

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

z 12. júla 2012 (\*)

„Nesplnenie povinností členským štátom – články 18 ES, 39 ES a 43 ES – články 28 a 31 Dohody o EHP – Daňová právna úprava – Zmena bydliska daňovníka do zahraničia – Povinnosť zahrnúť všetok nezdanený príjem do základu dane za posledné zdaňovacie obdobie – Strata prípadnej výhody, ktorú predstavuje odklad daňového dlhu“

Vo veci C-269/09,

ktorej predmetom je žaloba o nesplnenie povinnosti podľa článku 226 ES, podaná 15. júla 2009,

**Európska komisia**, v zastúpení: R. Lyal a F. Jimeno Fernández, splnomocnení zástupcovia, s adresou na doručovanie v Luxemburgu,

žalobkyňa,

proti

**Španielskemu kráľovstvu**, v zastúpení: M. Muñoz Pérez, splnomocnený zástupca, s adresou na doručovanie v Luxemburgu,

žalovanému,

ktorého v konaní podporujú:

**Spolková republika Nemecko**, v zastúpení: M. Lumma, C. Blaschke a K. Petersen, splnomocnení zástupcovia, s adresou na doručovanie v Luxemburgu,

**Holandské kráľovstvo**, v zastúpení: C. Wissels a M. de Ree, splnomocnené zástupkyne,

**Portugalská republika**, v zastúpení: L. Inez Fernandes, splnomocnený zástupca,

vedľajší účastníci konania,

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predseda prvej komory A. Tizzano, sudcovia M. Safjan, M. Ilešič, E. Levits a M. Berger (spravodajkyňa),

generálny advokát: J. Mazák,

tajomník: M. Ferreira, hlavná referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 29. júna 2011,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

## Rozsudok

1 Svojou žalobou sa Komisia Európskych spoločností domáha, aby Súdny dvor určil, že Španielske kráľovstvo si tým, že v článku 14 zákona č. 35/2006 o dani z príjmu fyzických osôb, ktorým sa tiež menia a dopĺňajú zákony o dani z príjmov právnických osôb, z príjmov nerezydentov a 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) z 28. novembra 2006 (BOE č. 285 z 29. novembra 2006, s. 41734 a – oprava – BOE č. 57 zo 7. marca 2007, s. 9634), prijalo a zachovalo ustanovenie, podľa ktorého sú daňovníci, ktorí presunú svoje bydlisko do zahraničia, povinní zahrnúť všetok nezdanený príjem do základu dane za posledné zdaňovacie obdobie, v ktorom boli považovaní za daňovníkov rezidentov, nespĺnilo povinnosti, ktoré mu vyplývajú z článkov 18 ES, 39 ES a 43 ES, ako aj z článkov 28 a 31 Dohody o Európskom hospodárskom priestore z 2. mája 1992 (Ú. v. ES L 1, 1994, s. 3, ďalej len „Dohoda o EHP“).

### Španielska právna úprava

2 Článok 14 ods. 1 zákona č. 35/2006, ktorý upravuje časový aspekt pri zohľadňovaní zdaniteľného príjmu, stanovuje toto všeobecné pravidlo:

„Príjmy a výdavky vymedzujúce príjem, ktorý sa má zahrnúť do základu dane, sa zdaňujú v príslušnom zdaňovacom období v súlade s týmito kritériami:

- a) Príjmy za prácu a z kapitálového majetku sa zdaňujú v zdaňovacom období, v ktorom majú na ne ich príjemcovia nárok.
- b) Príjmy z hospodárskej činnosti sa zdaňujú v súlade s ustanoveniami právnej úpravy týkajúcej sa dane z príjmov právnických osôb bez toho, aby tým boli dotknuté osobitné ustanovenia stanovené zákonom.
- c) Kapitálové zisky a kapitálové straty sa zdaňujú v zdaňovacom období, v priebehu ktorého došlo k zmene kapitálu.“

3 Článok 14 ods. 2 tohto zákona upravuje viacero osobitných pravidiel týkajúcich sa dočasného zdaňovania rôznych druhov príjmov.

4 Článok 14 ods. 3 uvedeného zákona stanovuje:

„V prípade, ak dotknutá osoba stratí postavenie daňovníka z dôvodu zmeny svojho bydliska, všetky jej ešte nezdanené príjmy sa musia zahrnúť do základu dane za posledné zdaňovacie obdobie, za ktoré sa vyplňuje daňové priznanie v súlade s podmienkami stanovenými zákonom a prípadne dodatočným prenesením daňovej povinnosti bez uloženia sankcií, úrokov z omeškania a daňových doplatkov.“

### Konanie pred podaním žaloby

5 Vzhľadom na to, že vnútroštátnou právnou úpravou týkajúcou sa daňového zaobchádzania s fyzickou osobou, ktorá prenáša svoje bydlisko mimo Španielska, došlo k porušeniu článkov 18 ES, 39 ES a 43 ES, ako aj článkov 28 a 31 Dohody o EHP, Komisia zaslala 29. februára 2008 Španielskemu kráľovstvu výzvu, v ktorej najmä uviedla, že toto diskriminačné zaobchádzanie ukladá voči osobám, ktoré chcú opustiť tento členský štát, sankcie na rozdiel od osôb, ktoré v ňom zostávajú, keďže prvé uvedené osoby sú povinné zaplatiť daň v okamihu presunu bez možnosti odloženia tejto platby.

6 V odpovedi zo 7. mája 2008 Španielsko kráľovstvo uviedlo dôvody, pre ktoré podľa neho dotknutý systém neporušuje Zmluvu o ES ani Dohodu o EHP.

7 Keďže Komisiu tvrdenia Španielskeho kráľovstva nepresvedčili, 17. októbra 2008 zaslala tomuto členskému štátu odôvodnené stanovisko, v ktorom mu priznala lehotu dvoch mesiacov na prijatie opatrení potrebných na dosiahnutie súladu s týmto stanoviskom.

8 Listom z 18. decembra 2008 uvedený členský štát v podstate zopakoval tvrdenia, ktoré už boli uvedené v jeho predchádzajúcom oznámení.

9 Keďže Komisia nebola s touto odpoveďou spokojná, podala túto žalobu.

10 Uznesením z 25. novembra 2009 predseda Súdneho dvora vyhovel návrhu, aby Spolková republika Nemecko, Holandské kráľovstvo a Portugalská republika vstúpili do tohto konania ako vedľajší účastníci na podporu návrhov Španielskeho kráľovstva.

## O žalobe

### *Argumentácia účastníkov konania*

11 Komisia zastáva názor, že predmetná španielska právna úprava z finančného hľadiska znevýhodňuje fyzické osoby, ktoré presunú svoje bydlisko do zahraničia tak, že do základu dane za posledné zdaňovacie obdobie, v priebehu ktorého boli tieto osoby rezidentmi, zahrňuje nezdanený príjem. Tieto osoby rezidenti sú tak povinní zaplatiť daň v okamihu presunu svojho bydliska, pričom daňovníci, ktorí si ponechajú svoje bydlisko na španielskom území, takejto povinnosti nepodliehajú. Táto právna úprava teda považuje diskriminačné zaobchádzanie, pričom by sa malo uplatniť rovnaké pravidlo bez ohľadu na to, či si fyzická osoba ponechá alebo neponechá svoje bydlisko na uvedenom území.

12 Komisia svoju argumentáciu v podstate zakladá na zásadách uvedených v rozsudku z 11. marca 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, Zb. s. I-2409), pričom však pripúšťa, že ide o odlišné skutkové okolnosti, než o aké ide v tejto veci.

13 Komisia v prvom rade, pokiaľ ide o tvrdenie, podľa ktorého obmedzenia, ku ktorým môže viesť predmetná španielska právna úprava, sú v každom prípade veľmi slabé, odpovedá, že podľa ustálenej judikatúry každé vnútroštátne opatrenie, ktoré síce svojím uplatnením nevyvoláva diskrimináciu na základe štátnej príslušnosti, môže však príslušníkom Únie sťažiť výkon slobody usadiť sa zaručenej Zmluvou alebo urobiť ho menej príťažlivým, predstavuje obmedzenie.

14 Keďže uvedená právna úprava predstavuje prekážku voľného pohybu pracovníkov a slobody usadiť sa, Komisia pripúšťa, že táto právna úprava môže byť v zásade odôvodnená dôvodmi všeobecného záujmu založenými na potrebe zabezpečenia účinného vymáhania dane a rozdelenia daňovej právomoci. Spochybňuje však primeranosť tejto právnej úpravy.

15 V tejto súvislosti Komisia po prvé tvrdí, že účinnosť vnútroštátneho daňového systému

nemôže byť ohrozená, keďže existujú ďalšie vhodné nástroje umožňujúce zaručiť takúto účinnosť, najmä smernica Rady 76/308/EHS z 15. marca 1976 o vzájomnej pomoci pri vymáhaní pohľadávok týkajúcich sa určitých poplatkov, odvodov, daní a ďalších opatrení (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; Mim. vyd. 02/012, s. 27, alej len „smernica 76/308“), 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, alej len „smernica 77/799“), a smernica Rady 2008/55/ES z 26. mája 2008 o vzájomnej pomoci pri vymáhaní pohľadávok týkajúcich sa určitých poplatkov, odvodov, daní a ďalších opatrení (Ú. v. EÚ L 150, s. 28).

16 Pokiaľ ide o nedostatok, na ktorý poukazuje Španielske kráľovstvo v súvislosti s uvedenými legislatívnymi nástrojmi Únie na zabezpečenie účinnosti daňových systémov, Komisia tvrdí, že členským štátom prislúcha, aby prijali mechanizmy nevyhnutné na zabezpečenie účinného vykonávania týchto smerníc a napravili určité nedostatky, ktoré sa prípadne zistia pri praktickom uplatnení systému vzájomnej pomoci. Naopak členské štáty nemôžu prijať opatrenia, ktoré rovnako ako predmetná vnútroštátna právna úprava spôsobujú diskriminácie.

17 V odpovedi na tvrdenie, podľa ktorého samotná Komisia pripustila, že uvedené legislatívne nástroje sú neúčinné, táto inštitúcia na podporu svojej argumentácie tvrdí, že Španielske kráľovstvo len citovalo jednotlivé časti dôvodovej správy k návrhu smernice Rady o vzájomnej pomoci pri vymáhaní pohľadávok vyplývajúcich z daní, poplatkov a ďalších opatrení z 2. februára 2009 [KOM(2009) 28 v konečnom znení]. Komisia obhajobou dôvodov, ktoré viedli k tomuto návrhu smernice, tvrdí, že cieľom tohto návrhu je zaviesť viacero zlepšení a nie umožniť prijatie nového systému pomoci, čo je podľa nej takisto prípad právnej úpravy týkajúcej sa výmeny informácií. Navyše Komisia sponchýba závery, ktoré Španielske kráľovstvo vyvodzuje z uvedeného návrhu, najmä čo sa týka počtu skutočne vymôžených pohľadávok z celkového počtu tých, ktoré sú predmetom sťažnosti.

18 Po druhé Komisia zastáva názor, pričom nespochýba právo členských štátov uplatniť svoju daňovú právnu úpravu na príjmy dosiahnuté na ich území, aj keď daňovník presunul svoje aktivity do iného členského štátu, že zachovanie rozdelenia daňovej právomoci neodôvodňuje, aby sa pravidlá uplatniteľné na daňovníkov zmenili len na základe toho, že došlo k presunu ich bydliska do zahraničia.

19 V tejto súvislosti Komisia vyslovuje pochybnosti, pokiaľ ide o relevantnosť rozsudku z 3. októbra 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen (C-290/04, Zb. s. I-9461), v prejednávanej veci, keďže vo veci, v ktorej bol vyhlásený tento rozsudok, nedošlo k nijakému presunu bydliska daňovníka do iného členského štátu, a alej rozsudku z 12. júla 2005, Schempp (C-403/03, Zb. s. I-6421), najmä z toho dôvodu, že v tomto poslednom uvedenom rozsudku presun bydliska nevedol k odlišnému daňovému zaobchádzaniu s daňovníkom a nedošlo k zásahu do voľného pohybu a slobody usadiť sa.

20 Rovnako táto inštitúcia namieta proti odkazu na rozsudok zo 7. septembra 2006, N (C-470/04, Zb. s. I-7409), keďže v tomto rozsudku Súdny dvor pripustil, že daňový dlh môže byť stanovený v okamihu presunu bydliska, čo Komisia považuje za legitímne na rozdiel od právnej úpravy, o ktorú ide v tejto veci, ktorá takisto upravuje platbu tohto dlhu.

21 V tej istej súvislosti Komisia odmieta aj všetky tvrdenia uvedené na podporu uplatnenia rozsudku z 22. decembra 2008, Truck Center (C-282/07, Zb. s. I-10767), pričom zdôrazňuje najmä odlišnú povahu zdanenia, o ktoré ide vo veci, v ktorej bol vyhlásený tento rozsudok.

22 Po tretie, pokiaľ ide o údajnú stratu väzby medzi daňovníkom a španielskymi daňovými orgánmi pri presune jeho bydliska do zahraničia, Komisia spochybňuje skutočnosť, že tento daňovník stráca všetky väzby s týmito orgánmi a že teda z dôvodu tohto presunu už od neho nemožno vyžadovať zaplatenie prípadného daňového dlhu prostredníctvom núteného výkonu alebo donucovacími opatreniami.

23 Navyše v odpovedi na tvrdenie, podľa ktorého daňovník, ktorý presunie svoje bydlisko do zahraničia, má možnosť odložiť zaplatenie dane poskytnutím určitých záruk bez toho, aby boli tieto záruky v každom prípade prísnejšie, než sú tie, ktoré sa vyžadujú od daňovníka, ktorý zostáva v Španielsku, Komisia pripomína, že tento daňovník má automaticky možnosť odložiť zaplatenie dane bez splnenia požiadaviek uložených daňovníkovi, ktorý presunie svoje bydlisko do iného členského štátu.

24 Pokiaľ ide o uplatnenie predmetnej právnej úpravy v štátoch, ktoré sú zmluvnými stranami Dohody o EHP, avšak nie sú členmi Únie, Komisia zdôrazňuje, že aj keď smernice uvedené v bode 15 tohto rozsudku sa v týchto štátoch neuplatňujú, jej odôvodnenie platí aj v prípadoch, ak bola uzavretá dohoda o zamedzení dvojitého zdanenia obsahujúca ustanovenie o výmene informácií. Okrem toho pripomína, že v prípade, ak vzhľadom na neexistenciu mechanizmu rovnocenného mechanizmom stanoveným týmito smernicami, neexistuje priamy prostriedok, ktorý by umožňoval vymáhanie daňového dlhu, dotknutý daňovník môže napriek tomu vlastníť v Španielsku majetok, na ktorý možno uplatniť donucovacie alebo vykonávacie opatrenia.

25 Po prvé Španielske kráľovstvo, ktoré v tejto súvislosti podporuje Portugalská republika, spochybňuje skutočnosť, že predmetná právna úprava predstavuje obmedzenie základných slobôd, na ktoré sa odvoláva Komisia, a bráni uplatneniu už citovaného rozsudku de Lasteyrie du Saillant na túto vec, pričom zdôrazňuje, že táto právna úprava sa netýka zdaňovania latentných kapitálových ziskov, ale už dosiahnutých príjmov.

26 V tejto súvislosti Španielske kráľovstvo a Portugalská republika tiež tvrdia, že podľa tejto právnej úpravy daňovník, ktorý presunie svoj daňový domicil, nie je povinný zaplatiť daň z príjmu, ktorý ešte nedosiahol, a teda ním nedisponuje.

27 Alej, keďže uvedená právna úprava stanovuje len zohľadnenie príjmov, ktoré už boli v Španielsku dosiahnuté, a nie platbu dane z budúcich príjmov, nemôže v nijakom prípade viesť k dvojitému zdaneniu. Takáto právna úprava preto nemôže mať negatívny vplyv na rozhodnutie osoby vykonávať svoju slobodu pohybu, pobytu alebo usadiť sa.

28 Po druhé Španielske kráľovstvo podporované všetkými členskými štátmi, ktoré vstúpili do konania ako vedľajší účastníci, tvrdí, že aj za predpokladu, že predmetná právna úprava predstavuje obmedzenie slobôd uvedených Komisiou, je odôvodnená cieľmi všeobecného záujmu smerujúcimi k zabezpečeniu rovnováhy rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi, účinnému vymáhaniu dane, ako aj ku koherencii španielskeho daňového systému.

29 Pokiaľ ide o zachovanie rovnováhy rozdelenia daňovej právomoci, Španielske kráľovstvo zastáva názor, že už citovaný rozsudok N je na účely analýzy uvedenej právnej úpravy relevantný, keďže táto právna úprava sleduje rovnaký cieľ, akým je cieľ, ktorý sledovala predmetná holandská právna úprava vo veci, v ktorej bol vyhlásený tento rozsudok.

30 Pokiaľ ide o zabezpečenie vymáhania dlhu, tento írsky štát zdôrazuje, že cieľom predmetnej právnej úpravy je zabrániť odkladu zohľadnenia príjmov už dosiahnutých daňovníkmi, ktorí vzhľadom na skutočnosť, že už nemajú svoje bydlisko v Španielsku, strácajú tak všetky väzby so španielskymi daňovými orgánmi.

31 Uvedený írsky štát v tejto súvislosti pripomína ustálenú judikatúru, podľa ktorej je v oblasti priamych daní situácia rezidentov a nerezidentov spravidla porovnateľná. Avšak zdôrazuje, že daňovníci rezidenti priamo podliehajú kontrole daňových orgánov dotknutého írského štátu, ktoré tak môžu zabezpečiť nútené vymáhanie daní. Naopak, pokiaľ ide o nerezidentov, vymáhanie daní by v každom prípade vyžadovalo pomoc daňových orgánov tohto štátu.

32 Za týchto podmienok je zrejmé, že strata štatútu španielskeho rezidenta zo strany daňovníka spôsobuje španielskym správny orgánom obmedzenia právnej a skutkovej povahy, ktoré sťažujú alebo bránia vymoženiu daňových dlhov, ako aj výkonu právomoci, ktoré tieto správne orgány majú v oblasti vymáhania.

33 V tejto súvislosti Španielske kráľovstvo tvrdí, že vnútroštátne mechanizmy a mechanizmy spolupráce Únie nie sú na rovnakej úrovni. Nemožno teda poprieť, že ustanovenie smerujúce práve k odstráneniu najväčších ťažkostí v súvislosti s vymáhaním v prípade, ak je dlžník daňovníkom nerezidentom, by bolo možné odôvodniť, a to aj napriek tomu, že možno použiť mechanizmus spolupráce. Okrem toho tento írsky štát, podporovaný najmä Spolkovou republikou Nemecko, tvrdí, že Súdny dvor pripustil toto stanovisko v už citovanom rozsudku Truck Center.

34 Pokiaľ ide o argumentáciu opierajúcu sa o cieľ, ktorým je zabezpečiť koherenciu daňového systému, Španielske kráľovstvo, podporované v tejto otázke najmä Portugalskou republikou, zastáva názor, že strata väzieb daňovníka, ktorý presunie svoje bydlisko do zahraničia, s vnútroštátnymi daňovými orgánmi v jeho prípade odôvodňuje uplatnenie odlišnej právnej úpravy a zánik výhody, ktorú predstavuje odklad platby dane.

35 Po tretie Španielske kráľovstvo, podporované Spolkovou republikou Nemecko a Portugalskou republikou, zastáva názor, že predmetná právna úprava je na dosiahnutie sledovaných cieľov primeraná, keďže smernice 78/308, 77/799 a 2008/55 sa ukázali zjavne nedostatočné na zabezpečenie účinnosti daňového systému, ako to nielen Komisia, ale aj Európsky hospodársky a sociálny výbor a Rada Európskej únie opakovane uznali najmä v prípravných prácach k legislatívnym aktom. Tieto inštitúcie tak pripustili, že existujúce nástroje vzájomnej pomoci zlyhávajú a vyžadujú si zásadnú reformu.

36 Španielska vláda, ktorá sa opiera o oznámenie Komisie adresované Rade, Parlamentu a Európskemu hospodárskemu a sociálnemu výboru s názvom „Zdaňovanie pri odchode a potreba koordinácie daňových politík írskych štátov“ z 19. decembra 2006 [KOM(2006) 825 v konečnom znení], ako aj o uznesenie Rady z 2. decembra 2008 o koordinácii v oblasti zdaňovania pri odchode (Ú. v. EÚ C 323, s. 1), tvrdí, že keďže pravdepodobnosť vymoženia daňových dlhov daňovníka, ktorý presunul svoje bydlisko mimo Španielska, prostredníctvom existujúceho systému vzájomnej pomoci je malá, či dokonca nulová, takéto vymáhanie spôsobuje zjavne neprimerané správne náklady.

37 Španielske kráľovstvo spochybňuje, že existujú menej obmedzujúce prostriedky, než sú tie, ktoré boli zavedené predmetnou právnou úpravou. Stanovisko prijaté Komisiou síce priznáva írskému štátu, ktorý daňovník opustil, právo uložiť daň, zbavuje ho však účinných mechanizmov, ktorými možno daň vymôcť.

38 Spolková republika Nemecko po prvé zdôrazňuje, že predmetná právna úprava sa ani priamo, ani nepriamo neviaže na štátnu príslušnosť daovníka. Vzhľadom na skutočnosť, že táto právna úprava nerozlišuje medzi daovníkmi rezidentmi a daovníkmi nerezidentmi, totiž presun bydliska do iného členského štátu predstavuje jedinú odlišnosť. Hoci nemožno vylúčiť, že by takáto právna úprava mohla mať vplyv na výkon práv stanovených základnými slobodami, na ktoré sa odkazuje v tejto veci, obmedzenia, ktoré prípadne vyplývajú z tejto právnej úpravy, sú limitované, pretože táto právna úprava sa týka len zdanenia už dosiahnutých príjmov a že z toho vyplývajúci daňový dlh zodpovedá sume, ktorú už dlžník nadobudol.

39 Po druhé vzhľadom na to, že obmedzenia limitované slobodami sú v každom prípade odôvodnené, Spolková republika Nemecko v súvislosti s tvrdením založeným na potrebe zabezpečiť účinné vymáhanie dane zastáva názor, že už citovaný rozsudok FKP Scorpio Konzertproduktionen sa na prejednávajúcu vec uplatňuje.

40 Aj keď Súdny dvor v už citovanom rozsudku N konštatoval, že bolo potrebné uplatniť vzájomnú pomoc správnych orgánov upravenú v smerniciach 76/308 a 77/799, tento členský štát zastáva názor, že prednosť vzájomnej pomoci možno pripustiť len v prípade, ak existuje porovnateľná možnosť vymáhania, čo nie je prípad prejednávanej veci, a že toto uplatnenie je vylúčené, ak možnosť pristúpiť k takejto pomoci existuje len teoreticky.

41 V tejto súvislosti Spolková republika Nemecko odmieta argumentáciu Komisie, podľa ktorej sú také záťažosti možno pripísať nečinnosti členských štátov najmä pri preberaní smernice 76/308, lebo podľa jej názoru Komisia v zásade koná v prospech bezpodmienečnej povinnosti členských štátov použiť nástroje Únie. Súdny dvor však v rozsudku z 27. januára 2009, Persche (C-318/07, Zb. s. I-359), rozhodol, že členské štáty nie sú povinné použiť mechanizmy Únie, ak týmto postupom zrejme nemožno podľa nich dosiahnuť úspech.

42 Spolková republika Nemecko okrem toho tvrdí, že upustenie od predmetnej vnútroštátnej právnej úpravy by daňovníkovi prípadne umožnilo úplne sa vyhnúť plateniu dane. Bolo by to tak *a fortiori* v prípade, ak by daňovník presunul svoje bydlisko do tretieho štátu, pretože legislatívne nástroje Únie sa v tomto prípade neuplatňujú. Uvedená právna úprava by sa preto mala ponechať na účely zabezpečenia účinného vymáhania dane.

43 Holandské kráľovstvo, ktoré sa pripája ku všetkým tvrdeniam Španielskeho kráľovstva, zastáva okrem toho názor, že Komisia dostatočne nepreukázala, že predmetná právna úprava je v rozpore s článkami 28 a 31 Dohody o EHP.

44 Holandské kráľovstvo v tejto súvislosti uvádza, že vzhľadom na ustanovenia o vzájomnej pomoci stanovené v smerniciach 76/308, 77/799 a 2008/55 je tvrdenie Komisie, podľa ktorého španielske orgány majú na účely zabezpečenia účinnosti daňového systému k dispozícii menej obmedzujúce opatrenia tak, že tieto ustanovenia uplatnia, je neúčinné, lebo tieto smernice sa neuplatňujú na štáty, ktoré sú zmluvnými stranami Dohody o EHP, ktoré nie sú členmi Únie.

45 Keďže Španielske kráľovstvo neuzavrelo s Nórsnym kráľovstvom, ani s Islandskou republikou, či Lichtenštajnským kniežatstvom dvojstrannú zmluvu upravujúcu vzájomnú pomoc pri vyberaní a vymáhaní daní v prípade presunu bydliska daňovníka do jedného z týchto štátov, španielske orgány nemajú k dispozícii nijaký prostriedok, ktorý by im umožnil vytvoriť účinnú spoluprácu s orgánmi uvedených štátov. Keďže Španielske kráľovstvo nie je schopné prijať opatrenia na vymáhanie daňových dlhov v prípade, že ich dotknutý daňovník dobrovoľne nezaplatil, primeranosť predmetného daňového opatrenia teda nemožno spochybniť.

46 Portugalská republika na jednej strane dodáva, že táto vec sa musí analyzovať s ohľadom

na zásady vyplývajúce z už citovaného rozsudku N, a na druhej strane, pokiaľ ide o odôvodnenie založené na potrebe zabezpečiť ústinné vymáhanie dane, spochybňuje v tejto veci uplatnenie judikatúry, podľa ktorej členské štáty môžu vyžadovať od daňovníka požadujúceho daňovú výhodu, aby poskytol relevantné dôkazy tak, aby sa mohli vykonať potrebné overenia, lebo táto vec sa netýka poskytnutia takejto výhody.

### *Posúdenie Súdnym dvorom*

47 Na úvod treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry priame dane síce za súčasného vývoja práva Únie patria do právomoci členských štátov, tie však pri výkone tejto právomoci musia dodržiavať právo Únie (pozri najmä rozsudky z 20. januára 2011, Komisia/Grécko, C-155/09, Zb. s. I-65, bod 39; zo 16. júna 2011, Komisia/Rakúsko, C-10/10, Zb. s. I-5389, bod 23; z 1. decembra 2011, Komisia/Belgicko, C-250/08, Zb. s. I-12341, bod 33, a Komisia/Maľarsko, C-253/09, Zb. s. I-12391, bod 42).

48 Preto treba preskúmať, či predmetná právna úprava týkajúca sa dane z príjmov fyzických osôb, podľa ktorej sú daňovníci, ktorí presunú svoje bydlisko do zahraničia, povinní zahrnúť všetok nezdanený príjem do základu dane za posledné zdaňovacie obdobie, v ktorom sa považovali za daňovníkov rezidentov, predstavuje obmedzenie voľného pohybu osôb upraveného v článkoch 18 ES, 39 ES a 43 ES, ako aj v článkoch 28 a 31 Dohody o EHP.

### O žalobných dôvodoch založených na porušení ustanovení Zmluvy

49 Pokiaľ ide o žalobný dôvod založený na porušení článkov 18 ES, 39 ES a 43 ES, treba pripomenúť, že článok 18 ES, ktorý všeobecne vyjadruje právo každého občana Únie slobodne sa pohybovať a zdržiavať na území členských štátov, nachádza, pokiaľ ide o voľný pohyb pracovníkov, osobitné vyjadrenie v článku 39 ES, a pokiaľ ide o slobodu usadiť sa, v článku 43 ES (pozri rozsudky zo 17. januára 2008, Komisia/Nemecko, C-152/05, Zb. s. I-39, bod 18; Komisia/Grécko, už citovaný, bod 41, a Komisia/Maľarsko, už citovaný, bod 44).

50 Preto skôr, ako sa dotknutý daňový systém preskúma so zreteľom na článok 18 ES, je potrebné ho preskúmať so zreteľom na články 39 ES a 43 ES, pokiaľ ide o osoby premiestňujúce sa z jedného členského štátu do druhého členského štátu s cieľom usadiť sa v ňom z dôvodov, ktoré nesúvisia s výkonom hospodárskej činnosti.

### – O existencii obmedzení článkov 39 ES a 43 ES

51 Cieľom všetkých ustanovení Zmluvy upravujúcich voľný pohyb osôb je uľahčiť príslušníkom Únie vykonávanie zárobkovej činnosti akejkoľvek povahy na jej celom území, pričom tieto ustanovenia bránia prijatiu opatrení, ktoré by mohli znevýhodňovať týchto príslušníkov, ak by chceli vykonávať hospodársku činnosť na území iného členského štátu (pozri rozsudok Komisia/Nemecko, už citovaný, bod 21; Komisia/Grécko, už citovaný, bod 43, a Komisia/Maľarsko, už citovaný, bod 46).

52 Hoci cieľom týchto ustanovení je podľa ich znenia zabezpečiť v hostiteľskom členskom štáte zaobchádzanie podľa podmienok stanovených pre vlastných štátnych príslušníkov, treba konštatovať, že v tejto súvislosti majú štátni príslušníci členských štátov osobitne právo, ktoré pre ne vyplýva priamo zo Zmluvy, opustiť svoj štát pôvodu, aby mohli odísť na územie iného členského štátu a zdržiavať sa na jeho území na účely výkonu hospodárskej činnosti (pozri v tomto zmysle najmä rozsudky z 15. decembra 1995, Bosman, C-415/93, Zb. s. I-4921, bod 95, a z 1. apríla 2008, Gouvernement de la Communauté française et gouvernement wallon, C-212/06, Zb. I-1683, bod 44).



53 Ustanovenia, ktoré štátnemu príslušníkovi členského štátu bránia alebo ho odrádzajú od toho, aby opustil krajinu pôvodu a využil tak svoje právo voľného pohybu, preto predstavujú obmedzenia tejto slobody aj vtedy, ak sa uplatňujú nezávisle od štátnej príslušnosti dotknutých pracovníkov (pozri najmä rozsudok z 11. septembra 2007, Komisia/Nemecko, C-318/05, Zb. s. I-6957, bod 115).

54 Z ustálenej judikatúry okrem toho vyplýva, že za obmedzenia voľného pohybu osôb sa musia považovať všetky opatrenia, ktoré výkon tejto slobody zakazujú, bránia mu alebo ho robia menej príťažlivým (pozri v tomto zmysle, pokiaľ ide o slobodu usadiť sa, rozsudky z 5. októbra 2004, CaixaBank France, C-442/02, Zb. s. I-8961, bod 11, a z 29. novembra 2011, National Grid Indus, C-371/10, Zb. s. I-12273, bod 36).

55 Treba teda konštatovať, že na rozdiel od toho, čo tvrdí Spolková republika Nemecko a Portugalská republika, obmedzenie voľného pohybu osôb, hoci malého rozsahu alebo nepatrného významu, je článkami 39 ES a 43 ES zakázané (pozri, pokiaľ ide o slobodu usadiť sa, rozsudky z 28. januára 1986, Komisia/Francúzsko, 270/83, s. 273, bod 21; z 15. februára 2000, Komisia/Francúzsko, C-34/98, Zb. s. I-995, bod 49, a Lasteyrie du Saillant, už citovaný, bod 43).

56 V prejednávanej veci aj keď článok 14 ods. 3 zákona č. 35/2006 nezakazuje daňovníkovi s bydliskom v Španielsku vykonávať svoje právo voľného pohybu, toto ustanovenie však môže výkon tohto práva obmedziť tak, že má prinajmenšom odstrašujúci účinok pre daňovníkov, ktorí majú v úmysle usadiť sa v inom členskom štáte.

57 Podľa predmetnej vnútroštátnej právnej úpravy totiž presun bydliska mimo španielskeho územia v rámci výkonu práv, ktoré zaručujú články 39 ES a 43 ES, vedie k vzniku povinnosti daňovníka zaplatiť daň skôr, než daňovníci, ktorí majú naďalej bydlisko v Španielsku. Toto rozdielne zaobchádzanie môže z finančného hľadiska znevýhodniť osoby, ktoré presunú svoje bydlisko do zahraničia, tým, že stanovuje, že tieto osoby sú povinné zahrnúť nezdanený príjem do základu dane za posledné zdaňovacie obdobie, v ktorom sa považovali za rezidentov (pozri analogicky rozsudky Lasteyrie du Saillant, už citovaný, bod 46, a N, už citovaný, bod 35).

58 Je nepochybne pravda, ako uvádzajú Španielske kráľovstvo, Spolková republika Nemecko, Holandské kráľovstvo a Portugalská republika, že predmetná španielska právna úprava sa týka zdanenia už dosiahnutých a zdaniteľných príjmov. Daňový dlžník nepodlieha dodatočnej dani v okamihu presunu svojho bydliska. Nemá len nárok na výhodu, ktorá môže uľahčiť zaplatenie tohto dlhu.

59 Nemožno však poprieť, že odmietanie tejto výhody predstavuje zjavne znevýhodnenie, pokiaľ ide o hotovosť. Súdny dvor v tejto súvislosti viackrát rozhodol, že vylúčenie hotovostnej výhody v cezhraničnej situácii, ak takáto výhoda existuje v rovnocennej situácii na vnútroštátnej úrovni, je obmedzením slobody usadiť sa (pozri v tomto zmysle najmä rozsudky z 8. marca 2001, Metallgesellschaft a i., C-397/98 a C-410/98, Zb. s. I-1727, body 44, 54 a 76; z 21. novembra 2002, X a Y, C-436/00, Zb. s. I-10829, body 36 až 38; z 13. decembra 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Zb. s. I-10837, bod 32, a z 29. marca 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Zb. s. I-2647, bod 29).

60 V prejednávanej veci však takto konštatované rozdielne zaobchádzanie nemožno vysvetliť rozdielnou objektívnou situáciou. Vzhľadom na právnu úpravu členského štátu, ktorej údelom je zdaní dosiahnuté príjmy, je totiž situácia osoby, ktorá presunie svoje bydlisko do iného členského štátu, podobná situácii osoby, ktorá si ponechá svoje bydlisko v prvom členskom štáte, pokiaľ ide o zdaťovanie už dosiahnutých príjmov v tomto členskom štáte pred presunom bydliska (pozri analogicky rozsudok *National Grid Indus*, už citovaný, bod 38).

61 Treba teda konštatovať, že opatrenie, o ktoré ide v konaní vo veci samej, môže brániť výkonu slobôd zakotvených v článkoch 39 ES a 43 ES.

– O odôvodnení obmedzení

62 Z ustálenej judikatúry vyplýva, že vnútroštátne opatrenia, ktoré môžu brániť výkonu základných slobôd zaručených Zmluvou alebo robiť tento výkon menej atraktívnym, môžu byť napriek tomu prípustné pod podmienkou, že sledujú cieľ všeobecného záujmu, sú vhodné na zabezpečenie jeho dosiahnutia a nejdú nad rámec toho, čo je na dosiahnutie sledovaného cieľa nevyhnutné (pozri najmä rozsudky zo 17. januára 2008, *Komisia/Nemecko*, už citovaný, bod 26; *Komisia/Grécko*, už citovaný, bod 51; *Komisia/Maľarsko*, už citovaný, bod 69, a *National Grid Indus*, už citovaný, bod 42).

63 Treba teda preskúmať, či rozdielne zaobchádzanie vyplývajúce z predmetnej právnej úpravy s osobami, ktoré chcú presunúť svoje bydlisko do iného členského štátu, a osobami, ktoré zostávajú v Španielsku, možno odôvodniť naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu, akými sú tie, na ktoré sa odvoláva Španielske kráľovstvo a členské štáty, ktoré vstúpili do konania na podporu jeho návrhov, konkrétne ústinné vymáhanie daňových pohľadávok, vyvážené rozdelenie daňovej právomoci medzi členskými štátmi a potreba zachovať koherenciu daňového systému.

64 Pokiaľ ide o odôvodnenie založené na potrebe zabezpečiť ústinné vymáhanie daňového dlhu, na úvod treba konštatovať, že Súdny dvor uznal, že táto potreba mohla odôvodniť obmedzenie základných slobôd (pozri v tomto zmysle rozsudok *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, už citovaný, bod 35).

65 Španielske kráľovstvo v tejto súvislosti najmä tvrdí, že cieľom predmetnej právnej úpravy je zabrániť odkladu zohľadnenia príjmov už dosiahnutých daňovníkmi, ktorí, keďže už nemajú bydlisko na území štátu, strácajú tak všetky väzby s daňovými orgánmi tohto členského štátu, čo z právnych, ako aj skutkových dôvodov sťažuje vymáhanie dane alebo tomuto vymáhaniu bráni. V mnohých prípadoch by bolo veľmi ťažké nájsť miesto, kde sa daňový dlžník nachádza. Okrem toho Španielske kráľovstvo spochybňuje tvrdenie Komisie, podľa ktorého daňovníci, ktorí nemajú bydlisko v Španielsku, často poberajú príjmy alebo vlastnia značnú časť svojho majetku v tomto členskom štáte.

66 Podľa tohto členského štátu je teda predmetná právna úprava primeraná sledovanému cieľu, keďže nástroje spolupráce správnych orgánov a vzájomnej pomoci medzi členskými štátmi Únie sa na zabezpečenie účinnosti daňového systému ukázali ako zjavne nepostačujúce.

67 Komisia pripúšťa, že okamžité vymáhanie daňového dlhu v okamihu presunu bydliska daňovníka do iného členského štátu možno v zásade odôvodniť dôvodom všeobecného záujmu založeným na potrebe zabezpečiť ústinné vymáhanie daňových dlhov. Zastáva však názor, že toto opatrenie ide nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie tohto cieľa, a že sa tak musí považovať za neprimerané, keďže členské štáty môžu použiť mechanizmy stanovené smernicami 76/308, 77/799 a 2008/55.

68 V tejto súvislosti treba konštatovať, že na rozdiel od toho, čo tvrdí Španielske kráľovstvo, Spolková republika Nemecko, Holandské kráľovstvo a Portugalská republika, mechanizmy spolupráce, ktoré existujú medzi orgánmi členských štátov na úrovni Únie, sú postačujúce na to, aby členskému štátu pôvodu umožnili vymáhanie daňového dlhu v inom členskom štáte (pozri v tomto zmysle rozsudok National Grid Indus, už citovaný, bod 78).

69 Na tento účel treba pripomenúť, že ak je daňový dlh definitívne stanovený v okamihu, keď daňovník presúva svoje bydlisko do iného členského štátu, pomoc požadovaná od hostiteľského členského štátu bude spočívať výlučne vo vymáhaní tohto dlhu a nie v konečnom stanovení výšky uloženej dane.

70 Článok 4 ods. 1 smernice 2008/55 však stanovuje, že „na základe žiadosti žiadajúceho orgánu dožiadaný orgán poskytne akúkoľvek informáciu, ktorá by mohla byť užitočná pre žiadajúci orgán pri refundácii jeho pohľadávky“. Táto smernica tak umožňuje členskému štátu pôvodu získať od príslušného orgánu hostiteľského členského štátu informácie týkajúce sa presunu bydliska fyzickej osoby do tohto členského štátu v rozsahu, v akom sú potrebné na to, aby členskému štátu pôvodu umožnili vymôcť daňovú pohľadávku, ktorá už existovala v okamihu uvedeného presunu.

71 Uvedená smernica, konkrétne jej články 5 až 9, okrem toho orgánom členského štátu pôvodu ponúka rámec spolupráce a pomoci, keďže upravuje aj uznávanie rozhodnutí, aj prijímanie ochranných opatrení, ktoré im následne umožnia účinné vymoženie daňovej pohľadávky v hostiteľskom členskom štáte (pozri v tomto zmysle rozsudok National Grid Indus, už citovaný, bod 78).

72 V tejto súvislosti treba tiež konštatovať, že nie je vylúčené, že vyššie uvedené nástroje spolupráce nefungujú v praxi vždy uspokojivo a bez ťažkostí. Členské štáty sa však nemôžu odvolávať na ťažkosti, s ktorými sa prípadne môžu stretnúť pri zhromažďovaní požadovaných informácií alebo na nedostatky, ktoré sa môžu vyskytnúť v rámci spolupráce medzi ich daňovými orgánmi, aby tak odôvodnili obmedzenia základných slobôd zaručených Zmluvou (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 4. marca 2004, Komisia/Francúzsko, C-334/02, s. I-2229, bod 33).

73 V tejto súvislosti členské štáty, ktoré vstúpili do konania na podporu návrhov Španielskeho kráľovstva, odkazujú na už citovaný rozsudok Truck Center, v ktorom Súdny dvor vzhľadom na možnosť núteného vymáhania najmä potvrdil, že na daňovníkov nerezidentov sa uplatní iný spôsob zdanenia než na daňovníkov rezidentov, a to zrážková daň.

74 Aj keby sa pripustilo, že cezhraničné vymáhanie daňového dlhu je spravidla náročnejšie než nútené vymáhanie vykonané na území štátu, treba konštatovať, že v tejto veci nejde len o spôsob vymáhania, ale aj o to, či povinnosť daňovníka, ktorý chce presunúť svoje bydlisko do iného členského štátu, zaplatiť z dôvodu tohto samotného presunu okamžite a v plnej výške stanovenú daň z už dosiahnutých príjmov, nejde nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie sledovaného cieľa, hoci daňovníci, ktorí zostávajú na území štátu, takejto povinnosti nepodliehajú.

75 Z predchádzajúcich úvah preto vyplýva, že článok 14 ods. 3 zákona č. 35/2006, podľa ktorého sú daňovníci, ktorí presunú svoje bydlisko do zahraničia, povinní zahrnúť všetok nezdanený príjem do základu dane za posledné zdaňovacie obdobie, v ktorom sa považovali za daňovníkov rezidentov, je neprimeraný.

76 Pokiaľ ide o odôvodnenie predmetnej právnej úpravy cieľom všeobecného záujmu spočívajúcim v zabezpečení rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi, treba pripomenúť, že je legitímnym cieľom uznaným Súdnym dvorom (pozri v tomto zmysle rozsudky

Marks & Spencer, už citovaný, bod 45; N, už citovaný, bod 42; z 18. júla 2007, Oy AA, C-231/05, Zb. s. I-6373, bod 51; z 15. mája 2008, Lidl Belgium, C-414/06, Zb. s. I-3601, bod 31, a National Grid Indus, už citovaný, bod 45).

77 Z ustálenej judikatúry tiež vyplýva, že v prípade neexistencie zjednocovacích a harmonizujúcich opatrení na úrovni Únie majú členské štáty naďalej právomoc prostredníctvom Zmluvy alebo jednostranne definovať kritériá rozdelenia svojej daňovej právomoci najmä s cieľom zamedziť dvojitému zdaneniu (rozsudky z 19. novembra 2009, Komisia/Taliansko, C-540/07, Zb. s. I-10983, bod 29 a citovaná judikatúra, ako aj National Grid Indus, už citovaný, bod 45). Takéto odôvodnenie možno pripustiť najmä vtedy, ak cieľom predmetného systému je zabrániť konaniam, ktoré by mohli ohroziť právo niektorého členského štátu vykonávať svoju daňovú právomoc vo vzťahu k činnostiam uskutočňovaným na jeho území (pozri v tomto zmysle najmä rozsudky Marks & Spencer, už citovaný, bod 46; Rewe Zentralfinanz, už citovaný, bod 42, a National Grid Indus, už citovaný, bod 46).

78 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že Súdny dvor, pokiaľ ide o presun sídla skutočného vedenia spoločnosti z jedného členského štátu do iného členského štátu, tiež rozhodol, že táto skutočnosť neznamená, že sa členský štát pôvodu má vzdať svojho práva zdanenia kapitálové zisky dosiahnuté v rámci jeho daňovej právomoci pred uvedeným presunom (pozri najmä rozsudky z 12. decembra 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Zb. s. I-11673, bod 59, ako aj National Grid Indus, už citovaný, bod 46). Súdny dvor už teda rozhodol, že v súlade so zásadou daňovej teritoriality súvisiacej s časovým prvkom, a to daňovým domicilom daňovníka na území štátu v období, keď boli latentné kapitálové zisky zistené, je členský štát oprávnený zdanenie uvedené kapitálové zisky v okamihu presunu tohto daňovníka (pozri rozsudky N, už citovaný, bod 46, a National Grid Indus, už citovaný, bod 46).

79 O to viac možno tieto isté úvahy uplatniť v tejto veci, keďže predmetná právna úprava sa týka zdaňovania už dosiahnutých príjmov a nie latentných kapitálových ziskov. Španielske kráľovstvo totiž nestráca pri presune bydliska daňovníka do iného členského štátu právo vykonávať svoju daňovú právomoc, pokiaľ ide o činnosti, ktoré už boli na jeho území vykonané, a nemusí sa teda vzdať svojho práva stanoviť príslušnú výšku dane.

80 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že cieľom uvedenej právnej úpravy je v členskom štáte pôvodu zdanenie dosiahnuté príjmy, ktoré spadajú do daňovej právomoci tohto členského štátu, pred uvedeným presunom bydliska. Tieto príjmy sa teda zdaňujú v členskom štáte, v ktorom boli dosiahnuté, keďže príjmy dosiahnuté po uvedenom presune sídla daňovníka sa v zásade zdaňujú výlučne v hostiteľskom členskom štáte, v ktorom boli dosiahnuté.

81 Keďže v prejednávanej veci nie je sporné stanovenie daňového dlhu v okamihu presunu bydliska, ale jeho bezprostredné vymáhanie, Španielske kráľovstvo nepreukázalo, že v prípade neexistencie kolízie medzi daňovými právomocami štátu, ktorý daňovník opustil, a daňovými právomocami hostiteľského štátu, bude riešiť problém dvojitého zdanenia alebo situácii, v ktorej sa dotknutí daňovníci úplne vyhnú dani, čo môže odôvodniť uplatnenie takého opatrenia, o aké ide vo veci samej, v snahe dosiahnuť cieľ spočívajúci v zabezpečení vyváženého rozdelenia daňových právomocí.

82 Za týchto podmienok odôvodnenie predmetnej právnej úpravy potrebou zachovať vyvážené rozdelenie daňovej právomoci medzi členskými štátmi nemožno prijať.

83 Pokiaľ ide o odôvodnenie tejto právnej úpravy potrebou zachovať koherenciu vnútroštátneho daňového systému, Španielske kráľovstvo najmä tvrdí, že uvedená právna úprava je nevyhnutná na zabezpečenie tejto koherencie, keďže možnosť odložiť zaplatenie dane zodpovedajúcej už dosiahnutým príjmom je poskytnutá na základe záruky zaplatenia, ktorú pre

daťové orgány predstavuje skutočnosť, že daňovník má bydlisko na španielskom území a že v dôsledku toho priamo a skutočne podlieha právomoci týchto správnych orgánov. Zánik tohto priameho a skutočného zdanenia odôvodňuje stratu daňovej výhody, ktorú predstavuje možnosť odkladu zaplataenia dane.

84 Je nesporné, že Súdny dvor už rozhodol, že nevyhnutnosť zachovať koherenciu daňového systému môže odôvodňovať právnu úpravu, ktorá svojou povahou môže obmedziť základné slobody (pozri v tomto zmysle najmä rozsudky z 28. januára 1992, *Bachmann*, C-204/90, Zb. s. I-249, bod 21; z 23. októbra 2008, *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, C-157/07, Zb. s. I-8061, bod 43, a *Komisija/Maťarsko*, už citovaný, bod 70).

85 Na to, aby tvrdenie založené na takomto odôvodnení mohlo obstáť, je však potrebné preukázať existenciu priamej súvislosti medzi predmetnou daňovou výhodou a kompenzáciou tejto výhody prostredníctvom určitého daňového odvodu (pozri najmä rozsudky zo 7. septembra 2004, *Manninen*, C-319/02, Zb. s. I-7477, bod 42; z 13. marca 2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04, Zb. s. I-2107, bod 68, a *Komisija/Maťarsko*, už citovaný, bod 72), keďže priamy charakter tejto súvislosti musí byť posudzovaný vzhľadom na cieľ sledovaný predmetnou právnou úpravou (pozri najmä rozsudok *Manninen*, už citovaný, bod 43).

86 V tejto súvislosti treba po prvé konštatovať, že vzhľadom na skutočnosť, že požiadavky súvisiace s koherenciou daňového systému a vyváženým rozdelením daňovej právomoci sa prekrývajú, úvahy uvedené v bode 81 tohto rozsudku, podľa ktorých v prejednávanej veci nijaký iný členský štát sa nedomáha právomoci, ktorá by mu umožnila zdaníť príjmy dosiahnuté v Španielsku, sú takisto relevantné, pokiaľ ide o potrebu zachovať túto koherenciu, takže tvrdenie založené na uvedenej potrebe je neúčinné.

87 Po druhé treba uviesť, že Španielske kráľovstvo sa odvoláva len na potrebu zachovať koherenciu daňového systému bez preukázania, že v predmetnej vnútroštátnej právnej úprave existuje priama spojitosť medzi daňovou výhodou, ktorú predstavuje možnosť zdaníť príjmy za viacero zdaňovacích období, a kompenzáciou tejto výhody akýmkoľvek daňovým zaťažením.

88 Za týchto podmienok odôvodnenie uvedenej právnej úpravy potrebou zachovať koherenciu vnútroštátneho daňového systému nemožno prijať.

89 Okrem toho treba konštatovať, že Španielske kráľovstvo, ako aj členské štáty, ktoré vstúpili do konania na podporu jeho návrhov, sa takisto v podstate odvolávajú na tú istú argumentáciu, ktorá je založená na primeranosti uvedenej právnej úpravy aj z hľadiska cieľov, ktoré spočívajú v zabezpečení koherencie daňového systému a vyváženého rozdelenia daňovej právomoci, lebo podľa týchto členských štátov sú nástroje spolupráce upravené právom Únie nedostatočné.

90 Preto, aj keby predmetná právna úprava bola schopná dosiahnuť tieto ciele, treba konštatovať, že ňo sa týka primeranosti tejto právnej úpravy, úvahy uvedené v bodoch 68 až 74 tohto rozsudku v súvislosti s odôvodnením potreby zabezpečiť účinné vymáhanie dane, sú takisto relevantné, pokiaľ ide o potrebu zabezpečiť koherenciu daňového systému a vyvážené rozdelenie daňovej právomoci, takže uvedená právna úprava ide v každom prípade nad rámec toho, ňo je potrebné na dosiahnutie uvedených cieľov.

– O existencii obmedzenia článku 18 ES

91 Pokiaľ ide o údajnú existenciu obmedzenia článku 18 ES, treba konštatovať, že nemožno dôvodne popierať, že skutočnosť, že niektoré osoby, ktoré sa chcú premiestniť v rámci Únie z dôvodov, ktoré nesúvisia s výkonom hospodárskej činnosti, sú vylúčené z nároku na dotknutú hotovostnú výhodu, môže v niektorých prípadoch odradiť tieto osoby od výkonu základných

slobôd, ktoré uvedené článok 18 ES zaručuje.

92 Z judikatúry Súdneho dvora však vyplýva, že takéto obmedzenie môže byť z hľadiska práva Únie opodstatnené vtedy, ak vychádza z objektívnych dôvodov všeobecného záujmu, ktoré sú nezávislé od štátnej príslušnosti dotknutých osôb a sú primerané cieľu, ktorý legitímne sleduje vnútroštátne právo (pozri rozsudky z 23. októbra 2007, Morgan a Bucher, C-11/06 a C-12/06, Zb. s. I-9161, bod 33, ako aj Komisia/Maľarsko, už citovaný, bod 88).

93 V tejto súvislosti treba uviesť, že záver, ku ktorému sa dospelo aj v bodoch 51 až 88 tohto rozsudku v súvislosti s existenciou a odôvodnením obmedzení článkov 39 ES a 43 ES, sa uplatní z rovnakých dôvodov (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 17. januára 2008, Komisia/Nemecko, už citovaný, bod 30, Komisia/Grécko, už citovaný, bod 60, ako aj Komisia/Maľarsko, už citovaný, bod 89).

O žalobných dôvodoch založených na porušení ustanovení Dohody o EHP

94 Komisia tiež tvrdí, že Španielske kráľovstvo si tým, že prijalo a zachovalo článok 14 ods. 3 zákona 35/2006, nesplnilo povinnosti, ktoré mu vyplývajú podľa článkov 28 a 31 Dohody o EHP týkajúcich sa jednak voľného pohybu pracovníkov a jednak slobody usadiť sa.

95 Na úvod treba uviesť, že uvedené ustanovenia Dohody o EHP sú analogické s ustanoveniami článkov 39 ES a 43 ES, takže úvahy, ktoré sú v súvislosti s týmito článkami uvedené v bodoch 51 až 64 tohto rozsudku, sa v zásade uplatňujú aj na všetky príslušné články Dohody o EHP.

96 Treba však konštatovať, že pokiaľ ide o odôvodnenie založené na potrebe zabezpečiť účinné vymáhanie daňového dlhu, rámec spolupráce medzi príslušnými orgánmi členských štátov stanovený smernicami 76/308, 77/799 a 2008/55 neexistuje medzi týmito orgánmi a príslušnými orgánmi tretích štátov, pokiaľ tretí štát neprevzal nijaký záväzok vzájomnej pomoci (pozri najmä rozsudok z 5. mája 2011, Komisia/Portugalsko, C-267/09, Zb. s. I-3197, bod 55).

97 V tejto súvislosti treba konštatovať, že Španielske kráľovstvo tvrdí, že ani s Nórske kráľovstvom, ani s Islandskou republikou a ani s Lichtenštajnským kniežatstvom neuzavrelo dvojstranné dohody upravujúce vzájomnú pomoc pri vyberaní alebo vymáhaní daní. V prípade presunu bydliska daňovníka do jedného z týchto štátov, ktoré sú zmluvnými stranami Dohody o EHP, sa nezdá, že španielske orgány majú k dispozícii prostriedky, ktoré by im umožnili využiť účinnú spoluprácu s orgánmi uvedených štátov.

98 Okrem toho Komisia tým, že vo svojich pripomienkach uvedených v odpovedi na vyjadrenia Spolkovej republiky Nemecko, Holandského kráľovstva a Portugalskej republiky ako vedľajších účastníkov konania len veľmi všeobecne uviedla dohody, ktoré Španielske kráľovstvo uzavrelo so štátmi, ktoré sú zmluvnými stranami Dohody o EHP, ale nie sú členskými štátmi Únie, nepreukázala, že tieto dohody skutočne upravujú postačujúce mechanizmy výmeny informácií na overenie a kontrolu priznaní predložených zdaniteľnými osobami, ktorí majú bydlisko v týchto štátoch.

99 Za týchto podmienok treba konštatovať, že povinnosť daňovníkov, ktorí presúvajú svoje bydlisko do zahraničia, zahrnúť všetok nezdanený príjem do základu dane za posledné zdaňovacie obdobie, v ktorom sa považovali za daňovníkov rezidentov, pokiaľ sa týka daňovníkov, ktorí majú bydlisko v štátoch, ktoré sú zmluvnými stranami Dohody o EHP, ale nie sú členskými štátmi Únie, nejde nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie cieľa spočívajúceho v zabezpečení účinnosti daňových kontrol a boja proti daňovým únikom.

100 Žalobu je preto potrebné zamietnuť v rozsahu, v akom sa týka nesplnenia povinností, ktoré Španielskemu kráľovstvu vyplývajú z článkov 28 a 31 Dohody o EHP.

101 Za týchto podmienok treba konštatovať, že Španielske kráľovstvo si tým, že v článku 14 zákona 35/2006 prijalo a zachovalo ustanovenie, podľa ktorého sú daňovníci, ktorí presunú svoje bydlisko do iného členského štátu, povinní zahrnúť všetok nezdanený príjem do základu dane za posledné zdaňovacie obdobie, v ktorom sa považovali za daňovníkov rezidentov, nesplnilo povinnosti, ktoré mu vyplývajú z článkov 18 ES, 39 ES a 43 ES.

## O trovách

102 Podľa článku 69 ods. 2 rokovacieho poriadku účastník konania, ktorý vo veci nemal úspech, je povinný nahradiť trovy konania, ak to bolo v tomto zmysle navrhnuté. Na základe článku 69 ods. 3 tohto rokovacieho poriadku môže Súdny dvor rozdeliť náhradu trov konania medzi účastníkov konania alebo rozhodnúť, že každý z účastníkov konania znáša svoje vlastné trovy konania, ak účastníci konania nemali úspech aspoň v jednej časti predmetu konania alebo vo viacerých častiach predmetu konania, alebo z výnimočných dôvodov.

103 V predmetnom spore treba zohľadniť skutočnosť, že žalobným dôvodom Komisie založeným na nedodržaní požiadaviek vyplývajúcich z článkov 28 a 31 Dohody o EHP, nebolo vyhovené.

104 Španielsku republiku teda treba zaviazť na náhradu troch štvrtín všetkých trov konania, pričom Komisia je povinná nahradiť zostávajúcu štvrtinu trov konania.

105 Podľa článku 69 ods. 4 prvého pododseku toho istého rokovacieho poriadku členské štáty, ktoré vstúpili do konania ako vedľajší účastníci konania, znášajú svoje vlastné trovy konania. Nemecká spolková republika, Holandské kráľovstvo a Portugalská republika teda znášajú svoje vlastné trovy konania.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (prvá komora) rozhodol a vyhlásil:

- 1. Španielske kráľovstvo si tým, že v článku 14 zákona 35/2006 o dani z príjmu fyzických osôb, ktorým sa čiastočne menia a dopĺňajú zákony o dani z príjmov právnických osôb, nerezidentov a 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) z 28. novembra 2006, prijalo a zachovalo ustanovenie, podľa ktorého sú daňovníci, ktorí presunú svoje bydlisko do iného členského štátu, povinní zahrnúť všetok nezdanený príjem do základu dane za posledné zdaňovacie obdobie, v ktorom sa považovali za daňovníkov rezidentov, nesplnilo povinnosti, ktoré mu vyplývajú z článkov 18 ES, 39 ES a 43 ES.**
- 2. V zostávajúcej časti sa žaloba zamietá.**
- 3. Španielske kráľovstvo je povinné nahradiť tri štvrtiny všetkých trov konania. Komisia je povinná nahradiť zostávajúcu štvrtinu trov konania.**
- 4. Spolková republika Nemecko, Holandské kráľovstvo, ako aj Portugalská republika znášajú svoje vlastné trovy konania.**

Podpisy

\* Jazyk konania: španielčina.