

V?c C-443/06

Erika Waltraud Ilse Hollmann

v.

Fazenda Pública

(žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná Supremo Tribunal Administrativo)

„P?ímé dan? – Zdan?ní kapitálových zisk? z nemovitého majetku – Volný pohyb kapitálu – Vym??ovací základ dan? – Diskriminace – Soudržnost da?ového systému“

Rozsudek Soudního dvora (?tvrtého senátu) ze dne 11. ?íjna 2007

Shrnutí rozsudku

1. *P?edb?žné otázky – Pravomoc Soudního dvora – Meze*

(?lánek 234 ES)

2. *Právo Spole?enství – Zásady – Rovné zacházení – Diskriminace na základ? státní p?íslušnosti*

(?lánky 7 ES a 56 ES)

3. *Volný pohyb kapitálu – Omezení – Da?ové právní p?edpisy*

(?lánek 56 ES)

1. I když Soudnímu dvoru nep?ísluší, aby se v rámci ?ízení zahájeného na základ? ?látku 234 ES vyjad?oval ke slu?itelnosti norem vnitrostátního práva s ustanoveními práva Spole?enství, protože výklad t?chto norem p?ísluší vnitrostátním soud?m, Soudní dv?r z?stává p?íslušný k tomu, aby vnitrostátním soud?m poskytl veškeré poznatky k výkladu práva Spole?enství, které jim umožní posoudit slu?itelnost takových norem s právní úpravou Spole?enství.

(viz bod 18)

2. ?lánek 12 ES se samostatn? uplat?uje pouze v situacích upravených právem Spole?enství, pro n?ž Smlouva o ES nestanoví zvláštní pravidla o zákazu diskriminace. Smlouva p?itom stanoví zejména v ?látku 56 ES zvláštní pravidlo zákazu diskriminace v oblasti týkající se volného pohybu kapitálu.

(viz body 28–29)

3. ?lánek 56 ES musí být vykládán tak, že brání vnitrostátní právní úprav?, která vystavuje kapitálové zisky vyplývající z p?evodu nemovitého majetku nacházejícího se na území ?lenského státu, pokud je tento p?evod uskute?n?n rezidentem jiného ?lenského státu, vyšší da?ové zát?ži, než jaká by se uplatnila p?i stejném typu operace na kapitálové zisky dosažené rezidentem státu, ve kterém se tento nemovitý majetek nachází.

Taková právní úprava p?edstavuje omezení pohybu kapitálu zakázané ?lánkem 56 ES, jelikož ?iní

převod kapitálu pro nerezidenty méně atraktivním tím, že je odrazuje od uskutečnění investic do nemovitého majetku v dotyčném členském státě, a tudíž od provádění operací souvisejících s těmito investicemi, jako je prodej nemovitého majetku.

Vzhledem k tomu, že se dotčené zdanění týká pouze jedné kategorie příjemců osob povinných k dani, ať už jsou rezidenty, nebo nikoli, že se týká obou těchto kategorií osob povinných k dani a že členský stát, ve kterém zdanitelný příjem vzniká, je vždy dotyčný členský stát, objektivně neexistuje žádný rozdíl v situaci, který by mohl odvodnit nerovné daňové zacházení, pokud jde o zdanění kapitálových zisků, s těmito dvěma kategoriemi osob povinných k dani.

(viz body 39–40, 50, 53–54, 61 a výrok)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

11. října 2007(*)

„Příjmé daně – Zdanění kapitálových zisků z nemovitého majetku – Volný pohyb kapitálu – Vyměňovací základ daně – Diskriminace – Soudržnost daňového systému“

Ve věci C-443/06,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Supremo Tribunal Administrativo (Portugalsko) ze dne 28. září 2006, došlým Soudnímu dvoru dne 27. října 2006, v řízení

Erika Waltraud Ilse Hollmann

proti

Fazenda Pública,

za přítomnosti:

Ministério Público,

SOUDNÍ DVŮR (čtvrtý senát),

ve složení K. Lenaerts, předseda senátu, G. Arestis (zpravodaj), R. Silva de Lapuerta, J. Malenovský a T. von Danwitz, soudci,

generální advokát: P. Mengozzi,

vedoucí soudní kanceláře: M. Ferreira, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 28. června 2007,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za E. W. I. Hollmann M. A. Torresem, advogado,
- za portugalskou vládu L. I. Fernandesem, Â. S. Nevesem a J. M. Leitãem, jako zmocn?nci,
- za Komisi Evropských spole?enství R. Lyalem a M. Afonso, jako zmocn?nci,

s p?ihlédnutím k rozhodnutí, p?ijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout v?c bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce se týká výkladu ?lánk? 12 ES, 18 ES, 39 ES, 43 ES a 56 ES.

2 Tato žádost byla p?edložena v rámci sporu mezi E. W. I. Hollmann a Fazenda Pública (portugalskými da?ovými orgány) ve v?ci da?ového vým?ru týkajícího se jejích p?íjm? za rok 2003.

Právní rámec

3 ?lánek 10 zákoníku o dani z p?íjmu fyzických osob (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares), schválený na?ízením s mocí zákona ?. 442/88 ze dne 30. listopadu 1988, ve zn?ní vyplývajícím z na?ízení s mocí zákona ?. 198/2001 ze dne 3. ?ervence 2001 (*Diário da República I*, ?ada A, ?. 152, ze dne 3. ?ervence 2001, dále jen „CIRS“), stanoví:

„1. Kapitálovým ziskem je dosažený zisk, který, aniž by byl považován za p?íjem z podnikání, jiné samostatné výd?le?né ?innosti, kapitálového majetku ?i nemovitého majetku, vyplývá z:

a) úplatného p?evodu v?cných práv k nemovitému majetku a používání veškerého soukromého majetku pro podnikatelskou ?i jinou samostatn? výd?le?nou ?innost vykonávanou osobn? jeho vlastníkem;

[...]

4. Zisk podléhající IRS [da? z p?íjm? fyzických osob] p?edstavuje:

a) rozdíl mezi realiza?ní hodnotou a nabývací hodnotou, p?ípadn? bez ?ásti kvalifikované jako p?íjem z kapitálového majetku v p?ípadech stanovených v bodech a), b) a c) odstavce 1;

[...]“

4 Podle ?l. 13 odst. 1 CIRS fyzické osoby, které mají bydlišt? na území Portugalska, jakož i ty, které a?koli tam nemají bydlišt?, dosahují na jeho území p?íjm?, jsou osobami povinnými k dani z p?íjmu.

5 ?lánek 15 odst. 1 a 2 CIRS stanoví, že u osob, které mají bydlišt? na území Portugalska, dani podléhají veškeré p?íjmy, v?etn? p?íjm?, kterých dosáhly v zahrani?í, zatímco u osob, které nemají na území Portugalska bydlišt?, dani podléhají pouze p?íjmy, kterých dosáhly na území Portugalska.

6 Z ustanovení ?lánku 18 CIRS vyplývá, že za p?íjmy dosažené na území Portugalska se považují p?íjmy týkající se nemovitostí umíst?ných na tomto území, v?etn? kapitálových zisk?

vyplývající z jejich p?evodu.

7 ?lánek 43 odst. 1 a 2 CIRS, ve zn?ní vyplývajícím ze zm?ny provedené zákonem ?. 109 B ze dne 27. prosince 2001 (*Diário da República I*, ?ada B, ?. 298, ze dne 27. prosince 2001), stanoví:

„1. Výše p?íjm? kvalifikovaných jako kapitálové zisky odpovídá rozdílu mezi kapitálovými zisky a kapitálovými ztrátami dosaženými v témže roce, ur?enými v souladu s následujícími ?lásky.

2. Rozdíl uvedený v p?edchozím odstavci, ve vztahu k p?evod?m uskute?n?ným rezidenty podle ?l. 10 odst. 1 písm. a), c) a d), jak záporný, tak kladný, se zohled?uje pouze do výše 50 % jeho hodnoty.“

8 Pokud jde o rezidenty, zdanitelný p?íjem vyplývá ze souhrnu p?íjm? r?zných kategorií získaných každý rok podléhajícího progresivní sazby.

9 Pro nerezidenty ?l. 72 odst. 1 CIRS stanoví zvláštní proporcionální sazbu ve výši 25 %, která se uplatní na celkovou výši rozdílu vyplývajícího z kapitálových zisk? z nemovitého majetku.

Spor v p?vodním ?ízení a p?edb?žné otázky

10 Erika Waltraud Ilse Hollmann má od doby, ve které nastaly skutkové okolnosti v p?vodním ?ízení, bydlišt? v N?mecku.

11 V roce 1998 E. W. I. Hollmann po úmrtí svého man?ela zd?dila nemovitý majetek nacházející se v Portugalsku. Z hodnoty tohoto nemovitého majetku, který získala jako d?dictví, jí byla vym?zena d?dická a darovací da?.

12 V roce 2003 E. W. I. Hollmann prodala dot?ený nemovitý majetek a dosáhla kapitálového zisku ve výši 619 757,46 eur odpovídajícího rozdílu mezi ?ástkou získanou z tohoto prodeje a hodnotou majetku podléhající d?dické a darovací dani.

13 V da?ovém vým?ru týkajícím se p?íjm? za rok 2003 p?íslušná da?ová správa zohlednila veškeré kapitálové zisky dosažené E. W. I. Hollmann p?i stanovení jejího zdanitelného ?istého p?íjmu a p?idala tuto ?átku k jejím ostatním zdanitelným p?íjm?m v Portugalsku.

14 Podle da?ové správy se žalobkyn? v p?vodním ?ízení nemohla dovolávat ve sv?j prosp?ch ?l. 43 odst. 2 CIRS z toho d?vodu, že m?la bydlišt? v jiném ?lenském stát? Evropské unie, a nikoli v Portugalsku.

15 Erika Waltraud Ilse Hollmann napadla výše uvedený da?ový vým?r u Tribunal administrativo e fiscal v Loulé. Její žaloba byla zamítnuta a E. W. I. Hollmann se proti tomuto rozsudku odvolala.

16 Za t?chto podmínek se Supremo Tribunal Administrativo rozhodl p?erušit ?ízení a položit Soudnímu dvoru následující p?edb?žnou otázku:

„Porušuje ?l. 43 odst. 2 [CIRS], který omezuje vym?ovací základ dan? na 50 % kapitálových zisk?, pokud jsou tyto zisky dosaženy osobami, které mají bydlišt? na území Portugalska, ?lásky 12 ES, 18 ES, 39 ES, 43 ES a 56 ES tím, že kapitálové zisky dosažené osobou, která má bydlišt? v jiném ?lenském stát? Evropské unie, jsou z tohoto omezení vylou?eny?“

K p?edb?žné otázce

K přípustnosti

17 Portugalská vláda a Komise vyjádřily pochybnosti, pokud jde o přípustnost předběžné otázky, z důvodu její formulace předkládajícím soudem.

18 V tomto ohledu je namístě připomenout, že podle ustálené judikatury, i když Soudnímu dvoru nepřísluší, aby se v rámci řízení zahájeného na základě článku 234 ES vyjádřoval ke slučitelnosti norem vnitrostátního práva s ustanoveními práva Společenství, protože výklad těchto norem přísluší vnitrostátním soudům, Soudní dvůr zůstává příslušný k tomu, aby vnitrostátním soudům poskytl veškeré poznatky k výkladu práva Společenství, které jim umožní posoudit slučitelnost takových norem s právní úpravou Společenství (viz rozsudky ze dne 6. března 2007, Placanica a další, C-338/04, C-359/04 a C-360/04, Sb. rozh. s. I-1891, bod 37, a ze dne 19. dubna 2007, Asociación Nacional de Empresas Forestales, C-295/05, Sb. rozh. s. I-2999, bod 29, jakož i uvedená judikatura).

19 Dále, rovněž podle ustálené judikatury, v rámci spolupráce mezi Soudním dvorem a vnitrostátními soudy stanovené článkem 234 ES je v cí pouze vnitrostátního soudu, kterému byl spor předložen a jenž musí nést odpovědnost za soudní rozhodnutí, které bude vydáno, posoudit s ohledem na konkrétní okolnosti projednávané věci jak nezbytnost rozhodnutí o předběžné otázce pro vydání jeho rozsudku, tak i relevanci otázek, které klade Soudnímu dvoru. V důsledku toho, jestliže se otázky položené vnitrostátními soudy týkají výkladu práva Společenství, je Soudní dvůr v zásadě povinen rozhodnout (viz, zejména, výše uvedený rozsudek Asociación Nacional de Empresas Forestales, bod 30, a rozsudek ze dne 17. dubna 2007, AGM-COS.MET, C-470/03, Sb. rozh. s. I-2749, bod 44).

20 V projednávané věci doslovné znění předběžné otázky položené předkládajícím soudem vybízí Soudní dvůr k tomu, aby se vyjádřil ke slučitelnosti takového ustanovení vnitrostátního práva, jakým je čl. 43 odst. 2 CIRS, s právem Společenství.

21 I když však Soudní dvůr nemůže odpovědět na tuto otázku tak, jak je formulována předkládajícím soudem, nic mu nebrání v tom, aby podal předkládajícímu soudu užitečnou odpověď tím, že mu poskytne poznatky k výkladu práva Společenství, které jemu samotnému umožní rozhodnout o slučitelnosti dotčených daňových ustanovení s právem Společenství.

22 Je tedy namístě vycházet z toho, že podstatou otázky předkládajícího soudu Soudnímu dvoru je, zda články 12 ES, 18 ES, 39 ES, 43 ES a 56 ES brání takové vnitrostátní právní úpravě, o jakou se jedná ve sporu v původním řízení, která vystavuje kapitálové zisky vyplývající z převodu nemovitého majetku nacházejícího se na území členského státu, pokud je tento převod uskutečněn rezidentem jiného členského státu, vyšší daňové zátěží, než jaká by se uplatnila při stejném typu operace na kapitálové zisky dosažené rezidentem státu, ve kterém se tento nemovitý majetek nachází.

K použitelným zásadám a svobodám

23 Předkládající soud se ve své otázce odvolává na články 12 ES, 18 ES, 39 ES, 43 ES a 56 ES.

24 To však vyvolává otázku, zda se osoba povinná k dani-nerezident, která se nachází v takové situaci, v jaké se nachází E. W. I. Hollmann, může dovolávat těchto ustanovení.

25 Pokud jde o články 39 ES a 43 ES, z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že E. W. I. Hollmann neuskutečnila prodej svého nemovitého majetku nacházejícího se v Portugalsku, tedy

operaci, která vedla ke spornému zdanění ve věci v původním řízení, ani s cílem vykonávat výdělečnou činnost na území Společenství, ani za účelem usazení se v jiném členském státě než v Německu z důvodu výkonu hospodářské činnosti.

26 Pokud jde o článek 18 ES, v témže rozhodnutí není uvedena žádná skutečnost, která by umožňovala dojít k závěru, že žalobkyně v původním řízení uskutečnila prodej svého nemovitého majetku s cílem vykonávat právo, které jí přiznává toto ustanovení.

27 Ve světle skutkových okolností předložených předkládajícím soudem se E. W. I. Hollmann tudíž nemůže dovolávat v projednávané věci článek 18 ES, 39 ES a 43 ES (viz, v tomto smyslu, rozsudek ze dne 26. října 2006, Komise v. Portugalsko, C-345/05, Sb. rozh. s. I-10633, bod 15, a uvedená judikatura).

28 Z judikatury vyplývá, že článek 12 ES se samostatně uplatňuje pouze v situacích upravených právem Společenství, pro něž Smlouva o ES nestanoví zvláštní pravidla o zákazu diskriminace (viz, zejména, rozsudky ze dne 8. března 2001, Metallgesellschaft a další, C-397/98 a C-410/98, Recueil, s. I-1727, bod 38, a ze dne 26. června 2003, Skandia a Ramstedt, C-422/01, Recueil, s. I-6817, bod 61).

29 Smlouva přitom stanoví zejména v článku 56 ES zvláštní pravidlo zákazu diskriminace v oblasti týkající se volného pohybu kapitálu (rozsudek ze dne 10. ledna 2006, Cassa di Risparmio di Firenze, C-222/04, Sb. rozh. s. I-289, bod 99).

30 Vzhledem k předchozím úvahám je tedy třeba určit, zda se takový daňový poplatník, jakým je E. W. I. Hollmann, může dovolávat ustanovení článku 56 ES.

31 V tomto ohledu z judikatury vyplývá, že operace týkající se vypořádání investice do nemovitého majetku, jakou je ta, o kterou se jedná ve věci v původním řízení, představuje pohyb kapitálu (viz, v tomto smyslu, rozsudek ze dne 16. března 1999, Trummer a Mayer, C-222/97, Recueil, s. I-1661, bod 24).

32 Taková operace tudíž spadá do působnosti článku 56 ES a na tomto základě je tedy namístě přezkoumat otázku položenou předkládajícím soudem.

K volnému pohybu kapitálu

33 Úvodem je třeba připomenout, jednak, že podle ustálené judikatury, i když přímé daně spadají do pravomoci členských států, členské státy musí nicméně při jejím výkonu dodržovat právo Společenství (viz zejména rozsudky ze dne 7. září 2004, Manninen, C-319/02, Sb. rozh. s. I-7477, bod 19; ze dne 14. září 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, Sb. rozh. s. I-8203, bod 15, a ze dne 24. května 2007, Holböck, C-157/05, Sb. rozh. s. I-4051, bod 21).

34 Krom toho článek 56 ES zakazuje všechna omezení pohybu kapitálu mezi členskými státy s výjimkou odvodnění uvedených v článku 58 ES.

35 V tomto ohledu je namístě uvést, že ustanovení CIRS ve vzájemném spojení stanoví, v případě kapitálových zisků dosažených při úplatném převodu nemovitého majetku nacházejícího se v Portugalsku, odlišná pravidla zdanění v závislosti na tom, zda osoby povinné k dani mají bydliště v tomto členském státě, či nikoli.

36 Podle čl. 43 odst. 2 CIRS se tak částka kapitálových zisků dosažených rezidenty při převodu nemovitého majetku v Portugalsku zohlední pouze do výše 50 %. Pro nerezidenty naopak CIRS stanoví, že má se uplatnit na celkovou částku kapitálových zisků dosažených v případě převodu uvedeného majetku.

37 Z toho vyplývá, že podle relevantních ustanovení CIRS není vyměňovací základ daně u dosažených kapitálových zisků stejný pro rezidenty a nerezidenty. Při prodeji stejného nemovitého majetku nacházejícího se v Portugalsku jsou tak v případě dosažení kapitálových zisků nerezidenti vystaveni vyšší daňové zátěži, než jaké jsou vystaveni rezidenti, a nacházejí se tudíž v méně výhodné situaci než poslední uvedení.

38 Zatímco je totiž nerezident zatížen sazbou ve výši 25 % ze základu představujícího celkové dosažené kapitálové zisky, zohlední pouze polovinu základu kapitálových zisků dosažených rezidentem umožňuje poslední uvedenému systematicky využívat daňového zatížení, které je z tohoto důvodu nižší bez ohledu na sazbu daně, která se uplatní na jeho celkové příjmy, jelikož, podle vyjádření formulovaných portugalskou vládou, zdanění příjmů rezidentů podléhá progresivním sazbám, z nichž nejvyšší je ve výši 42 %.

39 Taková vnitrostátní právní úprava, o jakou se jedná v převodním řízení, tedy jiný převod kapitálu pro nerezidenty méně atraktivním tím, že je odrazuje od skutečného investic do nemovitého majetku v Portugalsku, a tudíž od provádění operací souvisejících s těmito investicemi, jako je prodej nemovitého majetku.

40 Za těchto podmínek je namístě konstatovat, že stanovení vyměňovacího základu daně na 50 % pouze u kapitálových zisků dosažených osobami povinnými k dani, které mají bydliště v Portugalsku, a nikoli osobami povinnými k dani-nerezidenty, představuje omezení pohybu kapitálu zakázané článkem 56 ES.

41 Dále je třeba zkoumat, zda toto omezení může být odvodeno důvody uvedenými v čl. 58 odst. 1 ES.

42 Z poslední uvedeného ustanovení ve spojení s odstavcem 3 téhož článku vyplývá, že členské státy mohou ve svých vnitrostátních právních úpravách zavést rozdíl mezi daňovými poplatníky-rezidenty a daňovými poplatníky-nerezidenty, pokud takový rozdíl nepředstavuje prostředek svévolné diskriminace ani zastavené omezování volného pohybu kapitálu.

43 Jak bylo řečeno již v bodech 36 až 38 tohoto rozsudku, čl. 43 odst. 2 CIRS zavádí v zásadě nerovné daňové zacházení s rezidenty a nerezidenty tím, že stanoví odlišný vyměňovací základ daně v případě kapitálových zisků dosažených při převodu nemovitého majetku nacházejícího se v Portugalsku.

44 Nicméně je namístě odlišovat nerovné zacházení povolené na základě čl. 58 odst. 1 písm. a) ES od svévolné diskriminace, která je odstavcem 3 téhož článku zakázána.

45 Z judikatury přitom vyplývá, že proto, aby taková vnitrostátní daňová právní úprava, jako je právní úprava dotčená ve věci v převodním řízení, mohla být považována za slučitelnou s ustanoveními Smlouvy, která se týkají volného pohybu kapitálu, je třeba, aby se rozdílné zacházení týkalo situací, které nejsou objektivně srovnatelné, nebo bylo odvodeno naléhavým důvodem obecného zájmu (viz výše uvedený rozsudek Manninen, body 28 a 29, rozsudky ze dne 8. září 2005, Blanckaert, C-512/03, Sb. rozh. s. I-7685, bod 42, a ze dne 19. ledna 2006, Bouanich, C-265/04, Sb. rozh. s. I-923, bod 38).

46 Ve sv?tle judikatury uvedené v p?edchozím bod? je t?eba zaprvé zkoumat, zda se rozdílné zdan?ní p?íjm? podle toho, zda kapitálových zisk? vyplývajících z p?evodu nemovitého majetku nacházejícího se v Portugalsku bylo dosaženo rezidenty nebo nerezidenty, vztahuje k situacím, které nejsou objektivn? srovnatelné.

47 V tomto ohledu portugalská vláda tvrdí, že existuje rozdíl v situaci mezi t?mito dv?ma kategoriemi osob povinných k dani, který zcela od?vod?uje tento rozdíl v zacházení. Omezení vym?řovacího základu dan? na 50 % se m?že týkat pouze rezident?, jelikož jejich celkový p?íjem podléhá progresivním sazbám. Naopak u nerezident? jsou zdan?ny pouze jejich p?íjmy získané na území Portugalska. Jinak ?e?eno, mechanismus stanovený takovou vnitrostátní právní úpravou, o jakou se jedná ve v?ci v p?vodním ?ízení, má za cíl nepenalizovat rezidenty, kte?í podléhají narozdíl od nerezident? progresivní dani.

48 Mimoto má za to, že rozdíl v da?ovém zacházení vyplývající z uplatn?ní odlišného vym?řovacího základu dan? na nerezidenty je t?eba vykládat ve spojení s obecným systémem daní z p?íjm?, který se uplatní na rezidenty i nerezidenty.

49 Tímto argumentem portugalská vláda tvrdí, že odlišný vym?řovací základ dan? pro nerezidenty v p?ípad? dosažení kapitálových zisk? je od?vodn?n s ohledem na systém daní z p?íjm? a zejména odlišnou sazbu dan?, která se uplatní na rezidenty a nerezidenty. Pro prvn? uvedené totiž vyplývá zdanitelný p?íjem ze souhrnu p?íjm? r?zných kategorií, tedy v?etn? kapitálových zisk? získaných každý rok, podléhajícího progresivní sazb?, zatímco pro nerezidenty CIRS stanoví zvláštní proporcionální sazbu.

50 Je namíst? uvést, že ve v?ci v p?vodním ?ízení, zaprvé, zdan?ní kapitálových zisk? vyplývajících z p?evodu nemovitého majetku se týká pouze jedné kategorie p?íjm? osob povinných k dani, a? už jsou rezidenty, nebo nikoli, zadruhé, toto zdan?ní se týká obou t?chto kategorií osob povinných k dani a, zat?etí, ?lenský stát, ve kterém zdanitelný p?íjem vzniká, je vždy Portugalská republika.

51 V tomto ohledu je zejména d?ležit? up?esnit, jak vyplývá z bodu 38 tohoto rozsudku, že zohledn?ní poloviny základu kapitálových zisk? dosažených rezidentem, ve spojení se skute?ností, že zdan?ní jeho p?íjm? podléhá progresivním sazbám, z nichž nejvyšší je ve výši 42 %, vede, za stejných podmínek zdan?ní u nerezidenta, k vyššímu zdan?ní posledn? uvedeného.

52 Za t?chto podmínek nem?že být p?ijato tvrzení p?edložené v projednávané v?ci portugalskou vládou.

53 Z výše uvedeného vyplývá, že objektivn? neexistuje žádný rozdíl v situaci, který by mohl od?vodnit nerovné da?ové zacházení, pokud jde o zdan?ní kapitálových zisk?, s t?mito dv?ma kategoriemi osob povinných k dani. Taková situace, v jaké se nachází E. W. I. Hollmann, je tudíž srovnatelná se situací rezidenta.

54 Z toho vyplývá, že vnitrostátní právní úprava, o jakou se jedná ve v?ci v p?vodním ?ízení, zakládá nerovné da?ové zacházení ve vztahu k nerezident?m v rozsahu, ve kterém umož?uje, v p?ípad? dosažení kapitálových zisk?, vyšší zdan?ní, a tudíž vyšší da?ové zatížení, než jakému jsou vystaveni rezidenti v situaci, která je objektivn? srovnatelná.

55 Co se tý?e, zadruhé, od?vodn?ní vyplývajícího z naléhavého d?vodu obecného zájmu, portugalská vláda se dovolává nezbytnosti zaru?it soudržnost vnitrostátního da?ového režimu.

56 Z judikatury vyplývá, že nezbytnost chránit soudržnost da?ového režimu m?že od?vodnit

omezení výkonu základních svobod zaručených Smlouvou. Nicméně k tomu, aby argument založený na takovém odvodnění mohl obstát, je třeba, aby byla prokázána existence přímé souvislosti mezi dotyčným daňovým zvýhodněním a vyrovnáním takového zvýhodnění určitým daňovým odvodem (rozsudky ze dne 23. února 2006, Keller Holding, C-471/04, Sb. rozh. s. I-2107 bod 40, a ze dne 29. března 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Sb. rozh. s. I-2647, bod 62 a uvedená judikatura).

57 V projednávané věci portugalská vláda tvrdí, že je třeba vzít v úvahu úhel a logiku systému zdanění při dosažení kapitálových zisků vyplývajících z převodu nemovitého majetku. V tomto ohledu má dotčený daňový režim za cíl zabránit penalizování rezidentů v rámci zdanění kapitálových zisků z toho důvodu, že na ně uplatňuje progresivní sazbu. Ve vztahu k rezidentům existuje v podstatě přímá souvislost mezi daňovým zvýhodněním vyplývajícím ze snížení základu daně při zdanění kapitálových zisků na polovinu a progresivní sazbou daně použitelnou na veškeré jejich příjmy.

58 Jak však vyplývá z bodu 38 tohoto rozsudku, daňové zvýhodnění přiznané rezidentům, spočívající ve snížení výměrovacího základu daně u kapitálových zisků na polovinu, převažuje v každém případě nad vyrovnáním tohoto zvýhodnění spočívajícím v uplatnění progresivní sazby při zdanění jejich příjmů.

59 Neexistuje tudíž přímá spojitost mezi uvedeným zvýhodněním a jeho vyrovnáním určitým daňovým odvodem.

60 Je tudíž namísto dojít k závěru, že omezení vyplývající z právní úpravy, o kterou se jedná v převodním řízení, nelze odvodnit nezbytností zaručit soudržnost daňového režimu.

61 S ohledem na předchozí úvahy je třeba odpovědět na položenou otázku tak, že článek 56 ES musí být vykládán tak, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, o jakou se jedná ve sporu v převodním řízení, která vystavuje kapitálové zisky vyplývající z převodu nemovitého majetku nacházejícího se na území členského státu, v projednávané věci v Portugalsku, pokud je tento převod uskutečnen rezidentem jiného členského státu, vyšší daňové zátěži, než jaká by se uplatnila při stejném typu operace na kapitálové zisky dosažené rezidentem státu, ve kterém se tento nemovitý majetek nachází.

K nákladům řízení

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

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

Článek 56 ES musí být vykládán tak, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, o jakou se jedná ve sporu v převodním řízení, která vystavuje kapitálové zisky vyplývající z převodu nemovitého majetku nacházejícího se na území členského státu, v projednávané věci v Portugalsku, pokud je tento převod uskutečnen rezidentem jiného členského státu, vyšší daňové zátěži, než jaká by se uplatnila při stejném typu operace na kapitálové zisky dosažené rezidentem státu, ve kterém se tento nemovitý majetek nachází.

Podpisy.

* Jednací jazyk: portugalština.