Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
GERARDA HOGANA
přednesené dne 19. listopadu 2020[1]

**Věc C-388/19**

**MK**
**proti**
**Autoridade Tributária e Aduaneira**

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (rozhodčí soud pro daňové věci (centrum správní arbitráže), Portugalsko)]

„Řízení o předběžné otázce – Články 63 a 65 SFEU – Volný pohyb kapitálu – Kritérium, které je potřeba použít – Zásada zákazu diskriminace – Daňové právní předpisy – Daň z kapitálových zisků z nemovitého majetku – Rezidenti a nerezidenti – Srovnatelnost situací – Vyšší daňová zátěž pro nerezidenty – Pojem ‚rovné zacházení' – Možnost nerezidentů zvolit si režim použitelný na rezidenty"

## I. Úvod

1. Projednávaná žádost o rozhodnutí o předběžné otázce, která se týká výkladu článků 18, 63, 64 a 65 SFEU, byla podána v rámci řízení o daňovém sporu mezi žalobcem, MK, a Autoridade Tributária e Aduaneira (Celní a daňový úřad, Portugalsko). Ve věci jde o daňový výměr vydaný daňovou správou ve vztahu k příjmům žalobce za rok 2017. Tato žádost znovu nastoluje otázku, co představuje formu daňové diskriminace mezi rezidenty a nerezidenty.

2. MK má bydliště ve Francii. Podstatou tvrzení, které žalobce uplatňuje, je, že mu byla z důvodu jeho postavení nerezidenta v Portugalsku uložena povinnost zaplatit vyšší sazbu daně z kapitálových zisků z převodu portugalského majetku. V projednávané věci tak vyvstává otázka, zda je k prokázání existence diskriminace – a v důsledku diskriminace pak i omezení volného pohybu kapitálu – nezbytné provést celkové posouzení všech důsledků vyplývajících z použití zvláštního daňového režimu. Jinými slovy, otázkou je, zda je za tímto účelem nutno provádět srovnání všech daňových možností, které mají k dispozici osoby s bydlištěm v jiném členském státě, s možnostmi, jichž mohou využít rezidenti členského státu zdanění, nebo zda by případně mělo být toto srovnání provedeno ve vztahu ke každé z těchto možností posuzované zvlášť.

3. Než přikročím k posouzení těchto otázek, bude vhodné nejprve uvést relevantní ustanovení vnitrostátního i unijního práva.

1 – Původní jazyk: angličtina.

## II. Právní rámec

4. Článek 10 odst. 1 písm. a) Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (zákon o dani z příjmu fyzických osob, dále jen „CIRS“) definuje pojem „kapitálový zisk“ následovně:

„1. ‚Kapitálové zisky‘ jsou zisky, které nejsou považovány za příjmy z podnikání a ze závislé činnosti, kapitálu nebo nemovitostí, a plynou z:

a) úplatného převodu věcných práv k nemovitému majetku a vyhrazení veškerého soukromého majetku pro podnikatelskou či jinou samostatně výdělečnou činnost vykonávanou osobně jeho vlastníkem.“

5. Článek 15 odst. 1 a 2 CIRS, nadepsaný „Oblast působnosti“, stanoví:

„1. V případě osob s bydlištěm na portugalském území se daň z příjmu fyzických osob platí ze všech příjmů, včetně příjmů získaných mimo portugalské území.

2. V případě nerezidentů se daň z příjmů fyzických osob platí pouze z příjmů získaných na portugalském území.“

6. Pro účely čl. 18 odst. 1 písm. h) CIRS se za příjmy získané na portugalském území považují:

„h) příjmy z nemovitého majetku nacházejícího se na portugalském území, včetně kapitálových zisků plynoucích z převodu tohoto nemovitého majetku.“

7. Ke dni, kdy nastaly skutkové okolnosti rozhodné v původním řízení, bylo znění odstavců 1 a 2 článku 43 CIRS, nadepsaného „kapitálové zisky“, vyplývající ze zákona č. 42/2016 ze dne 28. prosince (OE/2013), následující:

„1. Výše příjmů považovaných za kapitálové zisky odpovídá rozdílu mezi kapitálovými zisky a kapitálovými ztrátami realizovanými v témže roce, určenými v souladu s následujícími články.

2. Rozdíl podle předchozího odstavce se bez ohledu na to, zda je kladný či záporný, zohlední jen do výše 50 %, pokud jde o transakce uvedené v čl. 10 odst. 1 písm. a), c) a d) uskutečněné rezidenty.“

8. Článek 68 odst. 1 CIRS zakotvuje progresivitu daňových pásem. V roce 2017 byly sazby daně následující [2]:

| Zdanitelné příjmy (v eurech) | Sazby (procenta) | |
|---|---|---|
| | běžná (A) | průměrná (B) |
| do 7 091 | 14,50 | 14,500 |
| nad 7 091 a do 20 261 včetně | 28,50 | 23,600 |
| nad 20 261 a do 40 522 včetně | 37 | 30,300 |
| nad 40 522 a do 80 640 včetně | 45 | 37,613 |
| nad 80 640 | 48,00 | – |

2 – Z údajů poskytnutých předkládajícím soudem lze patrně dovodit, že pojem „průměrná sazba“ (sloupec B níže uvedené tabulky) odkazuje na výši zdanitelného příjmu odpovídající horní hranici každého daňového pásma. Zdanitelné příjmy přesahující tuto hranici budou zdaněny „běžnou sazbou“ (sloupec A níže uvedené tabulky) následujícího daňového pásma.

9. V souladu s článkem 68a se uplatnila dodatečná solidární daň ve výši 2,5 % na zdanitelné příjmy od 80 000 do 250 000 eur; nad tuto částku činila sazba solidární daně 5 %.

10. Článek 72 CIRS ve znění použitelném na spor v původním řízení stanovil:

„1. Zvláštní sazbou ve výši 28 % budou zdaněny:

a) kapitálové zisky uvedené v čl. 10 odst. 1 písm. a) a d) získané nerezidenty na území Portugalska, které nejsou přičitatelné stálé provozovně na tomto území;

[…]

9. Rezidenti jiného členského státu Evropské unie nebo Evropského hospodářského prostoru si mohou za předpokladu, že v tomto druhém případě dochází k výměně informací v daňových záležitostech, v souvislosti s příjmy uvedenými v písmenech a) a b) odstavce 1 a odstavci 2 zvolit zdanění těchto příjmů sazbou, která by se podle tabulky uvedené v čl. 68 odst. 1 uplatnila v případě rezidentů na území Portugalska.

10. Pro účely určení sazby podle předchozího odstavce se zohledňují všechny příjmy, včetně příjmů získaných mimo uvedené území, za stejných podmínek, jaké platí pro rezidenty.

[…]“

## III. Skutkový stav v původním řízení a předběžná otázka

11. Dne 31. května 2018 podal MK u portugalské daňové správy za zdaňovací období roku 2017 daňové přiznání dle vzoru 3 IRS (daň z příjmu fyzických osob). V tomto přiznání uvedl MK kromě určitých příjmů z nemovitého majetku i hodnotu kapitálového zisku dosaženého při následném prodeji budovy nacházející se v Portugalsku. Na přední straně dotčeného daňového přiznání zaškrtl žalobce v kolonce 8B okénko 4 („nerezident“), okénko 6 („rezident v zemi EU“) a okénko 7 (volba zdanění použitelného na nerezidenty), čímž vyloučil možnost uvedenou v okénku 9 (zdanění v souladu s obecnými sazbami stanovenými v článku 68 zákona o dani z příjmu fyzických osob) a možnost v okénku 10 (volba právní úpravy použitelné na rezidenty).

12. Daňová správa vydala dne 5. července 2018 daňový výměr na částku ve výši 24 654,22 eura, přičemž na 100 % kapitálových zisků z nemovitého majetku uplatnila zvláštní sazbu ve výši 28 %. Daňová správa tedy neuplatnila 50% snížení základu daně použitelné na daňové rezidenty.

13. Dne 30. listopadu 2018 napadl MK legalitu tohoto výměru u vnitrostátního soudu s odůvodněním, že tento výměr vychází ze zákonných ustanovení, jež diskriminují státní příslušníky jiných členských států Unie, kteří nejsou daňovými rezidenty v Portugalsku. MK tedy tvrdil, že tato právní úprava představuje omezení volného pohybu kapitálu ve smyslu čl. 63 odst. 1 SFEU.

14. V tomto ohledu vnitrostátní soud uvádí, že v rozsudku ze dne 11. října 2007 ve věci Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600) Soudní dvůr rozhodl, že portugalská daňová právní úprava, ve znění použitelném na zdaňovací období 2003, představuje omezení pohybu kapitálu zakázané článkem 63 SFEU. Vnitrostátní soud si tedy v důsledku shora uvedeného položil otázku, zda na základě později provedených novelizací uvedených právních předpisů skutečně došlo ke zrušení tohoto omezení pohybu kapitálu, které bylo v uvedené věci Soudním dvorem zjištěno.

15. Za těchto okolností se Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (rozhodčí soud pro daňové věci (centrum správní arbitráže), Portugalsko) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Mají být ustanovení článků [18, 63, 64 a 65 SFEU] vykládána v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, jako je právní úprava dotčená v projednávané věci, [která byla] novelizována […] [za účelem] umožnit, aby kapitálové zisky z prodeje nemovitého majetku nacházejícího se v členském státě (Portugalsko) rezidentem jiného členského státu Evropské unie (Francie), volitelně nepodléhaly daňové zátěži vyšší, než jaká by se ve stejném druhu transakce uplatnila na kapitálové zisky rezidenta státu, v němž se nemovitosti nacházejí?“

## IV. Analýza

16. Vzhledem k tomu, že otázka položená předkládajícím soudem odkazuje na několik ustanovení Smlouvy, je potřeba nejprve určit, která z těchto ustanovení jsou ve skutečnosti relevantní.

### *A. Určení relevantních ustanovení Smlouvy*

17. Vnitrostátní soud ve své otázce odkazuje na články 18, 63, 64 a 65 SFEU. Na základě čl. 63 odst. 1 SFEU jsou zakázána všechna omezení pohybu kapitálu mezi členskými státy a mezi členskými státy a třetími zeměmi.

18. Podle čl. 64 odst. 1 není článkem 63 dotčeno používání žádných omezení vůči třetím zemím, která existují ke dni 31. prosince 1993 podle vnitrostátního práva nebo práva Unie ve vztahu k pohybu kapitálu do nebo ze třetích zemí, zahrnujícího přímé investice včetně investic do nemovitostí.

19. Odstavce 1 a 3 článku 65 pak zejména upřesňují, že článkem 63 není dotčeno právo členských států uplatňovat příslušná ustanovení svých daňových předpisů, která rozlišují mezi daňovými poplatníky podle místa bydliště nebo podle místa, kde je jejich kapitál investován. Tato ustanovení právních předpisů přitom nesmějí představovat ani prostředek svévolné diskriminace, ani zastřené omezování volného pohybu kapitálu a plateb ve smyslu článku 63 SFEU.

20. V tomto ohledu je namístě podotknout, že SFEU sice nevymezuje pojem „pohyb kapitálu“, podle ustálené judikatury má však v tomto ohledu informativní hodnotu směrnice Rady 88/361/EHS ze dne 24. června 1988, kterou se provádí článek 67 Smlouvy (Úř. věst. 1988, L 178, s. 5; Zvl. vyd. 10/01, s. 10) společně s klasifikací a vysvětlivkami, které tvoří přílohu této směrnice [3]. Podle těchto vysvětlivek zahrnují přeshraniční pohyby kapitálu zejména „[p]ořízení budov a pozemků a staveb soukromými osobami pro účely zisku nebo pro osobní užívání“. Jakékoli vnitrostátní opatření týkající se pořízení budovy nacházející se v členském státě fyzickými osobami, které nejsou rezidenty, i když nebylo provedeno pro investiční účely, musí být proto považováno za opatření spadající do oblasti působnosti článků 63 až 65 SFEU [4].

3 – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 23. února 2006, van Hilten-van der Heijden (C-513/03, EU:C:2006:131, bod 39).

4 – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 16. března 1999, Trummer a Mayer (C-222/97, EU:C:1999:143, bod 24).

21. Uplatnění svobod pohybu souvisejících s vnitřním trhem podléhá dvěma kumulativně stanoveným podmínkám. Zaprvé dotčená situace nesmí být čistě vnitrostátní ve vztahu k dotyčnému členskému státu [5]. Zadruhé oblast, kterou pokrývá vnitrostátní akt, jehož slučitelnost s unijním právem byla zpochybněna, ještě nebyla předmětem úplné harmonizace [6]. V projednávané věci však není pochyb o tom, že tyto dvě podmínky splněny jsou, a že se tudíž použijí výše uvedené články 63 až 65.

22. Vzhledem k tomu, že tato ustanovení provádějí zásadu zákazu diskriminace v oblasti volného pohybu kapitálu, není ani třeba posuzovat situaci předpokládanou vnitrostátním soudem v jeho předběžné otázce ve světle článku 18 SFEU. Tento článek, který zakotvuje obecný zákaz jakékoli diskriminace na základě státní příslušnosti, se použije samostatně pouze v situacích upravených unijním právem, pro něž Smlouva nestanoví zvláštní pravidla o zákazu diskriminace [7].

23. Vnitrostátní daňová opatření, která jsou předmětem žádosti vnitrostátního soudu o rozhodnutí o předběžné otázce, musí být z tohoto důvodu posuzována pouze z hlediska zásady volného pohybu kapitálu.

### *B. K rozsahu posouzení, které má být provedeno*

24. Pokud jde o rozsah posouzení, které má být provedeno, je třeba nejprve uvést, že položená předběžná otázka se netýká pouze situace žalobce, ale obecně slučitelnosti vnitrostátního právního předpisu, tak jak ho popsal vnitrostátní soud, s unijním právem. S ohledem na skutečnost, že k otázkám položeným předkládajícím soudem se váže domněnka relevance [8], mám za to, že je potřeba zkoumat dotčený daňový režim, nikoli konkrétní situaci žalobce. Podobně platí, že vzhledem k tomu, že se položená otázka netýká situace osob s bydlištěm ve třetím státě, není podle mého názoru nutné – přestože zásada volného pohybu kapitálu zakazuje i omezení mezi členskými státy a třetími státy – se tímto problémem zabývat.

25. Pokud by se měl Soudní dvůr přesto zabývat situací osob s bydlištěm ve třetím státě, pak by řešení, k němuž dospěl Soudní dvůr v usnesení ze dne 6. září 2018, Patrício Teixeira (C-184/18, nezveřejněné, EU:C:2018:694) (na které někteří účastníci řízení v projednávané věci odkázali), pokud jde o situaci popsanou předkládajícím soudem v jeho žádosti, mohlo být považováno za nikoli nutně relevantní v projednávané věci.

26. Je pravda, že v uvedené věci, která se týkala portugalských právních předpisů platných pro zdaňovací období 2007, Soudní dvůr v podstatě rozhodl, že:

– věc nevyžadovala oznámení, neboť o odpovědi na předběžnou otázku nebylo možno rozumně pochybovat, a mohlo být tedy v souladu s článkem 99 jednacího řádu rozhodnuto usnesením s odůvodněním;

– použití čl. 64 odst. 1 SFEU bylo možno vyloučit, neboť toto ustanovení v podstatě existovalo již v původním znění zákona platném ke dni 31. prosince 1993 [9];

5 – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. listopadu 2016, Ullens de Schooten (C-268/15, EU:C:2016:874, bod 47).

6 – V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 16. října 2014, Komise v. Německo (C-100/13, nezveřejněný, EU:C:2014:2293, bod 62), a ze dne 22. března 2018, Jacob a Lassus (C-327/16 a C-421/16, EU:C:2018:210, bod 72).

7 – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 3. března 2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, bod 55).

8 – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 29. července 2019, Vethanayagam a další (C-680/17, EU:C:2019:627, bod 36).

9 – Bod 32.

– vzhledem k tomu, že ze znění čl. 43 odst. 2 CIRS nevyplývalo, že toto ustanovení rozlišuje mezi daňovými nerezidenty podle jejich místa bydliště, bylo nutno předpokládat, že se rozdílné zacházení týká objektivně srovnatelných situací [10].

27. Soudní dvůr proto dospěl k závěru, že „vnitrostátní právní úprava členského státu, jako je právní úprava dotčená v původním řízení, která v případě prodeje nemovitého majetku nacházejícího se v daném členském státě rezidentem třetího státu podřizuje kapitálové zisky z tohoto prodeje vyššímu daňovému zatížení, než jaké se vztahuje na tytéž operace uskutečněné rezidentem daného členského státu, představuje omezení volného pohybu kapitálu, které s výhradou ověření předkládajícím soudem nespadá pod výjimku stanovenou v čl. 64 odst. 1 SFEU a nelze je odůvodnit důvody uvedenými v čl. 65 odst. 1 SFEU“ [11].

28. Je však třeba připomenout, že jelikož Soudní dvůr nemá podle článku 267 SFEU pravomoc použít pravidlo unijního práva na konkrétní případ, a tedy kvalifikovat ustanovení vnitrostátního práva s ohledem na toto pravidlo [12], jsou odpovědi na jemu položené předběžné otázky založeny na předpokladu popsaném předkládajícím soudem, a tedy na použitelné vnitrostátní právní úpravě v podání předkládajícího soudu, nikoli nutně s přihlédnutím ke stavu práva, který v dotčeném členském státě panuje, neboť Soudní dvůr může mít o tomto stavu pouze nepřímé a částečné informace [13].

29. V žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce ve věci Patrício Teixeira předkládající soud zmínil pouze čl. 43 odst. 2 CIRS jako relevantní ustanovení platné v rozhodné době, které omezuje základ daně na 50 % kapitálových zisků z prodeje nemovitého majetku dosažených daňovými rezidenty. Pouze na základě odkazu na toto konkrétní ustanovení tedy Soudní dvůr dospěl k závěru, že je právní úprava popsaná předkládajícím soudem jako použitelná portugalská právní úprava v rozporu s unijním právem.

30. Spisový materiál v projednávané věci nicméně naznačuje, že čl. 43 odst. 2 CIRS možná není jediným relevantním legislativním ustanovením, které musí být zohledněno pro účely určení, zda kapitálové zisky plynoucí z prodeje majetku nacházejícího se v daném členském státě rezidentem třetího státu podléhaly a stále podléhají vyšší daňové zátěži, než jaká by se uplatnila na kapitálové zisky dosažené rezidentem tohoto členského státu na základě stejného druhu transakce. Článek 43 odst. 2 CIRS je totiž podle všeho součástí souboru ustanovení, která jako celek tvoří smíšený režim zdanění kapitálu použitelný na daňové rezidenty. Na základě těchto jiných ustanovení je jakýkoli zisk dosažený takovouto osobou progresivně zdaněn v závislosti na stanovených příjmových pásmech. Portugalská daňová právní úprava tedy *de facto* zakotvuje sčítání příjmů a kapitálových zisků dosažených v průběhu jednoho zdaňovacího období. Naproti tomu čl. 72 odst. 1 CIRS stanoví, že zisk dosažený osobou s bydlištěm ve třetím státě podléhá paušální sazbě daně.

31. Z těchto ustanovení tedy vyplývá, že otázka, zda portugalské právní předpisy zakotvují nějakou formu diskriminačního zdanění ve smyslu článků 63, 64 a 65 SFEU, nezávisí jako taková tolik na onom 50% snížení základu daně stanoveném v čl. 43 odst. 2 CIRS pro rezidenty, nýbrž na reálném rozdílu mezi skutečnými sazbami daně, který by z toho mohl vyplývat. V konečném důsledku jde tedy o otázku, zda byly kapitálové zisky z nemovitého majetku dosažené nerezidenty zdaňovány jednotnou sazbou, která byla vyšší než skutečná marginální sazba uplatňovaná na takovéto kapitálové zisky dosažené rezidenty.

10 – Bod 37.

11 – Vlastní překlad autora stanoviska.

12 – Viz například rozsudek ze dne 26. května 2005, António Jorge (C-536/03, EU:C:2005:323, bod 15).

13 – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. listopadu 2018, Vorarlberger Landes- und Hypothekenbank (C-625/17, EU:C:2018:939, bod 41).

32. Pokud by byl tedy předkládající soud ve věci Patrício Teixeira vymezil režim použitelný na nerezidenty jako celek, považuji za pravděpodobné, že by Soudní dvůr nebyl dospěl k závěru, že skutečnost, že čl. 43 odst. 2 CIRS nerozlišoval ke dni 31. prosince 1993 mezi rezidenty a nerezidenty, nelze považovat za dostačující k učinění závěru o neexistenci objektivního rozdílu v postavení těchto dvou kategorií daňových poplatníků, o něž v uvedené věci šlo, k výše uvedenému datu. Podle mne by pak byl Soudní dvůr býval povinen posuzovat naopak to, zda byl tento rozdíl ve skutečnosti výsledkem společného účinku tohoto ustanovení a jiných ustanovení, která tvoří daňový režim použitelný na nerezidenty.

33. Za těchto okolností lze říci, že závěr, ke kterému dospěl Soudní dvůr ve věci Patrício Teixeira, je sice přirozeně správný z hlediska předpokladu uvedeného vnitrostátním soudem v dané žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce (a sice že situace rezidentů a nerezidentů se liší *pouze* v tom, že rezidenti mají nárok na 50% snížení svého daňového základu), nicméně je ještě nutno zjistit, zda tento předpoklad skutečně odpovídá právnímu stavu, který panoval v Portugalsku ve zdaňovacím období 2007 (a v letech následujících). Rovněž je potřeba se ptát, zda není namístě zohlednit i jiná ustanovení, jako jsou například ustanovení citovaná v projednávané věci [14]. Tyto aspekty je tedy nutno podrobit ještě dalšímu zkoumání, aby bylo možno určit, zda je zejména možno vyloučit případné použití čl. 64 odst. 1 SFEU.

34. V tomto ohledu z judikatury Soudního dvora vyplývá, že nicméně přísluší výlučně vnitrostátnímu soudu, aby určil obsah právních předpisů existujících k datu stanovenému unijním aktem, přičemž Soudnímu dvoru přísluší pouze to, aby poskytl výkladové prvky pojmu unijního práva, který představuje referenční pojem pro použití režimu Společenství upravujícího odchylky na vnitrostátní právní předpisy existující ke stanovenému datu [15].

### *C. K existenci omezení volného pohybu kapitálu*

#### *1. Použitelné zásady*

35. Úvodem je třeba připomenout, že přímé daně zůstávají v zásadě v pravomoci členských států. Jim přísluší, aby určily rozsah své daňové pravomoci, jakož i základní zásady svého daňového systému. Za současného stavu harmonizace vnitrostátních daňových právních předpisů mohou tedy členské státy zavést takový daňový systém, jaký považují za vhodný, zejména stanovit režim progresivního zdanění nebo zavést paušální daň [16]. V této souvislosti mohou členské státy uložit takové ohlašovací a administrativní povinnosti, jaké považují za nezbytné k zajištění účinného výběru daní [17].

36. Základní svobody týkající se vnitřního trhu tedy nemohou být chápány v tom smyslu, že členský stát je povinen uvádět svá daňová pravidla do souladu s pravidly jiného členského státu tak, aby zaručovala zdanění odstraňující veškeré odlišnosti vyplývající z vnitrostátních daňových právních úprav [18]. Dva členské státy tudíž mohou dokonce tutéž transakci zdanit na základě odlišného hraničního

14 – V tomto ohledu si dovoluji podotknout, že článek 64 SFEU se použije, pokud dotčené opatření bylo součástí právního řádu dotyčného členského státu nepřetržitě od 31. prosince 1993 co do své podstaty, nikoli co do všech podrobností daného opatření. Viz rozsudek ze dne 26. února 2019, X (Zprostředkovatelské společnosti usazené ve třetích zemích) (C-135/17, EU:C:2019:136, bod 38).

15 – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. prosince 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, bod 191).

16 – Viz rozsudek ze dne 3. března 2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, bod 49). Unijní právo neukládá členským státům povinnost vést vzájemná jednání za účelem zamezení dvojímu zdanění téhož zisku, či naopak za účelem zamezení tomu, aby určitý zisk nebyl zdaněn vůbec. Viz rozsudek ze dne 26. května 2016, NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, bod 47).

17 – Viz rozsudek ze dne 30. dubna 2020, Société Générale (http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:62018CJ0565) (C-565/18, EU:C:2020:318, bod 37). Pokud jde o administrativní zátěž, členské státy musí samozřejmě zacházet s rezidenty i nerezidenty stejně, ale pouze v rozsahu, v němž jsou podřízeni stejnému režimu, neboť jinak je rozdíl v administrativní zátěži pouhou extenzí rozdílu v režimu, a nelze jej tedy posuzovat samostatně. Viz rozsudek ze dne 14. dubna 2016, Sparkasse Allgäu (C-522/14, EU:C:2016:253, bod 25).

18 – Rozsudek ze dne 27. února 2020, AURES Holdings (C-405/18, EU:C:2020:127, bod 32).

určovatele[19]. Vše shora uvedené znamená, že svobody pohybu – byť jsou důležité – nemají za cíl vyřešit jakékoli problémy interoperability mezi různými vnitrostátními systémy zdanění[20]. Jejich cílem je pouze zajistit, aby členské státy vykonávaly své pravomoci nediskriminačním způsobem. Soudnímu dvoru zejména nepřísluší rozhodovat o tom, jak by měl daňový systém členských států vypadat.

37. Členské státy však musí při výkonu své daňové pravomoci dodržovat zásadu volného pohybu. To znamená, že členské státy nesmí přijímat diskriminační opatření v neprospěch osob, které využily práva na volný pohyb[21].

38. V jiných oblastech, než je oblast daní, představuje omezení práva na volný pohyb jakékoli vnitrostátní opatření, které třebaže je na první pohled použitelné bez rozdílu, zakazuje výkon práva na volný pohyb zaručeného Smlouvou občany Unie, brání mu nebo jej činí méně přitažlivým[22].

39. V daňových záležitostech je však pojem „omezení“ používán poněkud restriktivněji. Již samotné zdanění určité činnosti nebo transakce totiž nutně činí provedení této transakce méně přitažlivým. Aby tedy nebyla dotčena možnost členských států ukládat daně[23], rozhoduje Soudní dvůr ve své aktuální judikatuře tak, že dotčené vnitrostátní opatření bude v tomto smyslu kvalifikováno jako „omezení“, pokud bude mít *rovněž* za následek přímou nebo nepřímou diskriminaci. Kritérium, které je třeba použít k prokázání existence omezení v daňových záležitostech, je tedy totožné s kritériem použitelným v jiných než daňových záležitostech[24].

40. Nutnost existence kritéria zákazu diskriminace – a tudíž nutnost posouzení srovnatelnosti daných dvou situací, aby mohlo být určité opatření v tomto smyslu kvalifikováno jako „omezení“ – musí být považována za definitivně stanovenou od vydání rozsudku ze dne 17. července 2014 ve věci Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087). V uvedené věci generální advokátka J. Kokott navrhla, aby bylo od uplatňování kritéria zákazu diskriminace upuštěno, a naopak prosazovala, aby byla na daňové záležitosti uplatňována stejná kritéria, jaká se používají v jiných oblastech[25]. Soudní dvůr se však v tomto ohledu jejím stanoviskem neřídil[26]. Navíc pokud jde jako v projednávané věci o volný pohyb kapitálu, potřeba takového srovnání vyplývá ze znění článku 65 SFEU.

41. Pokud vyjdu z rozsudku ve věci Nordea Bank, je podle mého názoru nutno se ptát, zda dochází k diskriminaci představující omezení volného pohybu kapitálu v případě článku 63 SFEU.

19 – Otázky týkající se dvojího zdanění jsou v zásadě řešeny dvoustrannými nebo vícestrannými dohodami.

20 – Je pravda, že v rozsudku ze dne 9. února 2017, X (283/15, EU:C:2017:102, bod 47), Soudní dvůr rozhodl, že „při neexistenci sjednocujících nebo harmonizačních opatření v rámci unijního práva je nutné dosáhnout souladu mezi volností členských států rozdělit mezi sebe výkon svých daňových pravomocí, zejména s cílem zabránit souběhu daňových zvýhodnění, a nezbytností zajistit daňovým poplatníkům dotčených členských států, aby ve výsledku byla celá jejich osobní a rodinná situace řádně zohledněna bez ohledu na způsob, jakým dotyčné členské státy tuto povinnost mezi sebe rozdělí“. V témže bodě však Soudní dvůr zdůraznil, že toto pravidlo se použije na nerovné zacházení, které neplyne z rozdílů mezi vnitrostátními daňovými právními předpisy. V následujícím bodě se rovněž uvádí, že daňový poplatník musí mít možnost dovolávat se svých osobních a rodinných poměrů „[v každém] z členských států, ve kterých je činnost vykonávána a které přiznávají tento druh daňového zvýhodnění“. Pokud tedy nejsou členské státy vázány povinností stanovit pravidla k zamezení souběhu daňových zvýhodnění nebo znevýhodnění, platí, že učiní-li tak, musí tato pravidla použít jak na rezidenty, tak na nerezidenty.

21 – Viz například rozsudek ze dne 12. září 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, bod 40).

22 – Viz například rozsudek ze dne 14. listopadu 2018, Memoria a Dall'Antonia (C-342/17, EU:C:2018:906, bod 48).

23 – Viz například rozsudky ze dne 6. prosince 2007, Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754, bod 53), a ze dne 26. května 2016, NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, bod 47).

24 – Viz například rozsudky ze dne 12. dubna 1994, Halliburton Services (C-1/93, EU:C:1994:127, bod 15), a ze dne 19. listopadu 2015, Hirvonen (C-632/13, EU:C:2015:765, bod 29).

25 – Stanovisko generální advokátky J. Kokott ve věci Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:153, bod 22).

26 – Rozsudek ze dne 17. července 2014, Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, body 23 a 24). Viz též stanovisko generální advokátky J. Kokott ve věci Staatssecretaris van Financiën (C-87/13, EU:C:2014:2164). Pro příklady rozsudků velkého senátu z nedávné doby podporujících tento přístup viz rozsudek ze dne 5. února 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, bod 41); rozsudek ze dne 3. března 2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, bod 54) nebo rozsudek ze dne 3. března 2020, Google Ireland (C-482/18, EU:C:2020:141, bod 44).

42. Než budu pokračovat, měl bych podotknout, že v zásadě existují dva problémy, zejména pokud jde o otázku diskriminačního zdanění, a tedy omezení volného pohybu v daňové oblasti. První problém se týká způsobu, jakým je potřeba pojem „diskriminace“ v tomto kontextu chápat.

43. Podle prvního přístupu platí, že diskriminaci představuje takové opatření, které má za cíl, jde-li o přímou diskriminaci, nebo za následek, jde-li o nepřímou diskriminaci, rozdílné zacházení se stejnými situacemi, nebo naopak stejné zacházení s rozdílnými situacemi [27].

44. Podle druhého přístupu platí, že pokud právní předpis zakazuje použití určitého konkrétního kritéria, dochází k přímé diskriminaci, je-li s určitou osobou zacházeno méně příznivě s odkazem na výslovné znění takového kritéria. Naproti tomu o nepřímou diskriminaci se jedná tehdy, když se určité ustanovení nebo kritérium jeví jako neutrální, ale je používáno způsobem, který znevýhodňuje určité osoby vůči jiným s odkazem na určité zakázané kritérium [28].

45. V judikatuře týkající se volného pohybu se historicky prosadil právě tento druhý přístup, na který je však možno nahlížet jako na uplatnění přístupu prvního. Podle Soudního dvora tedy k přímé diskriminaci dochází, pokud určité opatření rozlišuje na základě státní příslušnosti [29], a k nepřímé diskriminaci dochází, pokud určité opatření, byť založené na jiném kritériu, jako je například kritérium bydliště, ve skutečnosti vede ke stejnému výsledku [30]. Lze však poznamenat, že v posledních přibližně deseti letech se Soudní dvůr častěji uchyluje k oné první definici pojmu diskriminace, přičemž stranou ponechává jakékoli odkazy na státní příslušnost [31].

46. Domnívám se, že vzhledem k tomu, že svobody pohybu směřují k dosažení jednotného trhu, aniž by byly členské státy zbaveny daňové autonomie, měl by být pro účely určení, zda určité opatření představuje omezení ve formě diskriminačního daňového opatření, i nadále používán druhý přístup založený na existenci zakázaného kritéria [32].

27 – Viz například rozsudek ze dne 13. března 2014, Bouanich (C-375/12, EU:C:2014:138, bod 45).

28 – Viz například rozsudky ze dne 26. dubna 2018, ANGED (C-236/16, EU:C:2018:291, bod 17), a ze dne 13. března 2019, Gemeinsamer Betriebsrat EurothermenResort Bad Schallerbach (C-437/17, EU:C:2019:193, bod 18).

29 – Viz například rozsudek ze dne 14. prosince 2006, Denkavit Internationaal a Denkavit France (C-170/05, EU:C:2006:783, bod 19). Podle některých rozhodnutí však daňové opatření založené na kritériu místa bydliště přímou diskriminaci představuje. Viz například rozsudek ze dne 26. dubna 2018, ANGED (C-236/16, EU:C:2018:291, bod 17). Většina rozsudků má nicméně za to, že se jedná o diskriminaci nepřímou. Viz například rozsudek ze dne 14. února 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, bod 29). S tímto přístupem je podle mého názoru nutno souhlasit, pokud Soudní dvůr v případě zjištění rozdílného zacházení na základě bydliště systematicky zkoumá, zda mohou být tyto rozdíly odůvodněny naléhavými důvody, když naproti tomu přímá diskriminace může být odůvodněna pouze důvody výslovně stanovenými Smlouvou. Viz stanovisko generálního advokáta A. Tizzana ve věci SEVIC Systems (C-411/03, EU:C:2005:437, bod 55). Kromě toho jsou pojmy „daňové rezidentství“ na straně jedné a pojmy „sídlo“ nebo „sídlo společnosti“ na straně druhé, které mohou sloužit k založení státní příslušnosti společnosti, pokud stát uplatňuje teorii statutárního sídla společnosti, odlišné. Společnost může být považována za daňového rezidenta určitého státu, aniž by měla státní příslušnost tohoto státu ve smyslu práva obchodních společností. Viz rozsudek ze dne 13. července 1993, Commerzbank (C-330/91, EU:C:1993:303, bod 15).

30 – Viz například rozsudky ze dne 14. února 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, bod 26), ze dne 20. ledna 2011, Komise v. Řecko (C-155/09, EU:C:2011:22, bod 46), ze dne 19. listopadu 2015, Hirvonen (C-632/13, EU:C:2015:765, bod 28), a ze dne 18. června 2020, Komise v. Maďarsko (Transparentnost ve financování sdružení) (C-78/18, EU:C:2020:476, bod 62).

31 – Viz Lenaerts K. a Bernardeau L., „L'encadrement communautaire de la fiscalité directe“, *Cahiers de droit européen*, sv. 1, Bruylant, 2007, s. 19–109, s. 36 a násl. Kritérium státní příslušnosti se sice může zdát omezující, avšak jeho jediným účinkem v praxi je, že je diskriminace založená na základě bydliště připodobněna k nepřímé diskriminaci. Naproti tomu prvně uvedený přístup v rozsahu, v němž pomíjí určité konkrétní kritérium, by mohl být považován za přístup, který vede ke vzniku rizika, že bude přezkum Soudního dvora motivován společenskými ohledy a že při té příležitosti Soudní dvůr přistoupí k možnosti zkoumat nejen existenci diskriminace, ale obecně způsob, jakým je výkon pravomoci členskými státy formulován, a to navzdory skutečnosti, že překrývání pravomocí by nemělo být považováno za překážku, ale za důsledek souběžného výkonu pravomocí dvou států.

32 – Kromě toho podle druhého uvedeného přístupu může diskriminace nastat rovněž tehdy, pokud je stejné pravidlo používáno na rozdílné situace. Viz rozsudek ze dne 6. prosince 2007, Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754, bod 41).

47. Prvně uvedený přístup je navíc ve skutečnosti obdobný posuzování soudržnosti právního aktu, neboť podle judikatury Soudního dvora se srovnatelnost posuzuje s ohledem na cíl sledovaný dotčenou daní [33]. Tento přístup je tudíž patrně relevantní, pokud je stejně jako v oblasti DPH [34] neutralita tohoto opatření, zde chápaná jako soulad tohoto opatření s jeho cíli, zpochybněna [35]. Pokud jde o volný pohyb, nemusí být pro účely prokázání existence diskriminace posuzován soulad právní úpravy s cíli, které sleduje [36], ale spíše to, zda se vnitrostátní zákonodárce takto snažil chránit své vlastní státní příslušníky.

48. To mne přivádí k druhému problému, a sice referenčnímu základu, který by měl být pro účely posouzení existence omezení použit. Je potřeba analyzovat rozhodné ustanovení daňového práva samostatně? Nebo (což považuji za správnější) je potřeba zkoumat dotčený daňový režim jako celek?

49. Je sice nutno připustit, že v judikatuře panuje určitá nejistota v tom smyslu, že z některých rozhodnutí by bylo možno nabýt dojmu, že pojem „opatření“ by měl být vykládán tak, že odkazuje na každý aspekt, který by mohl ovlivnit výpočet dlužné daně, nicméně při bližší analýze této judikatury vyjde najevo, že uvedená rozhodnutí odkazují na dotčený daňový režim jako celek [37]. To je navíc patrně v souladu s přístupem, který Soudní dvůr zaujal v případě státních podpor. V této oblasti [38] totiž Soudní dvůr, pokud jde o posouzení kritéria selektivity daňového opatření a poté, co nejprve posoudil srovnatelnost s ohledem na cíle sledované údajnou státní podporou [39], nakonec v návaznosti na zásadní rozsudek vydaný velkým senátem rozhodl, že posouzení srovnatelnosti musí být provedeno z hlediska povahy a obecné systematiky dotčené daňové soustavy [40]. Podle následných rozhodnutí Soudního dvora platí, že kvalifikace daňového opatření jako „selektivního“ vyžaduje na prvním místě identifikaci obecného nebo „obvyklého“ daňového režimu, který se v dotčeném členském státě používá, a na druhém místě důkaz o tom, že se zkoumané daňové opatření odchyluje od obecného režimu, jelikož činí rozdíly mezi hospodářskými subjekty, které se nacházejí s ohledem na cíl sledovaný tímto obecným režimem ve srovnatelné skutkové a právní situaci [41].

33 – Viz například rozsudky ze dne 26. února 2019, X (Zprostředkovatelské společnosti usazené ve třetích zemích) (C-135/17, EU:C:2019:136, bod 64), a ze dne 13. listopadu 2019, College Pension Plan of British Columbia (C-641/17, EU:C:2019:960, bod 65). Soudní dvůr někdy též odkazuje na cíl a obsah dotčených vnitrostátních ustanovení. Viz rozsudek ze dne 18. prosince 2014, Q (C-133/13, EU:C:2014:2460, bod 22).

34 – Viz například rozsudek ze dne 7. března 2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, bod 51).

35 – Je-li první přístup uplatněn v případě existence zakázaného kritéria, může vést dokonce i k paradoxnímu výsledku. Jelikož je podle tohoto přístupu srovnatelnost nutno posuzovat ve světle cíle sledovaného dotčeným opatřením, pak pokud je cílem tohoto opatření právě rozdílné zacházení se dvěma kategoriemi osob na základě zakázaného kritéria, nelze konstatovat, že k nějaké diskriminaci došlo, neboť ve světle tohoto cíle musí být tyto dvě kategorie považovány za nesrovnatelné.

36 – Nedostatečná soudržnost vnitrostátní právní úpravy nutně neznamená existenci omezení jedné ze svobod pohybu. Opatření může být totiž v rozporu se svými cíli, aniž by nutně znevýhodňovalo cizí státní příslušníky nebo nerezidenty. I když by soudržnost právní úpravy s jejími cíli neměla být rozhodující ve fázi, kdy je posuzována existence omezení, je tento aspekt nicméně relevantní při posuzování odůvodnění daného opatření. Aby totiž bylo omezení slučitelné s unijním právem, musí být nejen odůvodněné, ale musí i odpovídat tomuto odůvodnění, což vyžaduje, aby právní úprava sledovala takový cíl soudržným a systematickým způsobem. Viz například rozsudek ze dne 18. června 2020, Komise v. Maďarsko (Transparentnost ve financování sdružení) (C-78/18, EU:C:2020:476, bod 76).

37 – Viz například rozsudek ze dne 30. června 2016, Feilen (C-123/15, EU:C:2016:496, bod 27). Jiné rozsudky uvádějí, že srovnatelnost dotčených situací musí být posuzována s ohledem na cíl sledovaný „dotčenými vnitrostátními ustanoveními“. Viz rozsudek ze dne 27. února 2020, AURES Holdings (C-405/18, EU:C:2020:127, bod 37).

38 – Kritérium, které je nutno použít pro určení, zda je podpora selektivní, nebo za účelem prokázání existence omezení, je poměrně blízké kritériu zákazu diskriminace. Podmínka selektivity spočívá v ověření, „zda v rámci daného právního režimu je vnitrostátní opatření takové povahy, že zvýhodňuje určité podniky nebo určitá odvětví výroby ve smyslu čl. [107] odst. 1 S[FEU] vůči ostatním, kteří se nacházejí vzhledem k cíli sledovanému uvedeným opatřením ve srovnatelné skutkové a právní situaci“. Rozsudek ze dne 8. listopadu 2001, Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, bod 41). Podle mého názoru však existuje rozdíl mezi těmito dvěma situacemi, a sice že v oblasti státních podpor musí být srovnatelnost posuzována z hospodářského, a nikoli z právního hlediska. Na základě cíle sledovaného dotčeným opatřením nebo referenčního rámce jsou tedy hospodářskými subjekty, které je potřeba považovat za subjekty nacházející se ve srovnatelné situaci, všechny hospodářské subjekty působící na trhu, na kterém by se mohly projevit účinky dotčeného opatření.

39 – Viz rozsudek ze dne 22. prosince 2008, British Aggregates v. Komise (C-487/06 P, EU:C:2008:757, body 80 až 87).

40 – Rozsudky ze dne 8. září 2011, Paint Graphos (C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, bod 76), a ze dne 19. prosince 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, bod 37).

41 – Rozsudek ze dne 7. listopadu 2019 ve spojených věcech UNESA a další (C-105/18 až C-113/18, EU:C:2019:935, bod 61).

50. Podle mého názoru by se shora uvedené mělo stejně či obdobně vztahovat na jakoukoli svobodu pohybu, zejména pokud jde o použití kritéria srovnatelnosti. Jak ostatně uvedl generální advokát N. Wahl, použití kritéria srovnatelnosti ve světle tohoto referenčního rámce zajišťuje, že „selektivita daňového opatření je posuzována v rámci, který zahrnuje veškerá relevantní ustanovení, a nikoli oproti ustanovením, která byla uměle vyňata z širšího legislativního rámce“ [42], což představuje faktor, který se musel prosadit i ve vztahu ke svobodě pohybu. V obou těchto věcech lze navíc teprve poté, co byl stanoven referenční rámec, určit potenciálně diskriminační pravidla, která vedou ke znevýhodnění přeshraničních situací v případech, kdy s nimi mělo být s ohledem na cíle sledované tímto referenčním rámcem zacházeno stejně.

51. Jsou-li ustanovení vnitrostátního práva posuzována samostatně – avšak bez provedení celkového srovnání účinků každého ustanovení –, vzniká riziko, že by se státní příslušníci Unie mohli domáhat zvýhodnění, která jsou jim přiznána, spolu s těmi, která jsou přiznána rezidentům, aniž by však současně řádně zohlednili zvláštní zátěž, kterou případně nesou tito daňoví rezidenti [43]. Unijní právo sice může vyžadovat rovné zacházení, to však neznamená, že by si nerezidenti mohli svévolně vybírat jednotlivé prvky daňového režimu jiného členského státu, aby dosáhli takového postavení, které by představovalo zvýhodněné postavení v porovnání s rezidenty tohoto státu. Například v projednávané věci tak lze patrně říci, že se žalobce domáhá spojení onoho 50% snížení základu daně s uplatněním průměrné sazby daně, přičemž takový nárok (byl-li by uznán) by byl výhodnější než nárok, který svědčí rezidentům.

### *2. Uplatnění*

52. Úvodem je vhodné připomenout, že portugalské daňové právní předpisy, jak byly vnitrostátním soudem popsány ve věci Hollmann – která se týkala zdanění kapitálových zisků z nemovitého majetku v Portugalsku za zdaňovací období 2007 –, byly Soudním dvorem prohlášeny za právní úpravu, která je v rozporu s unijním právem.

53. Ačkoli některé body rozsudku Soudního dvora podle všeho naznačují, že dotčené omezení bylo výsledkem skutečnosti, že 50% snížení základu daně v případě hodnoty kapitálových zisků, které bylo potřeba zohlednit, se uplatnilo pouze ve vztahu k rezidentům, není to nejspíše vše. Posouzením bodů 37, 38, 51 a 54 uvedeného rozsudku lze dojít k závěru, že pokud jde o prokázání toho, že tato skutečnost představovala omezení volného pohybu ve smyslu, který jsem výše popsal, tak se Soudní dvůr neomezil pouze na zjištění, že základ daně nebyl pro rezidenty stejný jako pro nerezidenty. Podstata výtky se týkala spíše vyššího daňového zatížení kapitálového zisku uplatněného na nerezidenty v důsledku dotčené transakce. Jak Soudní dvůr poznamenal: „kapitálové zisky vyplývající z převodu nemovitého majetku nacházejícího se na území členského státu […], pokud je tento převod uskutečněn rezidentem jiného členského státu, [byly vystaveny] 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“ [44].

42 – Stanovisko generálního advokáta N. Wahla ve věci Andres v. Komise (C-203/16 P, EU:C:2017:1017, bod 109), a rozsudek ze dne 28. června 2018, Andres (úpadek Heitkamp BauHolding) v. Komise (C-203/16 P, EU:C:2018:505, bod 103).

43 – Tento přístup však musí být odlišný v případě, kdy je situace dotčená v původním řízení důsledkem kvalifikace určité transakce a kdy daňová správa za tímto účelem zkoumala několik ustanovení, aby postupně vyloučila použití jiných daňových režimů, jako tomu bylo ve věci Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (C-480/19) (věc, ve které budu dnes rovněž předkládat stanovisko). Jelikož totiž v takové situaci každé z těchto ustanovení určuje rozsah působnosti těchto jednotlivých režimů, a nikoli výši daně, která má být zaplacena, musí být každé z těchto ustanovení považováno za samostatné opatření, a tudíž musí být posuzováno samostatně.

44 – Bod 61. Kurzivou zvýraznil autor stanoviska. Je pravda, že v bodě 40 tohoto rozsudku Soudní dvůr uvedl následující: „stanovení vyměřovacího 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“. Soudní dvůr však nezůstal u tohoto konstatování a následně rozhodl, že dotčené omezení spočívalo v tom, že osoby povinné k dani-nerezidenti podléhaly v důsledku tohoto omezení vyššímu zdanění. Viz například bod 51. Z toho lze patrně vyvodit, že bod 40 byl pouze prozatímním závěrem. Daňový nerezident totiž bude pravděpodobně potrestán konečnou částkou splatné daně. V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 3. března 2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, bod 68).

54. Patrně to bude znít jako notorieta, ale skutečnou formou diskriminace je konečná výše daně, kterou bude muset zaplatit nerezidenti z dosaženého kapitálového zisku z nemovitého majetku, bude-li tato částka vyšší než částka, jejíž zaplacení by bylo uloženo rezidentům ve vztahu k téže transakci. Rozhodným tak nebylo ani tak neuplatnění onoho 50% snížení základu daně, ale spíše celková skutečná sazba daně, která byla ve skutečnosti použita, vyplývající z kombinovaného účinku procentuální výše zohledněného základu daně a použitelné daňové sazby.

55. I kdyby neexistovalo ono 50% snížení základu daně, byly by právní předpisy popsané předkládajícím soudem ve věci Hollmann v každém případě vyhodnoceny jako právní předpisy zakládající rozdílné zacházení, jelikož kapitálové zisky dosažené nerezidentem s nízkými příjmy zdaňovaly tyto předpisy paušální sazbou daně ve výši 28 %, zatímco stejné kapitálové zisky dosažené rezidentem se stejným nízkým příjmem mohly být zdaněny podle škály daňových pásem, v níž byla nejnižší sazba daně nižší než 28 %.

56. Ostatně vzhledem k tomu, že Portugalsko používá progresivní sazbu uplatňovanou na všechny příjmy (včetně dosažených kapitálových zisků) (což je režim, který se obecně uplatňuje na rezidenty) na jedné straně a pevnou sazbu uplatňovanou na kapitálové zisky na straně druhé (což je režim obecně použitelný na nerezidenty, kteří nemají žádné jiné příjmy zdanitelné v Portugalsku, pokud jde o jednorázové kapitálové zisky), je téměř nevyhnutelné, že v určitých srovnatelných situacích bude s některými daňovými nerezidenty zacházeno méně příznivě než s daňovými rezidenty [45]. Podle judikatury Soudního dvora totiž musí být jakékoli neodůvodněné omezení volného pohybu kapitálu, i když je jen menšího významu, považováno za diskriminační. Obecně tedy stačí, aby daňový právní předpis zavedl přímou nebo nepřímou diskriminaci ve vztahu k jedinému daňovému poplatníkovi v přeshraniční situaci, a již by tato právní úprava mohla být považována za neslučitelnou s unijním právem [46].

57. Za těchto okolností a na rozdíl od toho, co tvrdí žalobce, nelze rozsudek ve věci Hollmann vykládat [47] v tom smyslu, že k tomu, aby bylo zrušeno omezení zjištěné Soudním dvorem, by portugalská vláda musela umožnit nerezidentům – ačkoli by podléhali zdanění sazbou ve výši 28 % –, aby i oni mohli využít 50% snížení základu daně [48]. Jak jsem již uvedl, unijní právo ukládá členským státům pouze povinnost umožnit rezidentům jiných členských států požívat stejného, nikoli lepšího zacházení, než jaké se dostává jejich vlastním státním příslušníkům [49]. Portugalská vláda tudíž byla pouze povinna zajistit, aby byla celková skutečná sazba ve vztahu k témuž typu transakce, již provedla osoba povinná k dani nacházející se v rovnocenné situaci, rovnocenná.

58. Ze spisu vyplývá, že portugalské daňové právní předpisy byly po vydání rozhodnutí ve věci Hollmann novelizovány dvěma způsoby.

45 – Viz rozsudek ze dne 12. června 2003, Gerritse (C-234/01, EU:C:2003:340, bod 47).

46 – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 1. dubna 2008, Vláda Francouzského společenství a Valonská vláda (C-212/06, EU:C:2008:178, bod 52). Závěr, že může dojít k jakékoli diskriminaci, neboť použité odlišné metody výpočtu vedou k „celkově“ rovnocennému výsledku, mi tedy nepřipadá v souladu ani s touto linií judikatury, ani se samotnou podstatou individuálního práva, které občané Unie odvozují od svobody pohybu.

47 – V tomto ohledu portugalská vláda mimo jiné uvádí, že pokud by si byl žalobce chtěl zvolit režim rezidenta, a mít tak prospěch z uvedeného snížení, mohl své přiznání opravit, a to v rámci žádosti o bezplatnou platbu podle článku 140 CIRS ve spojení s pokyny obsaženými v oběžníku ATA č. 20162 ze dne 29. října 2012.

48 – Řešení přijaté Soudním dvorem v usnesení ze dne 6. září 2018, Patrício Teixeira (C-184/18, nezveřejněné, EU:C:2018:694), takovému tvrzení patrně nasvědčuje. V tomto usnesení totiž Soudní dvůr vycházel výlučně ze skutečnosti, že dotčená nařízení zakotvovala 50% slevu, aniž by použitelnou právní úpravu posuzoval jako celek, přičemž dospěl k závěru, že k omezení došlo. Jak však bylo vysvětleno výše, toto řešení musí informace sdělené Soudnímu dvoru předkládajícím soudem zasadit do správného kontextu, přičemž tento odkazoval pouze na ono 50% snížení hodnoty kapitálového zisku, jež je potřeba zohlednit pouze ve prospěch rezidentů.

49 – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 14. dubna 2016, Sparkasse Allgäu (C-522/14, EU:C:2016:253, bod 20).

59. Zaprvé, portugalská vláda se rozhodla nabídnout státním příslušníkům Unie možnost volby mezi tím, zda se na ně použije zdanění uplatňované na rezidenty, nebo zdanění uplatňované na nerezidenty. Portugalská vláda ve svém vyjádření uvedla, že upřednostňuje ponechat takovou volbu na občanech Unie, místo aby jim ukládala zvláštní daňový režim. Důvodem tohoto postupu byla snaha umožnit osobám, které o to budou mít zájem, aby nemusely portugalským daňovým orgánům sdělovat výši svých celkových příjmů a aby ušetřily dodatečné náklady, které by jim tímto vznikly.

60. Zadruhé došlo ke změně použitelných daňových sazeb v rámci režimu použitelného na portugalské rezidenty a v rámci režimu použitelného na rezidenty Unie. Konkrétně byla zavedena dodatečná solidární daň, která se vztahuje pouze na osoby s bydlištěm v Portugalsku.

61. Z toho vyplývá, že pro zdaňovací období 2017 bylo pro účely stanovení základu daně zohledněno pouze 50 % kapitálového zisku dosaženého osobami s bydlištěm v Portugalsku. Tato částka byla zdaněna podle škály daňových pásem. Nejvyšší pásmo, použitelné na část příjmů převyšující 80 640 eur, bylo zdaněno sazbou ve výši 48 %, k níž byla v případě určitých daňových poplatníků přičtena ještě dodatečná daň – solidární daň –, jejíž sazba činila 5 % z příjmů v daňovém pásmu přesahujícím 250 000 eur. Marginální sazba daně z kapitálových zisků z nemovitého majetku tedy činila 26,5 %. V rámci režimu použitelného na nerezidenty se však na dosažené kapitálové zisky nevztahovalo zvýhodnění spočívající v onom 50% snížení. Tyto kapitálové zisky byly naopak zdaněny jednotnou sazbou ve výši 28 %.

62. Vzhledem k tomu, že použitelná marginální sazba byla vyšší u občanů EU, kteří byli daňovými nerezidenty, než u daňových rezidentů, dalo by se podle všeho říci, že dotčená vnitrostátní právní úprava zavedla rozdílné zacházení v neprospěch daňových nerezidentů Unie tím, že umožnila skutečné celkové vyšší daňové zatížení dosažených kapitálových zisků. Za jiných okolností by se závěr, podle kterého se jednalo o formu diskriminačního daňového zacházení s nerezidenty, jevil jako nevyhnutelný, podobně jak bylo rozhodnuto ve věci Hollmann.

63. Je však potřeba podotknout, že portugalské právní předpisy nyní dávají kterékoli osobě s bydlištěm v jiném členském státě možnost zvolit si režim použitelný na rezidenty. Možnost této volby podle mého názoru vylučuje jakékoli diskriminační daňové zacházení, samozřejmě za podmínky, že dotčení nerezidenti byli včas a účinně informováni o možnosti využít této volby. Pravidla upravující svobody pohybu totiž vyžadují pouze to, aby byla státním příslušníkům Unie, kteří mají bydliště v jiném členském státě, nabídnuta možnost využít stejná daňová pravidla, jaká platí pro rezidenty [50].

64. Pokud má tedy státní příslušník Unie mající bydliště v jiném členském státě opravdovou a skutečnou možnost zvolit si stejný režim, jaký je použitelný na rezidenty, což předpokládá, že byl o této možnosti řádně, včas a účinně informován, nelze dojít k závěru, že došlo k diskriminaci [51]. Pokud tomu tak je, pak je otázka, zda dotčený daňový poplatník tuto volbu provedl, podle mého názoru irelevantní, neboť členské státy mají právo poskytnout svým osobám povinným k dani možnost volby mezi několika režimy [52].

50 – Podle názoru Komise vyjádřeného na jednání by byl měl žalobce volbu mezi režimem legálním a režimem protiprávním. Je však potřeba zdůraznit, že údajná protiprávnost možnosti spočívající ve zdanění pevnou sazbou je založena na její diskriminační povaze. Tento režim by tak byl protiprávní nikoli z povahy věci, ale na základě srovnání s režimem použitelným na rezidenta. Jelikož tedy nelze podle mého názoru přijmout tvrzení o jakékoli diskriminaci od okamžiku, kdy si mohou nerezidenti zvolit možnost být zdaněni naprosto stejným způsobem jako rezidenti, je třeba dojít k logickému závěru, že dotčený žalobce má možnost volby mezi dvěma právoplatnými možnostmi.

51 – Na dotaz týkající se tohoto problému, který zazněl na jednání, Komise připustila obtíže při rozhodování o tom, jakým způsobem mělo Portugalsko rozhodnutí ve věci Hollmann uplatnit. Komise však uvedla, že pokud by Portugalsko uplatnilo pro účely stanovení daňové sazby stejný režim zdanění založený na zohlednění všech příjmů ve vztahu k rezidentům i nerezidentům, nebylo by možné dojít k závěru, že došlo k diskriminaci.

52 – Členské státy nejsou povinny závazně uložit použití určitého režimu; mohou ponechat jednotlivcům možnost zvolit si režim, který na ně má být uplatněn. Obdobně viz rozsudek ze dne 16. dubna 2015, Komise v. Německo (C-591/13, EU:C:2015:230, bod 73).

65. Bylo by možno zdůraznit, jak bylo uvedeno výše, že za současného stavu harmonizace vnitrostátních daňových právních předpisů, resp. neexistence této harmonizace, mají členské státy právo zavést takový daňový režim, který považují za nejvhodnější, jako například systém progresivního zdanění v podobě škály daňových pásem počítaných na základě celkového příjmu dotčené osoby. Portugalsko se proto mohlo při uplatnění rozsudku Soudního dvora ve věci Hollmann jednoduše rozhodnout, že bude po nerezidentech požadovat přiznání všech jejich příjmů, stejně jako jsou k tomu povinni rezidenti, a to za účelem určení, jakou sazbou by měly být zdaněny kapitálové zisky plynoucí z převodu nemovitého majetku. Je pravda, že dotčené osoby by pak musely vyplňovat dvě daňová přiznání, to by však byl sice politováníhodný, nicméně nevyhnutelný důsledek souběžného výkonu daňové pravomoci dvou členských států za situace, kdy nedošlo v dané oblasti k harmonizaci [53]. Jakékoli jiné řešení by totiž v podstatě znamenalo zpochybnění daňové autonomie obou členských států.

66. Důvody, proč portugalská vláda tuto možnost nezvolila, jsou patrně zjevné, a sice že chtěla odstranit daňové formality, kterým by jinak museli daňoví nerezidenti vyhovět [54].

67. Podle mého názoru má tedy Portugalsko nepochybně právo tímto způsobem postupovat, ovšem *za podmínky* – a jedná se o zásadní podmínku –, že nerezidentům umožní zvolit si možnost naprosto stejného způsobu zdanění kapitálových zisků, jaký je použitelný na rezidenty. To vyžaduje, aby tyto zisky dosažené v Portugalsku nebyly daněny podle marginálního daňového pásma, ale aby byly rozděleny do různých pásem, která by se byla použila, pokud by byly bývaly všechny zdanitelné příjmy zdaněny v Portugalsku poměrně ke kapitálovému zisku dosaženému v tomto členském státě jakožto procentnímu podílu z celkového příjmu. Nelze totiž předpokládat, že by zisky dosažené v Portugalsku nutně odpovídaly ziskům, které by za takovýchto okolností byly spadaly do posledního daňového pásma. To znamená, že osoba povinná k dani, která má příjmy ve výši 25 000 eur z jiných členských států a ve výši 5 000 eur v Portugalsku, by těchto 5 000 eur ve zdaňovacím období 2017 neměla danit sazbou 37 %, ale průměrnou sazbou, která by byla použitelná, pokud by všechny její příjmy byly zdaněny v Portugalsku, a sice, a podle informací obsažených ve spise, sazbou 27,95 %.

68. V rámci právě vyjádřeného názoru jsem neopomenul skutečnost, že Soudní dvůr v bodě 162 rozsudku ve věci Test Claimants in the FII Group Litigation a v bodě 53 rozsudku ve věci Gielen rozhodl, že „vnitrostátní režim omezující volný pohyb totiž zůstává stejně neslučitelný s [unijním právem], i když je jeho použití fakultativní“ [55]. Je však potřeba zdůraznit, že Soudní dvůr zasedající ve velkém senátu zvolil ve věci Bevola a Jens W. Trock [56] odlišný přístup a zkoumal, zda možnost nerezidentů zvolit si jiný režim má nějaký význam, pokud jde o problém zákazu diskriminace.

69. Je obtížné dospět k jinému závěru, než že se Soudní dvůr v rozsudku ve věci Bevola a Jens W. Trock skutečně odchýlil od této dřívější judikatury v rozsahu, v němž byl v rámci této dřívější judikatury každý detail daňových právních předpisů členského státu posuzován pro tento účel samostatně. Lze rovněž podotknout, že přístup zvolený Soudním dvorem ve věcech Test Claimants in the FII Group Litigation a Gielen by mohl být vysvětlen alternativami, které v těchto dvou věcech existovaly.

53 – Viz například rozsudek ze dne 8. prosince 2011, Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (C-157/10, EU:C:2011:813, bod 38). Jakékoli opačné řešení by totiž znamenalo zpochybnění možnosti států vykonávat své pravomoci souběžně. V tomto ohledu si dovoluji upřesnit, že se domnívám, že nebyla prokázána žádná diskriminace, a není tedy nutno provádět posouzení proporcionality podle unijního práva. Toto posouzení je totiž požadováno až ve fázi odůvodnění. Viz například rozsudek ze dne 18. června 2020, Komise v. Maďarsko (Transparentnost ve financování sdružení) (C-78/18, EU:C:2020:476, bod 76).

54 – V takové situaci jsou sice rezidenti znevýhodněni, jelikož nemají možnost tohoto zmírnění formalit využít. Jak však bylo zdůrazněno výše, unijní právo nezakazuje obrácenou diskriminaci. V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 16. června 1994, Steen (C-132/93, EU:C:1994:254, bod 11).

55 – Rozsudky ze dne 12. prosince 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, bod 162), a ze dne 18. března 2010, Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148, bod 53).

56 – Rozsudek ze dne 12. června 2018, Bevola a Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, bod 25).

70. Ve věci Test Claimants in the FII Group Litigation měli dotčení daňoví poplatníci skutečně možnost volby mezi dvěma režimy, z nichž *oba* byly s unijním právem neslučitelné [57].

71. Pokud jde o případ Gielen, existovala volba mezi režimem, který byl příznivý za všech okolností, a režimem, který byl pro daňového poplatníka vždy nepříznivý [58]. Vzhledem k tomu, že volba druhé alternativy neskýtala žádnou výhodu, nemohla mít skutečnost, že členský stát volbu mezi těmito dvěma alternativami nabízel, žádný jiný smysl než uvedení některých osob povinných k dani v omyl. Naproti tomu, jak Soudní dvůr rozhodl ve věci Hirvonen, pokud si občané Unie mohou zvolit režim, který je celkově výhodnější než režim obecného zdanění a pro daňové nerezidenty s sebou nese i méně úsilí, než je vyžadováno po daňových rezidentech, řešení přijaté ve věci Gielen se podle Soudního dvora nepoužije [59].

72. Ve světle těchto vzájemně protichůdných soudních stanovisek, pokud by se Soudní dvůr nerozhodl řídit se přístupem velkého senátu ve věcech Bevola a Jens W. Trock, mám za to, že otázkou, kterou je potřeba si v projednávané věci položit, je, zda by měl být určitý daňový režim považován za diskriminační ve vztahu k přeshraničním situacím, pokud mají občané Unie možnost volby mezi dvěma možnostmi, z nichž každá má své výhody i nevýhody, avšak jedna z nich přesně odpovídá režimu použitelnému na rezidenty.

73. Podle mého názoru musí být odpověď na tuto otázku záporná. V prostředí tržního hospodářství je totiž nutno předpokládat, že jednotlivci jednají racionálně [60]. Členský stát tudíž nemůže být činěn odpovědným za to, že si osoba povinná k dani nezvolila režim, který by minimalizoval její daňové zatížení [61]. Kromě toho skutečnost, že si nerezidenti museli v závislosti na své situaci zvolit, který režim je pro ně nejlepší, namísto toho, aby jim byl určitý konkrétní režim vnucen, nemůže *sama o sobě* představovat formu omezení volného pohybu kapitálu. K prokázání existence omezení je potřeba, aby došlo k diskriminaci. Jak jsem tedy již uvedl výše, důležité je to, aby nerezidenti měli možnost, pokud si to přejí, zvolit si zdanění kapitálových zisků na naprosto stejném základě, jaký se uplatní na rezidenty.

74. Ačkoli podle čl. 65 odst. 1 písm. a) SFEU nelze v daňových záležitostech očekávat úplnou a dokonalou rovnost, je v takových případech potřeba posuzovat podstatu údajné diskriminace. V tomto kontextu nelze zohledňovat určité konkrétní ustanovení vnitrostátních právních předpisů samostatně bez současného zohlednění všech možností, které mají dotyčné osoby k dispozici. Jak jsem již uvedl, pouhá skutečnost, že nerezidenti využívají výhod plynoucích ze snížení základu daně, nestačí *sama o sobě* k vyhodnocení existence rozdílného zacházení: je rovněž potřeba přihlédnout ke všem ostatním pravidlům, jež se podílí na formování skutečné sazby daně [62].

75. Je pravda, že v projednávané věci je *skutečná* použitelná sazba daně (tedy s přihlédnutím k rozdílům v základech daně) pro občany Unie – nerezidenty stále vyšší než pro rezidenty. Lze však poznamenat, že pokud jde o skutečnou marginální sazbu, činil tento rozdíl v roce 2017 1,5 % (z důvodu zavedení dodatečné solidární daně), kdežto v roce 2007, tedy ve zdaňovacím období zmiňovaném v rozsudku ve věci Hollmann, to byla 4 % [63].

57 – Ve věci Test Claimants in the FII Group Litigation byla druhou možností zmíněnou v tomto rozsudku možnost, která je popsána v bodě 15 tohoto rozsudku a u níž již Soudní dvůr dříve konstatoval, že je rovněž nevýhodná. Viz rozsudek ze dne 12. prosince 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, body 61 až 65).

58 – Viz rozsudek ze dne 18. března 2010, Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148, bod 40). Jediný rozdíl mezi oběma režimy, jak byl popsán Soudním dvorem, totiž spočíval ve skutečnosti, že pouze jeden z těchto režimů umožňoval zohlednit hodiny odpracované v jiném členském státě.

59 – Rozsudek ze dne 19. listopadu 2015, Hirvonen (C-632/13, EU:C:2015:765, bod 43).

60 – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 4. října 2017, Mercedes-Benz Financial Services UK (C-164/16, EU:C:2017:734, bod 38).

61 – Obdobně viz rozsudek ze dne 30. ledna 2020, Köln-Aktienfonds Deka (C-156/17, EU:C:2020:51, body 64 a 65).

62 – Rozsudek ze dne 9. března 2017, Milkova (C-406/15, EU:C:2017:198, bod 56).

63 – Viz rozsudek ze dne 11. října 2007, Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600, body 7, 9 a 38).

76. Jak je možná ještě důležitější, nyní je zřejmé, přičemž v rozhodnutí ve věci Hollmann to patrně zřejmé nebylo, že i když musí nerezidenti podat daňové přiznání, nejsou povinni přiznat portugalské daňové správě všechny své příjmy. Na rozdíl od rezidentů tedy nejsou nerezidenti povinni vyplňovat všechny přílohy svého přiznání a předkládat je i s podpůrnou dokumentací. Vzhledem k tomu, že podle judikatury Soudního dvora může dodatečná administrativní zátěž, které podléhají nerezidenti v rámci určitého daňového režimu, představovat omezení, pak naproti tomu skutečnost, že tito nerezidenti takovou zátěž nést nemusí, musí být při určení, zda jsou tyto osoby povinné k dani určitým daňovým opatřením znevýhodněny nebo nikoli, rovněž zohledněna [64].

77. Vezmu-li například v úvahu situaci osoby, která během zdaňovacího období 2017 vydělala více než 250 000 eur a kromě svých příjmů dosáhla rovněž kapitálového zisku z prodeje garáže ve výši 5 000 eur, činí tento rozdíl pouze částku ve výši přibližně 153 eur [65]. Vzhledem k tomu, že v případě, že si tato osoba zvolí možnost, aby s ní bylo zacházeno jako s rezidentem, bude muset stejně jako všichni rezidenti přiznat všechny své příjmy, včetně příjmů plynoucích ze zdrojů, které se nenacházejí na území dotčeného státu, a tyto příjmy případně doložit, lze patrně předpokládat, že by si za takových okolností tento nerezident zvolil režim nerezidenta.

78. Z toho vyplývá, že režim nerezidenta, který se použije v závislosti na výsledku [66], by mohl být za určitých okolností pro rezidenty jiného členského státu výhodnější než pro rezidenty členského státu zdanění. Tento předpoklad se sice může jevit jako velmi okrajový, je však reálný. Vzhledem k tomu, že nelze vyloučit, že volba režimu nerezidenta může být výsledkem racionálního rozhodnutí.

79. Jsem v každém případě toho názoru, že závěry Soudního dvora, ke kterým dospěl ve věcech Test Claimants in the FII Group Litigation a Gielen, i kdyby měl Soudní dvůr za to, že jsou tato rozhodnutí stále použitelná, nemohou být bez výhrad uplatněny na právní předpisy, jako jsou právní předpisy, jež jsou předmětem sporu v řízení vedeném u předkládajícího soudu. Ve skutečnosti jde však o to, že nerezidentům musí být ponechána ohledně této záležitosti možnost volby: nerezidenti musí být pro účely zdanění kapitálových zisků informováni o svém právu zvolit si možnost, aby s nimi bylo zacházeno stejně jako s rezidenty, a následně jim musí být umožněno toto právo vykonat.

## V. Závěry

80. S ohledem na výše uvedené tedy navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na otázku položenou Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (rozhodčí soud pro daňové věci (centrum správní arbitráže), Portugalsko) takto:

„Článek 63 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní právní úpravě, která v případě prodeje nemovitého majetku nacházejícího se v určitém členském státě rezidentem jiného členského státu podřizuje kapitálové zisky z tohoto prodeje jinému daňovému režimu, než je daňový režim použitelný na rezidenty, a to za podmínky, že tato právní úprava nabízí nerezidentům možnost zvolit si daňový režim použitelný na rezidenty. Za těchto okolností musí orgány dotyčného členského státu zajistit, aby se nerezidenti o možnosti učinit takovou volbu dozvěděli jasným, včasným a srozumitelným způsobem a aby byly neutralizovány důsledky skutečnosti, že v tomto státě nejsou daněny veškeré příjmy dotyčné osoby. Ověření, zda byly tyto posledně uvedené požadavky splněny, nicméně přísluší vnitrostátnímu soudu.“

64 – V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 31. ledna 1984, Komise v. Irsko (74/82, EU:C:1984:34, bod 51), ze dne 18. října 2012, X (C-498/10, EU:C:2012:635, bod 32), a ze dne 30. ledna 2020, Köln-Aktienfonds Deka (C-156/17, EU:C:2020:51, bod 62). Tak tomu však není, pokud jsou tyto povinnosti odůvodněné ve světle dané konkrétní situace nerezidentů a přiměřené tomu, co je nezbytné pro účely výběru daně. V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 30. dubna 2020, Société Générale (C-565/18, EU:C:2020:318, bod 37).

65 – Jak bylo vysvětleno výše, zohledněna musí být průměrná sazba (v daném příkladu 44,9 % plus 5 % solidární daň), nikoli marginální sazba. Rozdíl je tedy 152,32 eura, nikoli 75 eur.

66 – Pokud jde o relevanci této okolnosti, viz rozsudek ze dne 3. března 2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, bod 72).