

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 určená 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 dotčené daňové zvýhodnění, neoprávněně by čerpali zvýhodnění vztahující se k dani, které by jejich předcházející nabytí nemovitosti nacházející se mimo dotčené 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 člácích 28 a 31 Dohody o EHP mají tutéž právní působnost 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,

žalobkyni,

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:

„Da? z nemovitosti se hradí v p?ípad? d?dictví, darování nebo úplatného p?evodu 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 p?evodu nemovitostí na nemovitosti nacházející se v tuzemsku a na související majetková práva.“

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

„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.“

Postup p?ed zahájením soudního ?ízení

7 Výzvou dopisem ze dne 23. b?ezna 2007 upozornila Komise Ma?arskou republiku na to, že vnitrostátní da?ová ustanovení týkající se p?evodu nemovitostí se zdají být v rozporu s právy zaru?enými ?lánky 18 ES, 39 ES, 43 ES a 56 ES, jakož i odpovídajícími ?lánky Dohody o EHP.

8 Komise tvrdila, že tato da?ová ustanovení zachází diskrimina?n? s nabytím nemovitosti ur?ené k bydlení nacházející se v Ma?arsku, které následuje po prodeji p?edcházející nemovitosti ur?ené k bydlení tím, že stanoví p?ízniv?jší podmínky v p?ípad?, že se tato nemovitost ur?ená k bydlení nacházela v Ma?arsku, a nikoli na území jiného ?lenského státu. Uvedená ustanovení tak více zat?žují koup? nemovitostí ur?ených k bydlení spojené s prodejem p?edcházející nemovitosti ur?ené k bydlení, pokud se posledn? uvedená nemovitost nenacházela v Ma?arsku. V d?sledku své diskrimina?ní povahy tato ustanovení tedy brání volnému pohybu pracovník? a kapitálu, jakož i svobod? usazování. Komise rovn?ž uvedla, že nevidí žádné od?vodn?ní pro tento rozdílný režim.

9 Ve svém dopise ze dne 8. srpna 2007 Ma?arská republika uznala, že ustanovení ?lánku 63 zákona o daních z p?íjm? porušují platné unijní právo, a oznámila sv?j úmysl p?ijmout nová pravidla, která da?ovým poplatník?m zaručí, že p?i výpo?tu jejich dan? z p?íjm? s nimi nebude zacházeno diskrimina?n? z d?vodu místa, kde se jejich nemovitost nachází.

10 Pokud ale jde o ustanovení ?l. 21 odst. 5 zákona o daních, m?la Ma?arská republika za to, že tato ustanovení unijní právo neporušují.

11 Dopisem ze dne 12. prosince 2007 informovala Ma?arská republika Komisi, že ma?arský parlament p?ijal zákon ?. CXXVI z roku 2007, kterým se m?ní n?které da?ové zákony a který vstoupí v platnost dne 1. ledna 2008. ?lánek 19 tohoto zákona m?ní ?lánek 63 zákona o daních z p?íjm? tak, že ruší ustanovení o odpo?tu dan?, která se použila p?i koupi nemovitostí ur?ených k bydlení nacházejících se na ma?arském území.

12 Komise trvala na názoru vyjád?eném ve své výzv? dopisem a vydala za t?chto okolností dne 27. ?ervna 2008 od?vodn?né stanovisko, kterým Ma?arskou republiku vyzvala k p?ijetí opat?ení nezbytných k tomu, aby vyhov?la tomuto stanovisku ve lh?t? dvou m?síc? od jeho obdržení.

13 Ma?arská republika odpov?d?la na od?vodn?né stanovisko dopisem ze dne 27. srpna 2008, ve kterém zopakovala stanovisko, které již vyjád?ila ve svém dopise ze dne 8. srpna 2007.

14 Jelikož Komise s touto odpov?dí nebyla spokojena, podala projednávanou žalobu.

K žalob?

Argumentace účastníků 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 tomu, 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 vyrovnaním 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 podpořně 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 diskriminací. 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 podpořím 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 spoívá v

zajištění toho, že každé nabytí nemovitosti v Maarsku bude alespoň jednou zdaněno spornou daní stanovenou z celkové tržní hodnoty nabyté nemovitosti, a v zabránění 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 ílenský 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 čl. 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 ílenský 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 ílenský stát neexistuje povinnost zohlednit tržní hodnotu nemovitosti určené k bydlení, která se nachází v jiném ílenském 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 ílenských 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. června 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 čl. 18 ES, 39 ES a 43 ES, jakož i v čl. 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 čl. 18 ES, 39 ES a 43 ES, je třeba připomenout, že čl. 18 ES, který obecně stanoví právo volného pohybu a pobytu na území ílenských států pro každého občana Unie, nachází zvláštní vyjádření v čl. 39 ES,

pokud jde o volný pohyb pracovníků, a v ?lánku 43 ES, pokud jde o svobodu usazování (viz rozsudky ze dne 26. ?íjna 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. N?mecko, C?152/05, Sb. rozh. s. I?39, bod 18, a výše uvedený rozsudek Komise v. ?ecko, bod 41).

45 Dot?ený da?ový režim je tudíž t?eba nejprve p?ezkoumat z hlediska ?lánek 39 ES a 43 ES, než bude v p?ípad? osob p?emís?ujících se z jednoho ?lenského státu do druhého s cílem usadit se v n?m z d?vod?, které nesouvisí s výkonem hospodá?ské ?innosti, p?ezkoumán z hlediska ?lánku 18 ES.

– K existenci omezení ?lánek 39 ES a 43 ES

46 Všechna ustanovení Smlouvy týkající se volného pohybu osob mají za cíl usnadn?ní výkonu výd?le?né ?innosti jakékoli povahy na celém území Unie pro její státní p?íslušníky a brání opatřením, která by mohla znevýhod?ovat tyto státní p?íslušníky, pokud chtějí vykonávat hospodá?skou ?innost na území jiného ?lenského 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. N?mecko, bod 21, Komise v. ?ecko, bod 43).

47 Svoboda usazování p?iznaná státním p?íslušník?m ?lenského státu na území jiného ?lenského státu zahrnuje zejména p?ístup k samostatným výd?le?ným ?innostem a jejich výkon za podmínek, které právní úprava ?lenského státu usazení stanoví pro své vlastní státní p?íslušníky (viz zejména rozsudky ze dne 28. ledna 1986, Komise v. Francie, 270/83, Recueil, s. 273, bod 13, a ze dne 24. kv?tna 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, ?lánek 43 ES zakazuje každému ?lenskému státu, aby ve svých právních p?episech stanovil pro osoby, které využívají svobody se v n?m usadit, podmínky pro výkon jejich ?inností, které se odlišují od t?ch, které jsou vymezeny pro jeho vlastní státní p?íslušníky (výše uvedené rozsudky ze dne 22. prosince 2008, Komise v. Rakousko, bod 28, a ze dne 24. kv?tna 2011, Komise v. Belgie, bod 79).

48 V projednávaném p?ípad? Komise tvrdí, že sporná právní úprava je z d?vodu rozdílného da?ového zacházení s da?ovými poplatníky, které zavádí, a? již se jedná o cizí státní p?íslušníky nebo ma?arské ob?any, kte?í prodávají nemovitost nacházející se v Ma?arsku, a s da?ovými poplatníky, kte?í prodávají nemovitost nacházející se mimo území Ma?arska, diskrimina?ní a m?že posledn? uvedené da?ové poplatníky odradit od výkonu jejich práva volného pohybu a svobody usazování.

49 Komise je tudíž toho názoru, že diskriminace vyplývá z mén? p?íznivého da?ového zacházení v p?ípad? p?emíst?ní bydlišt? z jiného ?lenského státu do Ma?arské republiky ve srovnání s da?ovým zacházením v p?ípad? p?emíst?ní bydlišt? v rámci Ma?arska, p?i?emž má v zásad? za to, že podle zásady da?ové rovnosti by se s prvn? uvedenou situací, která obsahuje p?eshrani?ní prvek, m?lo zacházet stejn? jako s posledn? uvedenou situací a že by i v p?ípad? prvn? uvedené situace m?l vzniknout nárok na sporné da?ové zvlýhodn?ní.

50 V tomto ohledu je t?eba p?ipomenout, že podle ustálené judikatury m?že 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. b?ezna 2007, Talotta, C?383/05, Sb. rozh. s. I?2555, bod 18, jakož i ze dne 18. ?ervence 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 členského 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 členský 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 členském státě, pokud tento stát zavedl takovou zátěž. Jelikož se přesobnost sporné právní úpravy vzhledem k povaze této zátěže vztahuje jen na nemovitosti nacházející se v Maňarsku, osoby, které předtím nenabývaly nemovitost v tomto členském 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. července 2004, Wallentin, C-169/03, Sb. rozh. s. I-6443, bod 15).

56 Skutečnost, že členský stát nepřízná nerezidentovi určitá daňová zvýhodnění, která příznává rezidentovi, proto není zpravidla diskriminací vzhledem k objektivním rozdílům mezi situací 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. června 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 neuvedla, a nevyplývá to ani z žádného dokumentu ve spise, že se při úhradě uvedené daně zohledňuje osobní situace daňového poplatníka.

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

obou těchto situacích uvedené osoby totiž koupí nemovitost v Maarsku 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 Maarsku.

59 Pokud by se za takových okolností připustilo, že belgický stát může libovolně uplatňovat rozdílné zacházení jen proto, že se první nemovitost určená k trvalému bydlení občanů Unie nachází v jiném belgickém 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 maarského území nebo z belgického státu, ve kterém se nacházelo předcházející bydliště, do Maarska, 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 existující 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 spočívá v jednorázovém zdanění kapitálu investovaného za účelem nabytí nemovitostí, lze v zásadě dosáhnout jak v případě, že se prodaná nemovitost nachází na maarském území, tak i v případě, že se nachází na území jiného belgického 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 Maarsku nemovitost určenou k trvalému bydlení, zatímco prodaly nebo právě prodávají svoji předcházející nemovitost určenou k trvalému bydlení, která se nachází v jiném belgickém 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 Maarsku.

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 Maarsku a koupit si tam nemovitost, ve srovnání s osobami, které se stěhují v rámci tohoto belgického státu, protože první uvedeným osobám

neumožňují, aby jim bylo při koupi nemovitosti poskytnuto dotčené daňové zvýhodnění, představují omezení volného pohybu osob zakotveného v člácích 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 jej omezit méně přitažlivým, mohou být nicméně přípustná za podmínky, že sledují cíl obecného zájmu, jsou zpusobila 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. Řecko, bod 51).

70 Je tak třeba přezkoumat, 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, Krankenhaus 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 dotýným 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 Krankenhaus 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 oerpali 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 převodním 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 postačující 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 odvodneno nutností zaručit soudržnost daňového režimu.

79 Aby však mohlo být omezení v tomto smyslu odvodneno, 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 zdaňovat 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 daními 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 skuteností, že v důsledku způsobu, 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 odvodneno zachováním soudržnosti daňového režimu.

– K existenci omezení ?lánku 18 ES

86 Co se tý?e osob, které nejsou ma?arskými rezidenty a které v tomto stát? nevykonávají hospodá?skou ?innost, je t?eba uvést, že vnitrostátní právní úprava, která znevýhod?uje n?které státní p?íslušníky pouze proto, že využili své svobody pohybu a pobytu v jiném ?lenském stát?, p?edstavuje omezení svobod, které ?l. 18 odst. 1 ES p?iznává každému ob?anu Unie (viz rozsudky ze dne 18. ?ervence 2006, De Cuyper, C?406/04, Sb. rozh. s. I?6947, bod 39; ze dne 26. ?íjna 2006, Tas-Hagen a Tas, C?192/05, Sb. rozh. s. I?10451, bod 31, jakož i ze dne 23. ?íjna 2007, Morgan a Bucher, C?11/06 a C?12/06, Sb. rozh. s. I?9161, bod 25).

87 V projednávané v?ci nelze d?vodn? popírat, 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?, m?že v n?kterých p?ípadech odradit tyto osoby od výkonu základních svobod zaru?ených uvedeným ?lánkem 18 ES.

88 Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že takové omezení m?že být s ohledem na unijní právo nicmén? od?vodn?no, pokud se zakládá na objektivních hlediscích obecného zájmu, která jsou nezávislá na státní p?íslušnosti doty?ných osob, a je p?im??ené cíli legitimn? 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 t?eba uvést, že tentýž záv?r, který byl u?in?n v bodech 69 až 85 tohoto rozsudku, pokud jde o od?vodn?ní omezení ve vztahu k ?lánk?m 39 ES a 43 ES, se z totožných d?vod? uplatní i ve vztahu k vytýkanému porušení ?lánku 18 ES (viz rozsudek ze dne 5. ?ervence 2007, Komise v. Belgie, C?522/04, Sb. rozh. s. I?5701, bod 72; výše uvedené rozsudky Komise v. N?mecko, bod 30, a Komise v. ?ecko, bod 60).

K žalobním d?vod?m vycházejícím z porušení ustanovení Dohody o EHP

90 Komise rovn?ž tvrdí, že Ma?arská republika nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají z ?lánk? 28 a 31 Dohody o EHP týkajících se volného pohybu pracovník? a svobody usazování.

91 V tomto ohledu je t?eba poukázat na to, že pravidla zakazující omezení volného pohybu a svobody usazování uvedená v ?láncích 28 a 31 Dohody o EHP mají tutéž právní p?sobnost jako v?cn? totožná ustanovení ?lánk? 39 ES a 43 ES (viz zejména výše uvedený rozsudek ze dne 5. ?ervence 2007, Komise v. Belgie, bod 76).

92 Za t?chto podmínek je t?eba žalobní d?vody vycházející z porušení práva volného pohybu osob a svobody usazování prohlásit za neopodstatn?né.

93 Vzhledem k tomu, že žádnému žalobnímu d?vodu nebylo vyhov?no, je t?eba žalobu Komise zamítnout.

K náklad?m ?ízení

94 Podle ?l. 69 odst. 2 jednacího ?ádu se ú?astníku ?ízení, který nem?l úsp?ch ve v?ci, uloží náhrada náklad? ?ízení, pokud to ú?astník ?ízení, který m?l ve v?ci úsp?ch, požadoval. Vzhledem k tomu, že Ma?arská republika požadovala náhradu náklad? ?ízení a Komise nem?la ve v?ci úsp?ch, je d?vodné uložit posledn? uvedené náhradu náklad? ?ízení.

Z t?chto d?vod? Soudní dv?r (první senát) rozhodl takto:

1) **Žaloba se zamítá.**

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

Podpisy.

* Jednací jazyk: maďarština.