené v bodě 81 tohoto rozsudku, podle kterých se žádný jiný členský stát v projednávané věci nedovolává pravomoci, která by mu umožnila zdanit příjmy dosažené ve Španělsku, jsou též relevantní, pokud jde o nezbytnost zachovat tuto soudržnost, takže argument založený na uvedené nezbytnosti je irelevantní.
- 87 Zadruhé je třeba podotknout, že se Španělské království dovolává toliko nezbytnosti zachovat soudržnost daňové právní úpravy, aniž by prokázalo existenci přímé souvislosti v dotčených vnitrostátních právních předpisech mezi daňovým zvýhodněním, jež spočívá v možnosti zahrnout příjmy do několika zdaňovacích období, a vyrovnáním tohoto zvýhodnění jakýmkoli daňovým zatížením.
- 88 Za těchto podmínek nelze přijmout odůvodnění uvedených právních předpisů nezbytností zachovat soudržnost vnitrostátního daňového systému.
- 89 Kromě toho je třeba konstatovat, že Španělské království i členské státy, které vstoupily do řízení jako vedlejší účastníci na podporu návrhových žádání Španělského království, se též v zásadě dovolávají stejné argumentace, vycházející z přiměřenosti uvedených právních předpisů rovněž vzhledem k cílům zajištění soudržnosti daňového systému a vyváženého rozdělení daňové pravomoci, neboť tyto členské státy považují nástroje spolupráce zavedené unijním právem za nedostačující.
- 90 I kdyby tedy byly dotčené vnitrostátní právní předpisy s to dosáhnout těchto cílů, je třeba konstatovat, že pokud jde o přiměřenost těchto právních předpisů, jsou úvahy vylíčené v bodech 68 až 74 tohoto rozsudku ohledně odůvodnění nezbytnosti zajistit účinné vymáhání daně rovněž relevantní pro tvrzenou nezbytnost zajistit soudržnost daňového systému a vyvážené rozdělení daňové pravomoci, takže uvedené právní předpisy každopádně překračují meze toho, co je nezbytné pro uskutečnění uvedených cílů.

– K existenci omezení ve vztahu k článku 18 ES

- 91 Pokud jde o tvrzenou existenci omezení ve vztahu k článku 18 ES, je třeba konstatovat, že nelze důvodně popírat, že skutečnost, že na osoby, které se přemisťují v rámci Unie z důvodů, které nesouvisí s výkonem hospodářské činnosti, se neuplatní dotčené zvýhodnění, pokud jde o hotovostní tok, může v některých případech odradit tyto osoby od výkonu základních svobod zaručených uvedeným článkem 18 ES.
- 92 Z judikatury Soudního dvora však vyplývá, že takové omezení může být z hlediska unijního práva odůvodněno, pokud se zakládá na objektivních důvodech obecného zájmu, které jsou nezávislé na státní příslušnosti dotčených osob, a je přiměřené cíli legitimně sledovanému vnitrostátním právem (viz rozsudky ze dne 23. října 2007, Morgan a Bucher, C-11/06 a C-12/06, Sb. rozh. s. I-9161, bod 33, výše uvedený rozsudek Komise v. Maďarsko, bod 88).
- 93 V tomto ohledu je třeba podotknout, že k témuž závěru, jako je závěr učiněný v bodech 51 až 88 tohoto rozsudku ohledně odůvodnění omezení ve vztahu k článkům 39 ES a 43 ES, je ze stejných důvodů třeba dospět i v tomto případě (v tomto smyslu viz výše uvedené rozsudky ze dne 17. ledna 2008, Komise v. Německo, bod 30, Komise v. Řecko, bod 60, a Komise v. Maďarsko, bod 89).

K žalobním důvodům vycházejícím z porušení ustanovení Dohody o EHP

- 94 Komise rovněž tvrdí, že Španělské království tím, že přijalo a ponechalo v platnosti čl. 14 odst. 3 zákona č. 35/2006, nesplnilo povinnosti, které pro ně vyplývají z článků 28 a 31 Dohody o EHP, jež se týkají volného pohybu pracovníků a svobody usazování.

- 95 Předně je třeba podotknout, že uvedená ustanovení Dohody o EHP jsou obdobná ustanovením článků 39 ES a 43 ES, takže úvahy týkající se těchto článků, jež byly vyjádřeny v bodech 51 až 64 tohoto rozsudku, se v zásadě uplatní též na odpovídající články Dohody o EHP.
- 96 Je však nutno uvést, že pokud jde o odůvodnění vycházející z nutnosti zajistit účinné vymáhání daňového dluhu, rámec spolupráce mezi příslušnými orgány členských států zavedený směrnicemi 76/308, 77/799 a 2008/55 neexistuje mezi těmito orgány a příslušnými orgány třetí země, pokud třetí země nepřijala žádný závazek vzájemné pomoci (viz zejména rozsudek ze dne 5. května 2011, Komise v. Portugalsko, C-267/09, Sb. rozh. s. I-3197, bod 55) .
- 97 V tomto ohledu je třeba konstatovat, že Španělské království tvrdí, že neuzavřelo dvoustranné smlouvy o vzájemné pomoci při výběru nebo vymáhání daní s Norským královstvím, s Islandskou republikou ani s Lichtenštejnským knížectvím. V případě přemístění bydliště daňového poplatníka do některého z těchto států, které jsou smluvními stranami Dohody o EHP, tedy nic nenasvědčuje tomu, že by španělské orgány měly k dispozici prostředky, jež by jim umožnily účinnou spolupráci s orgány uvedených států.
- 98 Kromě toho Komise tím, že ve vyjádření předloženém v odpověď na spisy vedlejších účastníků předložené Spolkovou republikou Německo, Nizozemským královstvím a Portugalskou republikou, jen velmi obecně zmínila dohody zavazující Španělské království vůči státům, které jsou smluvními stranami Dohody o EHP, ale nejsou členskými státy Unie, neprokázala, že tyto dohody skutečně upravují mechanismy pro výměnu informací, jež by byly dostačující pro ověření a kontrolu daňových příznání podaných daňovými poplatníky s bydlištěm v těchto státech.
- 99 Za těchto podmínek je třeba shledat, že povinnost daňových poplatníků, kteří přemísťují své bydliště do zahraničí, zahrnout veškeré dosud v žádném zdaňovacím období nezdaněné příjmy do základu daně za poslední zdaňovací období, pro které byli považováni za daňové poplatníky – rezidenty, v rozsahu, v němž se vztahuje na daňové poplatníky s bydlištěm ve státech, které jsou smluvními stranami Dohody o EHP, ale nejsou členskými státy Unie, nepřekračuje meze toho, co je nezbytné pro dosažení cíle, kterým je zajištění účinnosti daňového dohledu a boje proti daňovým podvodům.
- 100 Žalobu je tudíž třeba zamítnout v rozsahu, v němž se týká nesplnění povinností, které pro Španělské království vyplývají z článků 28 a 31 Dohody o EHP.
- 101 Za těchto podmínek je třeba určit, že Španělské království tím, že přijalo a ponechalo v platnosti v čl. 14 odst. 3 zákona č. 35/2006 ustanovení, které daňovým poplatníkům, již přemísťují své bydliště do jiného členského státu, ukládá povinnost zahrnout veškeré dosud v žádném zdaňovacím období nezdaněné příjmy do základu daně za poslední zdaňovací období, pro které byli považováni za daňové poplatníky – rezidenty, nesplnilo povinnosti, které pro ně vyplývají z článků 18 ES, 39 ES a 43 ES.

K nákladům řízení

- 102 Podle čl. 69 odst. 2 jednacího řádu se účastníku řízení, který neměl úspěch ve věci, uloží náhrada nákladů řízení, pokud to účastník řízení, který měl ve věci úspěch, požadoval. Podle čl. 69 odst. 3 téhož řádu může Soudní dvůr rozdělit náklady mezi účastníky řízení nebo rozhodnout, že každý z nich nese vlastní náklady, pokud každý účastník měl ve věci částečně úspěch i neúspěch, nebo pokud jsou k tomu dány výjimečné důvody.
- 103 V tomto řízení je třeba zohlednit skutečnost, že žalobním důvodům Komise vycházejícím z nedodržení požadavků vyplývajících z článků 28 a 31 Dohody o EHP nebylo vyhověno.
- 104 Je tudíž důvodné Španělskému království uložit povinnost nést tři čtvrtiny veškerých nákladů řízení, přičemž povinnost nést zbývající čtvrtinu se ukládá Komisi.

¹⁰⁵ Podle čl. 69 odst. 4 prvního pododstavce téhož řádu nesou členské státy, které vstoupily do řízení jako vedlejší účastníci, vlastní náklady. Spolková republika Německo, Nizozemské království a Portugalská republika ponesou tudíž vlastní náklady řízení.

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

- 1) Španělské království tím, že přijalo a ponechalo v platnosti v čl. 14 odst. 3 zákona č. 35/2006 o daních z příjmů fyzických osob, kterým se částečně mění zákony o korporační dani, o daních z příjmů nerezidentů a o dani z majetku (Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no residentes y sobre el Patrimonio), ze dne 28. listopadu 2006, ustanovení, které daňovým poplatníkům, již přemísťují své bydliště do jiného členského státu, ukládá povinnost zahrnout veškeré dosud v žádném zdaňovacím období nezdaněné příjmy do základu daně za poslední zdaňovací období, pro které byli považováni za daňové poplatníky – rezidenty, nesplnilo povinnosti, které pro ně vyplývají z článků 18 ES, 39 ES a 43 ES.
- 2) Ve zbývajících částech žaloba zamítá.
- 3) Španělskému království se ukládá povinnost nést tři čtvrtiny veškerých nákladů řízení. Evropské komisi se ukládá povinnost nést zbýající čtvrtinu nákladů řízení.
- 4) Spolková republika Německo, Nizozemské království a Portugalská republika ponesou vlastní náklady řízení.

Podpisy.