

V?c C-253/09

Evropská komise

v.

Ma?arská republika

„Nespln?ní povinnosti státem – Volný pohyb osob – Svoboda usazování – Koup? nemovitosti, jež se má stát trvalým bydlišt?m – Stanovení základu dan? odvád?né p?i nabytí nemovitostí – Odpo?et hodnoty prodané nemovitosti ur?ené k bydlení od hodnoty nabyté nemovitosti ur?ené k bydlení – Vylou?ení tohoto odpo?tu, pokud se prodaná nemovitost nenachází v tuzemsku“

Shrnutí rozsudku

*Volný pohyb osob – Svoboda usazování – Ob?anství Evropské unie – Právo na volný pohyb a pobyt na území ?lenských stát? – Omezení – Da?ové právní p?edpisy – Da? z p?evodu nemovitostí*

*(?lánky 18 ES, 39 ES a 43 ES; dohoda EHP, ?lánky 28 a 31)*

?lenský stát, jehož právní úprava v souvislosti s výpo?tem dan?, která se uplatní na nabytí nemovitosti, jež se má stát trvalým bydlišt?m, stanoví, že v p?ípad?, že soukromá osoba prodá svoji další nemovitost ur?enou k bydlení v dob? do jednoho roku p?ed touto koupí nebo po ní, bude základem pro výpo?et dan? rozdíl mezi hrubou tržní hodnotou koupené a prodané nemovitosti, nachází-li se posledn? uvedená nemovitost rovn?ž v tuzemsku, neporušil povinnosti, které pro n?ho vyplývají z ?lánek? 18 ES, 39 ES a 43 ES, jakož i z ?lánek? 28 a 31 Dohody o Evropském hospodá?ském prostoru.

Tato právní úprava tím, že z hlediska dan? z p?evodu nemovitostí znevýhod?uje osoby, které se chtějí usadit v tomto ?lenském stát? a koupit si tam nemovitost, ve srovnání s osobami, které se st?hují v rámci tohoto ?lenského státu, protože prvn? uvedeným osobám neumož?uje, aby jim bylo p?i koupi nemovitosti poskytnuto dot?ené da?ové zvýhodn?ní, zajisté p?edstavuje omezení volného pohybu osob zakotveného v ?láncích 39 ES a 43 ES. Co se tý?e ?lánek? 18 ES, m?že skute?nost, že na n?které osoby, které se p?emís?ují v rámci Unie z d?vod?, které nesouvisí s výkonem hospodá?ské ?innosti, se neuplatní snížení základu dan?, rovn?ž v n?kterých p?ípadech odradit tyto osoby od výkonu základních svobod zaru?ených uvedeným ?lánekem.

Toto rozdílné zacházení se krom? toho týká objektivn? srovnatelných situací, jelikož s ohledem na spornou da? spo?ívá jediný rozdíl mezi situací nerezident?, v?etn? tuzemských státních p?íslušník?, kte?í využili svého práva volného pohybu v rámci Unie, a situací rezident?, a? již tuzemských státních p?íslušník? ?i státních p?íslušník? jiného ?lenského státu, kte?í v doty?ném stát? nabyli novou nemovitost ur?enou k trvalému bydlení, v míst? jejich p?edcházejícího trvalého bydlišt?. V obou t?chto situacích uvedené osoby totiž koupí nemovitost v tomto ?lenském stát? s cílem se zde usadit a p?i koupi své p?edcházející nemovitosti ur?ené k trvalému bydlení uhradily jedny z t?chto osob stejnou da?, jako je sporná da?, ve stát?, ve kterém se nacházelo toto bydlišt?, zatímco druhé z t?chto osob uhradily uvedenou da? v tomto ?lenském stát?.

Toto omezení m?že být nicmén? od?vodn?no zachováním soudržnosti da?ového režimu. V p?ípad?, že se prodaná nemovitost nachází v jiném ?lenském stát?, nemá totiž doty?ný stát

žádné právo zdanit transakci, kterou v tomto jiném členském státě uskutečnila osoba, která se rozhodla nabýt v dotyčném státě nemovitost, která je určena k jejímu trvalému bydlení. Za těchto podmínek a vzhledem k tomu, že dotčené daňové zvýhodnění lze při nabytí takové nemovitosti poskytnout pouze osobám, které již uhradily spornou daň při koupi podobné nemovitosti, odráží struktura uvedeného daňového zvýhodnění symetrickou logiku. Pokud by totiž daňovým poplatníkům, kteří uvedenou daň na základě sporného daňového režimu předtím neuhradili, mohlo být poskytnuto dotyčné daňové zvýhodnění, neoprávněně by čerpali zvýhodnění vztahující se k dani, které by jejich předcházející nabytí nemovitosti nacházející se mimo dotyčné území nepodléhalo. Existuje tedy přímá souvislost mezi poskytnutým daňovým zvýhodněním a převodním odvodem daně. Uvedené zvýhodnění a daňová zátěž se totiž týkají téže osoby a spadají do rámce téže daně.

Toto omezení je mimoto vhodné k dosažení sledovaného cíle, jelikož působí plně symetricky tím, že v rámci dotčeného daňového režimu může být zohledněn pouze rozdíl mezi hodnotou prodané nemovitosti, která se nachází v dotyčném členském státě, a hodnotou nabyté nemovitosti. Kromě toho je uvedené omezení přiměřené sledovanému cíli, neboť cílem dotčené právní úpravy je zejména zabránit, aby při koupi druhé nemovitosti určené k trvalému bydlení v tomto státě nedošlo k dvojímu zdanění kapitálu investovaného za účelem koupě předcházející nemovitosti určené k bydlení, která byla mezitím prodána, a členský stát nemá žádnou pravomoc zdaňovat transakce s nemovitostmi, které se uskutečnily v jiných členských státech. Za těchto okolností by zohlednění takových transakcí pro účely snížení základu dotčené daně vedlo k tomu, že by se tyto transakce chápaly tak, že již byly zatíženy spornou daní, i kdyby tomu tak nebylo. Tato situace by byla zcela zjevně v rozporu s uvedeným cílem, kterým je zamezit dvojímu zdanění v rámci vnitrostátního daňového systému.

Vzhledem k tomu, že pravidla zakazující omezení volného pohybu a svobody usazování uvedená v článcích 28 a 31 Dohody o EHP mají tutéž právní povahu jako včasně totožná ustanovení článků 39 ES a 43 ES, nebrání ani tyto články dotčené právní úpravě.

(viz body 58, 64, 68, 74–76, 80–82, 85, 87, 91)

## ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

1. prosince 2011(\*)

„Nesplnění povinnosti státem – Volný pohyb osob – Svoboda usazování – Koupě nemovitosti, jež se má stát novým trvalým bydlištěm – Stanovení základu daně odváděné při nabytí nemovitostí – Odpočet hodnoty prodané nemovitosti určené k bydlení od hodnoty nabyté nemovitosti určené k bydlení – Vyloučení tohoto odpočtu, pokud se prodaná nemovitost nenachází v tuzemsku“

Ve věci C-253/09,

jejímž předmětem je žaloba pro nesplnění povinnosti na základě článku 226 ES, podaná dne 8. července 2009,

**Evropská komise**, zastoupená R. Lyalem a K. Talabér-Ritz, jako zmocněnci, s adresou pro účely

doružování v Lucemburku,

žalobkyně,

proti

**Mažarské republice**, zastoupené R. Somssich a M. Z. Fehérem, jako zmocněnci,

žalované,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení A. Tizzano, předseda senátu, M. Safjan, M. Ilešič, E. Levits a M. Berger (zpravodaj),  
sudci,

generální advokát: J. Mazák,

vedoucí soudní kanceláře: B. Fülöp, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 23. září 2010,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 9. prosince 2010,

vydává tento

## **Rozsudek**

1 Svou žalobou se Komise Evropských společenství domáhá, aby Soudní dvůr rozhodl, že Mažarská republika tím, že zachází rozdílně s nabytím nemovitosti určené k trvalému bydlení nacházející se v Mažarsku, které následuje po prodeji jiné nemovitosti tohoto druhu, a to v závislosti na tom, zda se prodaná nemovitost nacházela v Mažarsku nebo na území jiného členského státu, nesplnila povinnosti, které pro ni 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 (Úč. vst. 1994, L 1, s. 3, dále jen „Dohoda o EHP“).

## **Vnitrostátní právní rámec**

2 Článek 63 zákona č. CXVII z roku 1995 o daních z příjmu (dále jen „zákon o daních z příjmu“), ve znění účinném ke dni 31. prosince 2007 stanovil:

„[...] sazba daně z příjmu z prodeje nemovitostí a majetkových práv je 25 %.

[...] Odvážná daň se sníží (nebo se od ní v příslušné výši upustí) o částku daně vypočtené z té části příjmu z prodeje nemovitosti nebo majetkového práva (příspěvek na koupi nemovitosti určené k bydlení), kterou soukromá osoba použije na koupi nemovitosti za účelem bydlení pro sebe, blízké rodinné příslušníky nebo bývalého manžela (manželku) v době 12 měsíců před získáním příjmu nebo 60 měsíců po tomto datu (základ příspěvku na koupi nemovitosti určené k bydlení).“

3 Tento příspěvek na koupi nemovitosti určené k bydlení se poskytoval pouze v případě, že se investice týkala nemovitosti určené k bydlení, která se nacházela v Mažarsku.

4 Článek 1 zákona č. XCIII z roku 1990 o daních (dále jen „zákon o daních“), ve znění použitelném v projednávané věci, stanoví:

„Dať z nemovitosti se hradí v případě dědictví, darování nebo úplatného převodu nemovitosti.“

5 §lánek 2 odst. 2 zákona o daních stanoví:

„Jestliže mezinárodní úmluva nestanoví jinak, vztahují se ustanovení o dani darovací a dani z úplatného převodu nemovitostí na nemovitosti nacházející se v tuzemsku a na související majetková práva.“

6 §lánek 21 odst. 5 zákona o daních stanoví:

„V případě, že soukromá osoba prodá svoji další nemovitost určenou k bydlení v době do jednoho roku před touto koupí nebo po ní, bude základem pro výpočet daně rozdíl mezi hrubou tržní hodnotou koupené a prodané nemovitosti.“

### **Postup před zahájením soudního řízení**

7 Výzvou dopisem ze dne 23. března 2007 upozornila Komise Mařarskou republiku na to, že vnitrostátní daňová ustanovení týkající se převodu nemovitostí se zdají být v rozporu s právy zaručenými články 18 ES, 39 ES, 43 ES a 56 ES, jakož i odpovídajícími články Dohody o EHP.

8 Komise tvrdila, že tato daňová ustanovení zachází diskriminačně s nabytím nemovitosti určené k bydlení nacházející se v Mařarsku, které následuje po prodeji předcházející nemovitosti určené k bydlení tím, že stanoví příznivější podmínky v případě, že se tato nemovitost určená k bydlení nacházela v Mařarsku, a nikoli na území jiného členského státu. Uvedená ustanovení tak více zatěžují koupě nemovitostí určených k bydlení spojené s prodejem předcházející nemovitosti určené k bydlení, pokud se poslední uvedená nemovitost nenacházela v Mařarsku. V důsledku své diskriminační povahy tato ustanovení tedy brání volnému pohybu pracovníků a kapitálu, jakož i svobodě usazování. Komise rovněž uvedla, že nevidí žádné odvodnění pro tento rozdílný režim.

9 Ve svém dopise ze dne 8. srpna 2007 Mařarská republika uznala, že ustanovení článku 63 zákona o daních z příjmů porušují platné unijní právo, a oznámila svůj úmysl přijmout nová pravidla, která daňovými poplatníky zaručí, že při výpočtu jejich daně z příjmů s nimi nebude zacházeno diskriminačně z důvodu místa, kde se jejich nemovitost nachází.

10 Pokud ale jde o ustanovení čl. 21 odst. 5 zákona o daních, měla Mařarská republika za to, že tato ustanovení unijní právo neporušují.

11 Dopisem ze dne 12. prosince 2007 informovala Mařarská republika Komisi, že mařarský parlament přijal zákon č. CXXVI z roku 2007, kterým se mění některé daňové zákony a který vstoupí v platnost dne 1. ledna 2008. Článek 19 tohoto zákona mění článek 63 zákona o daních z příjmů tak, že ruší ustanovení o odpočtu daně, která se použila při koupi nemovitostí určených k bydlení nacházejících se na mařarském území.

12 Komise trvala na názoru vyjádřeném ve své výzvě dopisem a vydala za těchto okolností dne 27. března 2008 odvodněné stanovisko, kterým Mařarskou republiku vyzvala k přijetí opatření nezbytných k tomu, aby vyhověla tomuto stanovisku ve lhůtě dvou měsíců od jeho obdržení.

13 Mařarská republika odpověděla na odvodněné stanovisko dopisem ze dne 27. srpna 2008, ve kterém zopakovala stanovisko, které již vyjádřila ve svém dopise ze dne 8. srpna 2007.

14 Jelikož Komise s touto odpovědí nebyla spokojena, podala projednávanou žalobu.

## K žalob?

### *Argumentace ústnic řízení*

15 Komise tvrdí, že sporná právní úprava, a zejména systém výpočtu daně z převodu nemovitostí, je v rozporu s články 18 ES, 39 ES a 43 ES, jakož i s články 28 a 31 Dohody o EHP z toho důvodu, že znevýhodňuje občany Unie a Evropského hospodářského prostoru (EHP), kteří chtějí v rámci výkonu svého práva volného pohybu nabýt nemovitost v Maarsku a zároveň prodat svou nemovitost, která se nachází v jiném členském státě Evropské unie nebo EHP.

16 Tento orgán má za to, že dotčená daň je nepřímou daní.

17 Komise dále tvrdí, že tuto daň je nutné odvést při každém nabytí nemovitosti určené k trvalému bydlení v Maarsku, ale tato daň může být snížena nebo se od ní dokonce upustí, pokud nabytí takové nemovitosti určitým způsobem navazuje na prodej předcházející nemovitosti nabyvatele určené k bydlení za podmínky, že se tato poslední uvedená nemovitost nachází v Maarsku. Pokud je základ pro výpočet uvedené daně podle čl. 21 odst. 5 zákona o daních tvořen rozdílem mezi hrubou tržní hodnotou kupované a prodávané nemovitosti, může být totiž odpotena pouze hodnota prodávaných nemovitostí, které se nacházejí na maarském území. Za těchto podmínek se osoby, které v Maarsku poprvé kupují nemovitost určenou k trvalému bydlení, nacházejí z důvodu diskriminace zavedené režimem těžké daně v méně příznivé situaci, jsou méně motivovány ke koupi nové nemovitosti určené k bydlení v tomto členském státě a k tomu, aby se v tomto státě usadily, nežli osoby, které si znovu kupují nemovitost tohoto typu jako náhradu za nemovitost, kterou již na maarském území vlastnily.

18 Podle názoru Komise mohly být osoby, které před nabytím nové nemovitosti určené k trvalému bydlení v Maarsku vlastnily nemovitost určenou k trvalému bydlení v jiném členském státě, ve stejné situaci jako osoby, které již vlastnily takovou nemovitost v Maarsku, tedy v situaci, ve které první uvedené osoby musely při nabytí nemovitosti určené k trvalému bydlení rovněž uhradit v tomto jiném členském státě daň, která byla na stejné úrovni jako sporná daň. Okolnost, že maarská právní úprava nestanoví při výpočtu základu daně možnost odpotět tržní hodnotu prodávané nemovitosti od hodnoty nové koupené nemovitosti, pokud se prodaná nemovitost nenachází v Maarsku, vede v tom, že se s objektivně srovnatelnými situacemi zachází rozdílně, a je tudíž diskriminační.

19 Pokud jde o překážku svobody usazování, Komise má na rozdíl od Maarské republiky za to, že z hlediska výkonu této svobody není důležité, že se dotčená právní úprava vztahuje na nemovitosti využívané k bydlení, a nikoli na obchodní prostory. Nelze totiž vyloučit, že si osoba samostatně výdělečně činná zřídí místo podnikání v místě trvalého bydliště.

20 Co se týče osob, které nevykonávají hospodářskou činnost, podle Komise je třeba ze stejných důvodů založených na článku 18 ES dojít ke stejnému závěru.

21 Komise má rovněž za to, že ze stejných důvodů, o jaké jde v případě porušení článků 39 ES a 43 ES, Maarská republika nedodrжуje ani povinnosti, které pro ni vyplývají z článků 28 a 31 Dohody o EHP týkajících se svobody usazování a volného pohybu pracovníků.

22 Komise navíc zastává názor, že takovou diskriminaci nelze odvodnit důvody obecného zájmu.

23 Pokud jde o důvody vycházející ze soudržnosti daňového systému, Komise se domnívá, že se Maarská republika nemůže dovolávat rozsudků ze dne 28. ledna 1992, Bachmann (C-204/90,

Recueil, s. I?249), a ze dne 23. února 2006, Keller Holding (C?471/04, Sb. rozh. s. I?2107). I když je podle Komise pravda, že nutnost zaručit soudržnost daňového systému může odvodnit omezení výkonu základních zásad zaručených Smlouvou o ES, argument založený na tomto důvodu lze přijmout pouze tehdy, když existuje přímá souvislost mezi dotýným daňovým zvýhodněním a vyrovnáním tohoto zvýhodnění určitým daňovým odvodem. Mezi prodeji nemovitostí, na které se vztahuje sporná právní úprava, neexistuje žádná přímá daňová souvislost.

24 Mimoto je Komise toho názoru, že zásada teritoriality, tedy existence daňové pravomoci, kterou lze vykonávat bez omezení vůči nemovitostem nacházejícím se v tuzemsku, a neexistence takové pravomoci ve vztahu k nemovitostem nacházejícím se v zahraničí, na kterou poukazuje Maarská republika, také nemůže odvodnit existenci opatření nacházejícího se v ?l. 21 odst. 5 zákona o daních.

25 Podle Komise, která se v tomto ohledu opírá o rozsudek ze dne 7. září 2004, Manninen (C?319/02, Sb. rozh. s. I?7477, bod 49), se maarské orgány stejně tak nemohou dovolávat přípádného snížení daňových příjmů jakožto naléhavého důvodu obecného zájmu za účelem odvodnění tohoto opatření.

26 Konečně, Komise opět s odkazem na výše uvedený rozsudek Manninen odmítá i odvodnění, podle kterého je pro maarské orgány obtížné při stanovení výše splatné daně v případě nabytí nemovitosti nacházející se v Maarsku přihlídnout k existenci prodaného majetku v jiných členských státech a daní uhrazených při jeho nabytí. Obtíže při určení míry, v jaké z hlediska podstaty a způsobu výpočtu odpovídá daň uhrazená v zahraničí sporné dani, nemohou být v žádném případě argumentem, kterým lze odvodnit dotěnou diskriminaci. Komise však připouští, že Maarská republika může ve smyslu rozsudku ze dne 17. ledna 2008, Jäger (C?256/06, Sb. rozh. s. I?123) klást daňovému poplatníkovi určité požadavky za účelem získání potřebných informací, ale tyto požadavky nesmí být v žádném případě nepřiměřené sledovanému cíli.

27 Maarská republika zdůrazňuje, že na rozdíl od názoru Komise musí být daň zařazena do kategorie přímých daní, a odpovídá, že dotěný daňový režim nemůže porušovat články 18 ES, 39 ES a 43 ES a ani odpovídající ustanovení Dohody o EHP. Tento členský stát podnět tvrdí, že uvedený režim lze v každém případě odvodnit důvody obecného zájmu.

28 Maarská republika především poukazuje na skutečnost, že se nejedná o překážku volného pohybu osob a svobody usazování, a to zejména z důvodu, že neexistuje diskriminace mezi objektivně srovnatelnými situacemi. Maarská republika, která zpochybňuje názor Komise v tomto ohledu, se domnívá, že v objektivně srovnatelné situaci se nacházejí všechny osoby, které chtějí poprvé nabytí nemovitost v Maarsku, a že není důležité, zda nabyly nemovitost v jiném členském státě či nikoli. V objektivně srovnatelné situaci se podle názoru Maarské republiky nacházejí i osoby, které v Maarsku již vlastnily nemovitost určenou k jejich trvalému bydlení a nabudou v tomto členském státě novou nemovitost tohoto typu jako náhradu za předcházející nemovitost.

29 Podle uvedeného členského státu se naopak ve srovnatelné situaci nenacházejí osoby, které prodávají nemovitost určenou k trvalému bydlení, která se nachází v Maarsku, s cílem v tomto členském státě nabytí jinou nemovitost tohoto typu, a osoby, které prodávají nemovitost určenou k trvalému bydlení, která se nachází v jiném členském státě, s cílem nabytí v Maarsku jinou nemovitost tohoto typu. Zaprvé daňový domicil těchto osob může být rozdílný, jelikož osoby patřící do první kategorie jsou tuzemští rezidenti, zatímco osoby patřící do druhé kategorie jsou zahraniční rezidenti. Zadruhé, pokud jde o tuto druhou kategorii osob, předcházející nemovitost, kterou vlastnily, z územního a věcného hlediska nespádá do působnosti maarského daňového

práva, zatímco v případě nemovitostí prodaných první kategorií osob tomu tak není.

30 V tomto ohledu se Maarská republika opírá o judikaturu Soudního dvora, a zejména o rozsudky ze dne 14. února 1995, Schumacker (C-279/93, Recueil, s. I-225, bod 34), a ze dne 5. července 2005, D. (C-376/03, Sb. rozh. s. I-5821), která stanoví, že v oblasti daní z příjmů a daní z nemovitostí nejsou situace rezidentů a nerezidentů objektivně srovnatelné a že skutečnost, že belgický stát neposkytuje nerezidentům určitá daňová zvýhodnění, která poskytuje rezidentům, není zpravidla diskriminační. Kromě toho se tento belgický stát na podporu své argumentace dovolává věci, ve které byl vydán rozsudek ze dne 8. září 2005, Blanckaert (C-512/03, Sb. rozh. s. I-7685), a zdůrazňuje podobnost ustanovení sporných v této věci a v projednávané věci.

31 Maarská republika ostatně zdůrazňuje, že Smlouva, tak jak ji vykládá Soudní dvůr, nezaručuje občanu Unie, že umístění jeho příjmové činnosti do jiného belgického státu bude daňově neutrální (viz zejména rozsudky ze dne 29. dubna 2004, Weigel, C-387/01, Recueil, s. I-4981, bod 55; ze dne 15. července 2004, Lindfors, C-365/02, Sb. rozh. s. I-7183, bod 34, a ze dne 12. července 2005, Schempp, C-403/03, Sb. rozh. s. I-6421, bod 45). Tento belgický stát tudíž uvádí, že dotčený režim je v souladu se zásadou daňové teritoriality, která je uznána unijním právem (viz zejména rozsudek ze dne 15. května 1997, Futura Participations a Singer, C-250/95, Recueil, s. I-2471) a podle které vedle sebe existují různé vnitrostátní daňové systémy bez jakékoli hierarchie.

32 Jelikož případné obtíže vyplývající z rozdílů mezi vnitrostátními daňovými právními úpravami nespádají do oblasti působnosti ustanovení Smlouvy o volném pohybu, je myslitelné, že s osobou, která využila ustanovení o volném pohybu, bude v určitém belgickém státě zacházeno z daňového hlediska méně příznivě jen proto, že podléhá daňovým právním předpisům jiného belgického státu. Takovou situaci však nelze považovat za situaci, která sama o sobě způsobuje diskriminaci k újmě této osoby, ani za omezení práva volného pohybu v rozporu s unijním právem.

33 Maarská republika v této souvislosti zdůrazňuje, že daňová pravomoc belgických států zahrnuje nejen určení daňové zátěže, ale i poskytování zvýhodnění. Sporná právní úprava je tak v souladu se zásadou teritoriality a neporušuje unijní právo.

34 Případné omezení základních svobod je za těchto okolností podle Maarské republiky nezbytným důsledkem teritoriálního rozdělení daňové pravomoci belgických států. Zachování vyváženého rozdělení daňové pravomoci mezi belgickými státy je součástí důvodů obecného zájmu, které odvodují taková omezení.

35 Tento belgický stát se podnětně dovolává ustálené judikatury (viz výše uvedený rozsudek Bachmann; rozsudek ze dne 28. ledna 1992, Komise v. Belgie, C-300/90, Recueil, s. I-305; výše uvedený rozsudek Manninen; výše uvedený rozsudek Keller Holding, a rozsudek ze dne 8. listopadu 2007, Amurta, C-379/05, Sb. rozh. s. I-9569) a má za to, že sporný daňový režim je odvodněn důvody obecného zájmu, které se týkají soudržnosti daňového systému. Soudní dvůr za těchto okolností uznal takové odvodnění zaprvé, pokud je prokázána existence přímé souvislosti mezi poskytnutím dotčeného daňového zvýhodnění a daňovou zátěží jako jeho protihodnotou, a zadruhé, pokud se toto zvýhodnění i zátěž týkají téže osoby a téže daně. V projednávané věci Maarská republika tvrdí, že souvislost takové povahy existuje, jelikož sporné daňové zvýhodnění může být poskytnuto pouze osobám, které již nabyly nemovitost na maarském území, a to při nabytí jiné nemovitosti v Maarsku. Je tedy nepopiratelné, že uvedené daňové zvýhodnění a tato daňová zátěž, která představuje jeho protihodnotu, se týkají téže osoby a spadají do rámce téže daně.

36 Maarská republika odmítá argument Komise, podle kterého je cílem sporné právní úpravy pouze snaha zamezit snížení daňových příjmů. Cíl sledovaný touto právní úpravou spočívá v

zajištění toho, že každé nabytí nemovitosti v Maarsku bude alespoň jednou zdaněno spornou daní stanovenou z celkové tržní hodnoty nabyté nemovitosti, a v zabrání tomu, že finanční zdroje zdaněné uvedenou daní při nabytí první nemovitosti budou posléze zdaněny ještě jednou. Jde o soudržný celek, který je nerozlučně spojený se zásadou teritoriality.

37 Konečně tento řecký stát tvrdí, že rozšíření daňového zvýhodnění na zahraniční nemovitosti v rámci sporné právní úpravy by mělo za následek praktické problémy natolik vážné, že by zabránily systému fungovat a zejména by neumožňovaly předcházet případným zneužitím.

38 Maarská republika mimoto ve své duplice připomíná, že ze žaloby Komise vyplývá, že tento orgán zpochybňuje maarskou právní úpravu v rozsahu, v němž omezuje výkon práva volného pohybu a svobody usazování osob, které v rámci výkonu uvedeného práva a uvedené svobody chtějí přemístit místo svého trvalého bydliště do Maarska. Pokud by Komise chtěla přezkoumat spornou právní úpravu jen z hlediska koupě nemovitosti jako investice bez zohlednění změny bydliště nebo daňového domicilu, lze mít za to, že by tak učinila z hlediska volného pohybu kapitálu ve smyslu článku 56 ES.

39 Jelikož však Komise nepoukázala na tuto základní svobodu, ale pouze na volný pohyb osob, je třeba mít za to, že se žaloba týká pouze situací, ve kterých osoba, která vykonává své právo volného pohybu, přemísťuje své bydliště do Maarska. Tento řecký stát z toho tak vyvozuje, že změna místa bydliště a daňového domicilu je důvodem, aby se rozlišovalo mezi osobami, které nabudou v Maarsku poprvé nemovitost určenou k bydlení, a osobami, které v Maarsku nabudou novou nemovitost určenou k bydlení jako náhradu za takovou předcházející nemovitost, která se nachází v tomto státě.

40 Maarská republika se tedy na podporu svých úvah dovolává rozsudku ze dne 12. února 2009, Block (C-67/08, Sb. rozh. s. I-883) a tvrdí, že pro řecký stát neexistuje povinnost zohlednit tržní hodnotu nemovitosti určené k bydlení, která se nachází v jiném řeckém státě Unie nebo EHP.

### *Závěry Soudního dvora*

41 Úvodem je třeba připomenout, že se Komise a Maarská republika neshodují v kvalifikaci sporné daně jakožto přímé nebo nepřímé daně.

42 V této souvislosti je třeba konstatovat, že bez ohledu na to, zda v projednávané věci uvedená daň představuje přímou nebo nepřímou daň, tato daň není v rámci Unie předmětem harmonizace, a spadá tedy do pravomoci řeckých států, které podle ustálené judikatury Soudního dvora musí při výkonu této pravomoci dodržovat unijní právo (pokud jde o přímé daně viz, zejména rozsudky ze dne 4. března 2004, Komise v. Francie, C-334/02, Recueil, s. I-2229, bod 21; ze dne 20. ledna 2011, Komise v. Řecko, C-155/09, Sb. rozh. s. I-00065, bod 39, a ze dne 16. března 2011, Komise v. Rakousko, C-10/10, Sb. rozh. s. I-0000, bod 23).

43 Je tedy třeba přezkoumat, zda vnitrostátní právní úprava týkající se zdaňování úplatného převodu nemovitostí, zejména pak čl. 2 odst. 2 ve spojení s čl. 21 odst. 5 zákona o daních, představují omezení volného pohybu osob zakotveného v článcích 18 ES, 39 ES a 43 ES, jakož i v článcích 28 a 31 Dohody o EHP, jak tvrdí Komise.

### *K žalobním důvodům vycházejícím z porušení ustanovení Smlouvy*

44 Co se týče žalobního důvodu vycházejícího 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 řeckých 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 rozsudky ze dne 26. října 2006, Komise v. Portugalsko, C-345/05, Sb. rozh. s. I-10633, bod 13; ze dne 18. ledna 2007, Komise v. Švédsko, C-104/06, Sb. rozh. s. I-671, bod 15; ze dne 17. ledna 2008, Komise v. Německo, C-152/05, Sb. rozh. s. I-39, bod 18, a výše uvedený rozsudek Komise v. Německo, bod 41).

45 Dotčený daňový režim je tudíž třeba nejprve prozkoumat z hlediska článků 39 ES a 43 ES, než bude v případě osob přemísťujících se z jednoho členského státu do druhého s cílem usadit se v něm z důvodů, které nesouvisí s výkonem hospodářské činnosti, prozkoumán z hlediska článku 18 ES.

– K existenci omezení článků 39 ES a 43 ES

46 Všechna ustanovení Smlouvy týkající se volného pohybu osob mají za cíl usnadnit výkon 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 rozsudek ze dne 15. září 2005, Komise v. Dánsko, C-464/02, Sb. rozh. s. I-7929, bod 34 a citovaná judikatura, jakož i výše uvedené rozsudky Komise v. Portugalsko, bod 15; Komise v. Švédsko, bod 17, Komise v. Německo, bod 21, Komise v. Německo, bod 43).

47 Svoboda usazování přiznaná státním příslušníkem členského státu na území jiného členského státu zahrnuje zejména přístup k samostatným výdělečným činnostem a jejich výkon za podmínek, které právní úprava členského státu usazení stanoví pro své vlastní státní příslušníky (viz zejména rozsudky ze dne 28. ledna 1986, Komise v. Francie, 270/83, Recueil, s. 273, bod 13, a ze dne 24. května 2011, Komise v. Belgie, C-47/08 Sb. rozh. s. I-0000, bod 79, jakož i v tomto smyslu rozsudek ze dne 22. prosince 2008, Komise v. Rakousko, C-161/07, Sb. rozh. s. I-10671, bod 27). Jinými slovy, článek 43 ES zakazuje každému členskému státu, aby ve svých právních předpisech stanovil pro osoby, které využívají svobody se v něm usadit, podmínky pro výkon jejich činností, které se odlišují od těch, které jsou vymezeny pro jeho vlastní státní příslušníky (výše uvedené rozsudky ze dne 22. prosince 2008, Komise v. Rakousko, bod 28, a ze dne 24. května 2011, Komise v. Belgie, bod 79).

48 V projednávaném případě Komise tvrdí, že sporná právní úprava je z důvodu rozdílného daňového zacházení s daňovými poplatníky, které zavádí, ať již se jedná o cizí státní příslušníky nebo maarské občany, kteří prodávají nemovitost nacházející se v Maarsku, a s daňovými poplatníky, kteří prodávají nemovitost nacházející se mimo území Maarska, diskriminací a může posledně uvedené daňové poplatníky odradit od výkonu jejich práva volného pohybu a svobody usazování.

49 Komise je tudíž toho názoru, že diskriminace vyplývá z méně příznivého daňového zacházení v případě přemísťování bydliště z jiného členského státu do Maarské republiky ve srovnání s daňovým zacházením v případě přemísťování bydliště v rámci Maarska, přičemž má v zásadě za to, že podle zásady daňové rovnosti by se s první uvedenou situací, která obsahuje přeshraniční prvek, mělo zacházet stejně jako s posledně uvedenou situací a že by i v případě první uvedené situace měl vzniknout nárok na sporné daňové zvýhodnění.

50 V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury může diskriminace vzniknout pouze tehdy, jsou-li rozdílná pravidla používána na srovnatelné situace nebo stejné pravidlo používáno na rozdílné situace (viz zejména výše uvedený rozsudek Schumacker, bod 30, rozsudky ze dne 22. března 2007, Talotta, C-383/05, Sb. rozh. s. I-2555, bod 18, jakož i ze dne 18. července 2007, Lakebrink a Peters-Lakebrink, C-182/06, Sb. rozh. s. I-6705, bod 27).

51 Rozdílné zacházení se dvěma kategoriemi daňových poplatníků lze tudíž kvalifikovat jako diskriminaci ve smyslu Smlouvy, pokud jsou situace těchto kategorií daňových poplatníků z hlediska dotčených daňových pravidel srovnatelné.

52 Z toho vyplývá, že v projednávané věci je Maňarská republika povinna poskytnout dotčené daňové zvýhodnění daňovým poplatníkům prodávajícím nemovitost mimo území tohoto řeckého státu pouze tehdy, je-li třeba jejich situaci v souvislosti s dotčenou daní považovat za objektivně srovnatelnou se situací daňových poplatníků, kteří prodávají nemovitost nacházející se v Maňarsku.

53 V tomto ohledu Maňarská republika nesouhlasí se závěrem Komise a tvrdí, že uvedené situace nejsou srovnatelné. Tento řecký stát zastává názor, že lze vyloučit, aby se poskytování sporného daňového zvýhodnění vztahovalo i na nemovitosti, v souvislosti s kterými musela být nebo již dříve měla být uhrazena daň v jiném řeckém státě, pokud tento stát zavedl takovou zátěž. Jelikož se přirozenost sporné právní úpravy vzhledem k povaze této zátěže vztahuje jen na nemovitosti nacházející se v Maňarsku, osoby, které předtím nenabývaly nemovitost v tomto řeckém státě, a osoby, které již takovou nemovitost v tomto státě vlastnily, se tedy nenacházejí ve srovnatelných situacích, takže skutečnost, že se na tyto dvě kategorie osob uplatňují rozdílná pravidla, nepředstavuje diskriminaci ve smyslu Smlouvy.

54 Tuto argumentaci nicméně nelze přijmout.

55 Je zřejmé pravda, že podle judikatury Soudního dvora v oblasti přímých daní nejsou situace rezidentů a nerezidentů v určitém státě zpravidla srovnatelné, neboť příjem nerezidenta pobíraný na území daného státu je nejčastěji pouze částí jeho celkového příjmu soustředěného v místě jeho bydliště a osobní daňová schopnost nerezidenta, která vyplývá ze zohlednění všech jeho příjmů a jeho osobní a rodinné situace, může být nejnáze posouzena v místě, kde jsou soustředěny jeho osobní a majetkové zájmy, které zpravidla odpovídá místu jeho obvyklého bydliště (výše uvedený rozsudek Schumacker, body 31 a 32; rozsudky ze dne 14. září 1999, Gschwind, C-391/97, Recueil, s. I-5451, bod 22, jakož i ze dne 1. března 2004, Wallentin, C-169/03, Sb. rozh. s. I-6443, bod 15).

56 Skutečnost, že řecký stát nepříznivě nerezidentovi určité daňové zvýhodnění, která příznivě rezidentovi, proto není zpravidla diskriminací vzhledem k objektivním rozdílům mezi situacemi rezidentů a nerezidentů jak z hlediska zdroje příjmu, tak i osobní daňové schopnosti nebo osobní a rodinné situace (výše uvedené rozsudky Schumacker, bod 34; Gschwind, bod 23; rozsudek ze dne 12. března 2003, Gerritse, C-234/01, Recueil, s. I-5933, bod 44, a výše uvedený rozsudek Wallentin, bod 16).

57 Je však třeba uvést, že tyto zásady stanovil Soudní dvůr v rámci judikatury týkající se daní z příjmu, tedy oblasti, ve které objektivní rozdíly mezi rezidenty a nerezidenty, jako je zdroj příjmu, osobní daňová schopnost nebo osobní a rodinná situace, mohou mít vliv na zdanění daňového poplatníka a jsou obecně zákonodárcem zohledněny. Tak tomu ovšem není v případě sporné daně, která se stanoví na základě prodejní ceny nemovitostí. Kromě toho Maňarská republika neuváděla, a nevyplývá to ani z žádného dokumentu ve spise, že se při úhradě uvedené daně zohledňuje osobní situace daňového poplatníka.

58 Za těchto podmínek spojuje s ohledem na spornou daň jediný rozdíl mezi situacemi nerezidentů v Maňarsku, včetně maňarských státních příslušníků, kteří využili svého práva volného pohybu v rámci Unie, a situacemi rezidentů v Maňarsku, ať již maňarských státních příslušníků či státních příslušníků jiného řeckého státu, kteří v tomto řeckém státě nabývali novou nemovitost určenou k trvalému bydlení, v místě jejich předcházejícího trvalého bydliště. V

obou těchto situacích uvedené osoby totiž koupí nemovitost v Mařarsku s cílem se v tomto státě usadit a při koupi své předcházející nemovitosti určené k trvalému bydlení uhradili jedny z těchto osob stejnou daň, jako je sporná daň, ve státě, ve kterém se nacházelo toto bydliště, zatímco druhé z těchto osob uhradily uvedenou daň v Mařarsku.

59 Pokud by se za takových okolností připustilo, že řecký stát může libovolně uplatňovat rozdílné zacházení jen proto, že se první nemovitost určená k trvalému bydlení občanů Unie nachází v jiném řeckém státě, byla by ustanovení o volném pohybu osob zbavena svého smyslu (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek ze dne 28. února 1986, Komise v. Francie, bod 18; rozsudky ze dne 8. března 2001, Metallgesellschaft a další, C-397/98 a C-410/98, Recueil, s. I-1727, bod 42, jakož i ze dne 27. listopadu 2008, Papillon, C-418/07, Sb. rozh. s. I-8947, bod 26).

60 Vzhledem k předcházejícím úvahám a jak správně uvádí Komise, všechny osoby, které přemísťují své trvalé bydliště v rámci Unie a EHP, ať již jde o přemístění v rámci mařarského území nebo z řeckého státu, ve kterém se nacházelo předcházející bydliště, do Mařarska, jsou ve srovnatelné situaci.

61 Po tomto konstatování je však nutné připomenout, že za účelem prokázání existence diskriminace je třeba rovněž prozkoumat srovnatelnost situace ve Společenství se situací čistě vnitrostátní a vzít přitom na zřetel cíl sledovaný danou vnitrostátní právní úpravou (viz zejména výše uvedený rozsudek Papillon, bod 27).

62 Ze spisu v tomto ohledu vyplývá, že v projednávané věci je cílem vnitrostátní právní úpravy snaha, aby každé nabytí nemovitosti podléhalo úhradě daně, jejíž základ představuje celkovou tržní hodnotu nabyté nemovitosti, a aby se zabránilo tomu, že finanční zdroje zdaněné uvedenou daní při nabytí prodávané nemovitosti budou při nabytí další nemovitosti zdaněny ještě jednou.

63 Pokud jde o srovnatelnost situací, tohoto cíle, který spoívá v jednorázovém zdanění kapitálu investovaného za účelem nabytí nemovitostí, lze v zásadě dosáhnout jak v případě, že se prodaná nemovitost nachází na mařarském území, tak i v případě, že se nachází na území jiného řeckého státu.

64 Tyto dvě situace jsou tedy, pokud jde o cíl zákona o daních, objektivně srovnatelné.

65 Sporný daňový režim tudíž zavádí rozdílné zacházení z důvodu místa, kde se nachází prodaná nemovitost.

66 Pokud jde o odrazující účinek sporné právní úpravy, na který poukazuje Komise, je třeba připomenout, jak bylo uvedeno výše, že tato právní úprava tím, že odmítá poskytnout sporné daňové zvýhodnění osobám, které nabývají v Mařarsku nemovitost určenou k trvalému bydlení, zatímco prodaly nebo právě prodávají svoji předcházející nemovitost určenou k trvalému bydlení, která se nachází v jiném řeckém státě, má pro tyto osoby za následek daňovou zátěž, která je vyšší než u osob, jimž je uvedené zvýhodnění poskytnuto.

67 Za těchto podmínek nelze vyloučit, že sporná právní úprava může v určitých případech odradit osoby vykonávající právo volného pohybu (a svobodu usazování), které vyplývají z článků 39 ES a 43 ES, od koupě nemovitosti určené k bydlení v Mařarsku.

68 S ohledem na předcházející úvahy je třeba konstatovat, že ustanovení čl. 2 odst. 2 ve spojení s čl. 21 odst. 5 zákona o daních tím, že z hlediska daně z převodu nemovitostí znevýhodňují osoby, které se chtějí usadit v Mařarsku a koupit si tam nemovitost, ve srovnání s osobami, které se stěhují v rámci tohoto řeckého státu, protože první uvedeným osobám

neumožňují, aby jim bylo při koupi nemovitosti poskytnuto dotčené daňové zvýhodnění, představují omezení volného pohybu osob zakotveného v článcích 39 ES a 43 ES.

– K odvodnění omezení

69 Z ustálené judikatury vyplývá, že vnitrostátní opatření, která mohou bránit výkonu základních svobod zaručených Smlouvou nebo jejími institucemi, 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 uvedený rozsudek ze dne 20. ledna 2011, Komise v. Šecko, bod 51).

70 Je tak třeba prozkoumat, zda rozdílné zacházení, které existuje mezi těmito dvěma kategoriemi daňových poplatníků, může být odvodněno takovým naléhavým důvodem obecného zájmu, jako je nutnost zachovat soudržnost daňového režimu.

71 Soudní dvůr již rozhodl, že nutnost zachovat soudržnost daňového režimu může odvodnit právní úpravu, která může omezovat základní svobody (viz zejména výše uvedené rozsudky Bachmann, bod 21; Manninen, bod 42; rozsudky ze dne 23. října 2008, Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C-157/07, Sb. rozh. s. I-8061, bod 43, a ze dne 17. září 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, Sb. rozh. s. I-8591, bod 77).

72 Nicméně, aby argument založený na takovém odvodnění mohl obstát, je třeba, aby byla prokázána existence přímé souvislosti mezi dotčeným daňovým zvýhodněním a vyrovnáním takového zvýhodnění určitým daňovým odvodem (viz zejména výše uvedený rozsudek Manninen, bod 42; rozsudek 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 Amurta, bod 46).

73 V tomto ohledu je třeba konstatovat, že režim stanovený zákonem o daních vychází z předpokladu, že nabyvatel nemovitosti, jež se nachází v Maarsku a je určená k jeho trvalému bydlení, který v zákonem stanovené lhůtě prodá svou předcházející nemovitost určenou k bydlení, jež se rovněž nachází v tomto státě, nemusí hradit daň z celkové hodnoty koupené nemovitosti, ale pouze z rozdílu mezi tržní hodnotou koupené a prodané nemovitosti. Tímto způsobem se zdaní pouze část příjmů investovaných do koupě majetku, který ještě nebyl zdaněn.

74 Naopak v případě, že se prodaná nemovitost nachází v jiném členském státě než v Maarské republice, nemá poslední uvedený stát žádné právo zdanit transakci, kterou v první uvedeném členském státě uskutečnila osoba, která se rozhodla nabýt nemovitost v Maarsku, která je určena k jejímu trvalému bydlení. Za těchto podmínek a vzhledem k tomu, že toto daňové zvýhodnění lze při nabytí takové nemovitosti poskytnout pouze osobám, které již uhradily spornou daň při koupi podobné nemovitosti, odráží struktura uvedeného daňového zvýhodnění symetrickou logiku ve smyslu judikatury (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, bod 42).

75 Pokud by totiž daňovým poplatníkem, kteří uvedenou daň na základě sporného daňového režimu předtím neuhradili, mohlo být poskytnuto dotčené daňové zvýhodnění, neoprávně by vypořádali zvýhodnění vztahující se k dani, které by jejich předcházející nabytí nemovitosti nacházející se mimo maarské území nepodléhalo.

76 Z toho vyplývá, že v uvedeném režimu existuje přímá souvislost mezi poskytnutým daňovým zvýhodněním a povodním odvodem daně. Uvedené zvýhodnění a daňová zátěž se totiž týkají téže osoby a spadají do rámce téže daně.

77 V tomto kontextu je třeba připomenout, že tyto dvě podmínky totožnosti daně a daňového

poplatníka byly považovány za postařující k prokázání existence takové souvislosti (viz zejména rozsudky ze dne 6. června 2000, Verkooijen, C-35/98, Recueil, s. I-4071, bod 58; ze dne 18. září 2003, Bosal, C-168/01, Recueil, s. I-9409, body 29 a 30, jakož i výše uvedený rozsudek Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, bod 42). Mimoto je třeba zdůraznit, že Komise výslovně nepopřela, že se dotčené daňové zvýhodnění poskytuje témuž daňovému poplatníkovi v rámci téže daně.

78 S ohledem na přecházející úvahy je třeba konstatovat, že omezení vyplývající z čl. 2 odst. 2 a z čl. 21 odst. 5 zákona o daních je odvodněno nutností zaručit soudržnost daňového režimu.

79 Aby však mohlo být omezení v tomto smyslu odvodněno, jak bylo připomenuto v bodě 69 tohoto rozsudku, musí být rovněž vhodné a přiměřené vzhledem ke sledovanému cíli.

80 V tomto ohledu je třeba konstatovat, že dotčené omezení je ve světle judikatury Soudního dvora vhodné k dosažení takového cíle, jelikož působí plně symetricky tím, že v rámci dotčeného daňového režimu může být zohledněn pouze rozdíl mezi hodnotou prodané nemovitosti, která se nachází v Maarsku, a hodnotou nabyté nemovitosti (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, bod 44).

81 Kromě toho je uvedené omezení přiměřené sledovanému cíli. Je totiž třeba připomenout, že cílem dotčené právní úpravy je zejména zabránit, aby při koupi druhé nemovitosti určené k trvalému bydlení v Maarsku nedošlo k dvojímu zdanění kapitálu investovaného za účelem koupě přecházející nemovitosti určené k bydlení, která byla mezitím prodána. Mimoto, jak bylo uvedeno v bodě 74 tohoto rozsudku, Maarská republika nemá žádnou pravomoc zdatovat transakce s nemovitostmi, které se uskutečnily v jiných členských státech.

82 Za těchto okolností by zohlednění takových transakcí pro účely snížení základu dotčené daně vedlo k tomu, že by se tyto transakce chápaly tak, že již byly zatíženy spornou daní, i kdyby tomu tak nebylo. Tato situace by byla zcela zjevně v rozporu s uvedeným cílem, kterým je zamezit dvojímu zdanění v rámci maarského daňového systému.

83 I když je pravda, že transakce s nemovitostmi uskutečněné v jiných členských státech mohly být rovněž zatíženy daněmi podobnými dotčené dani, ne-li s touto daní totožnými, je třeba konstatovat, že za současného stavu vývoje unijního práva disponují členské státy – s výhradou dodržování unijního práva – v daňové oblasti jistou autonomií, a nemají tedy povinnost přizpůsobit svůj vlastní daňový systém různým daňovým systémům jiných členských států, zejména za účelem vyloučení dvojího zdanění (viz *per analogiam* rozsudky ze dne 6. prosince 2007, Columbus Container Services, C-298/05, Sb. rozh. s. I-10451, bod 51, a ze dne 12. února 2009, Block, C-67/08, Sb. rozh. s. I-883, bod 31).

84 Tento závěr nelze zpochybnit ani skutečností, že v důsledku zpsobu, jakým se základ daně z převodu nemovitostí vypočítává, může být daňový poplatník osvobozen od úhrady této daně při pozdějším nabytí nemovitosti nacházející se v Maarsku. Pokud je totiž hodnota druhé zakoupené nemovitosti nižší než hodnota prodané nemovitosti a kapitál investovaný při druhém nabytí nemovitosti pak nepodléhá zdanění, daňový poplatník nemá nárok na vrácení jakékoli části daně uhrazené v případě prvního nabytí nemovitosti. Na základě takového mechanismu lze konstatovat, že dotčený režim nepochybně představuje zvýhodnění, a nikoli skryté osvobození od daně určené pouze maarským rezidentům.

85 Z toho vyplývá, že omezení volného pohybu osob a svobody usazování může být odvodněno zachováním soudržnosti daňového režimu.

– K existenci omezení článku 18 ES

86 Co se týče osob, které nejsou mařskými rezidenty a které v tomto státě nevykonávají hospodářskou činnost, je třeba uvést, že vnitrostátní právní úprava, která znevýhodňuje některé státní příslušníky pouze proto, že využili své svobody pohybu a pobytu v jiném členském státě, představuje omezení svobod, které čl. 18 odst. 1 ES přiznává každému občanu Unie (viz rozsudky ze dne 18. července 2006, De Cuyper, C-406/04, Sb. rozh. s. I-6947, bod 39; ze dne 26. října 2006, Tas-Hagen a Tas, C-192/05, Sb. rozh. s. I-10451, bod 31, jakož i ze dne 23. října 2007, Morgan a Bucher, C-11/06 a C-12/06, Sb. rozh. s. I-9161, bod 25).

87 V projednávané věci nelze dovodit popírat, že skutečnost, že na některé osoby, které se přemisťují v rámci Unie z důvodů, které nesouvisí s výkonem hospodářské činnosti, se neuplatní snížení základu daně, může v některých případech odradit tyto osoby od výkonu základních svobod zaručených uvedeným článkem 18 ES.

88 Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že takové omezení může být s ohledem na unijní právo nicméně odvodeno, pokud se zakládá na objektivních hlediscích obecného zájmu, která jsou nezávislá na státní příslušnosti dotýkaných osob, a je primárně cíli legitimně sledovanému vnitrostátním právem (viz výše uvedené rozsudky De Cuyper, bod 40; Tas-Hagen a Tas, bod 33, jakož i Morgan a Bucher, bod 33).

89 V tomto ohledu je třeba uvést, že tentýž závěr, který byl učiněn v bodech 69 až 85 tohoto rozsudku, pokud jde o odvodnění omezení ve vztahu k článkům 39 ES a 43 ES, se z totožných důvodů uplatní i ve vztahu k vytkanému porušení článku 18 ES (viz rozsudek ze dne 5. července 2007, Komise v. Belgie, C-522/04, Sb. rozh. s. I-5701, bod 72; výše uvedené rozsudky Komise v. Německo, bod 30, a Komise v. Šecko, bod 60).

K žalobním důvodům vycházejícím z porušení ustanovení Dohody o EHP

90 Komise rovněž tvrdí, že Mařská republika nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají z článků 28 a 31 Dohody o EHP týkajících se volného pohybu pracovníků a svobody usazování.

91 V tomto ohledu je třeba poukázat na to, že pravidla zakazující omezení volného pohybu a svobody usazování uvedená v článcích 28 a 31 Dohody o EHP mají tutéž právní působnost jako včn totožná ustanovení článků 39 ES a 43 ES (viz zejména výše uvedený rozsudek ze dne 5. července 2007, Komise v. Belgie, bod 76).

92 Za těchto podmínek je třeba žalobní důvody vycházející z porušení práva volného pohybu osob a svobody usazování prohlásit za neopodstatněné.

93 Vzhledem k tomu, že žádnému žalobnímu důvodu nebylo vyhověno, je třeba žalobu Komise zamítnout.

### **K nákladům řízení**

94 Podle čl. 69 odst. 2 jednacího řádu se účastník řízení, který neměl úspěch ve věci, uloží náhrada nákladů řízení, pokud to účastník řízení, který měl ve věci úspěch, požadoval. Vzhledem k tomu, že Mařská republika požadovala náhradu nákladů řízení a Komise neměla ve věci úspěch, je důvodné uložit poslední uvedené náhradu nákladů řízení.

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

1) **Žaloba se zamítá.**

2) **Evropské komisi se ukládá náhrada nákladů řízení.**

Podpisy.

\* Jednací jazyk: maďarština.