ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

1. prosince 2011 *

Ve věci C-250/08,

jejímž předmětem je žaloba pro nesplnění povinnosti na základě článku 226 ES, podaná dne 10. června 2008,

Evropská komise, zastoupená P. van Nuffelem, R. Lyalem a W. Roelsem, jako zmocněnci, s adresou pro účely doručování v Lucemburku,

žalobkyně,

proti

Belgickému království, zastoupenému L. Van den Broeck, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s B. van de Walle de Ghelckem, advocaat,

žalovanému,

* Jednací jazyk: nizozemština.

podporovanému

Maďarskou republikou, zastoupenou R. Somssich a K. Borvölgyi, jakož i M. Z. Fehérem, jako zmocněnci,

vedlejší účastnicí,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

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

generální advokátka: E. Sharpston,
vedoucí soudní kanceláře: M. Ferreira, vrchní rada,

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

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 21. července 2011,

vydává tento

Rozsudek

1 Svou žalobou se Komise Evropských společenství domáhá, aby Soudní dvůr určil, že tím, že ve Vlámském regionu je pro výpočet daňového zvýhodnění při koupi nemovitosti zamýšlené jako nové hlavní bydliště zohledněna částka daně ze zápisu nemovitosti uhrazená při koupi nemovitosti sloužící jako předchozí hlavní bydliště pouze tehdy, pokud se tato předchozí nemovitost nachází ve Vlámském regionu, a nikoliv pokud se nachází v jiném členském státě než Belgickém království nebo v jiném členském státě Evropského sdružení volného obchodu (ESVO), nesplnilo Belgické království povinnosti, které pro něj vyplývají z článků 18 ES, 43 ES a 56 ES a článků 31 a 40 Dohody o Evropském hospodářském prostoru ze dne 2. května 1992 (Úř. věst. 1994, L 1, s. 3; Zvl. vyd. 11/52, s. 3, dále jen „Dohoda o EHP“).

Vnitrostátní právní rámec

2 Článek 61 odst. 3 zákoníku o daních ze zápisu nemovitosti a hypotéčních a rejstříkových poplatcích (Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten), ve znění nařízení, které Vlámský region přijal dne 1. února 2002 (dále jen „Wb. Reg.“), zavedl ve Vlámském regionu takzvaný režim „přenosnosti“ daně ze zápisu nemovitosti. Tento článek stanoví:

„Při zakoupení nemovitosti užívané k bydlení nebo zamýšlené k tomuto účelu, v běžné operaci prodeje, fyzickou osobou, jejímž cílem je zřídit si v ní své hlavní bydliště,

zákonná část daně splatné v souladu s články 44, 53 bodem 2° nebo 57 při nabytí nemovitosti k bydlení, která byla dříve používána jako hlavní bydliště této osoby nebo pozemku, na němž byla tato nemovitost zřízena, se započte proti zákonem stanovené části daně splatné při nabytí nové nemovitosti za podmínky, že toto pozdější nabytí spadá do období dvou let od data registrace listiny rozhodného pro výpočet poměrné daně, a to buď z prostého dalšího prodeje dřívější nemovitosti určené k bydlení, nebo z rozdělení spoluvlastnictví k téže nemovitosti, při němž se dotyčná fyzická osoba vzdala veškerých práv k této nemovitosti.

Podle ustanovení tohoto článku nelze započíst daň uhrazenou při nabytí nemovitosti, jež se nenachází ve Vlámském regionu.

Nelze rovněž započíst dodatečnou daň splatnou z jakéhokoli důvodu při nabytí nemovitosti.

Započtení podle ustanovení tohoto článku v žádném případě nezakládá nárok na vrácení daně.

Pokud takové operaci, jako je operace uvedená v prvním pododstavci, předcházela jedna nebo několik podobných operací nebo jedna nebo několik takových operací, jako jsou operace uvedené v čl. 212a prvním pododstavci, je daň, která ještě nebyla započtena při těchto předchozích operacích na základě třetího nebo pátého pododstavce tohoto článku nebo nebyla vrácena na základě čl. 212a třetího a pátého pododstavce, případně připočtena k zákonné části daně fyzické osoby dlužné podle článků 44, 53 bodu 2° nebo 57 při předposledním nabytí nemovitosti za účelem určení částky započitatelné při posledním nabytí nemovitosti.

Výše započitatelné částky, která je vypočítána na základě prvního a čtvrtého pododstavce, nemůže v žádném případě překročit 12 500 eur. Tato maximální započitatelná částka je určena poměrně k podílu, který fyzická osoba získá na nově nabyté nemovitosti."

3 Krom toho článek 212a Wb. Reg., který je platný ve Vlámském regionu, upravuje za stejných podmínek a *mutatis mutandis* ve stejném znění vrácení daně ze zápisu nemovitosti uhrazené při prvním nabytí nemovitosti ve Vlámském regionu za předpokladu, že nemovitost, která byla dříve koupena ve Vlámském regionu a používána jako hlavní bydliště, byla prodána v průběhu dvou let nebo, v případě stavebního pozemku, pěti let od koupě nemovitosti v tomto regionu určené k hlavnímu bydlišti.

Postup před zahájením soudního řízení

4 Vzhledem k tomu, že Komise měla za to, že čl. 61 odst. 3 Wb. Reg porušuje články 18 ES, 43 ES a 56 ES, jakož i články 31 a 40 Dohody o EHP, zaslala dne 23. prosince 2005 Belgickému království výzvu dopisem, v níž vyzvala tento členský stát, aby jí předložil své vyjádření k těmto porušením předpisů.

5 Ve své odpovědi ze dne 22. března 2006 uvedlo Belgické království důvody, pro které má za to, že dotčený režim nepředstavuje porušení Smlouvy o ES ani Dohody o EHP.

6 Za těchto okolností Komise vydala dne 13. července 2006 odůvodněné stanovisko, v němž vyzvala Belgické království k přijetí opatření nezbytných k tomu, aby vyhovělo tomuto stanovisku ve lhůtě dvou měsíců od jeho obdržení.

7 Dne 13. září 2006 odpověděly belgické orgány Komisi, že sporný daňový režim nepředstavuje porušení Smlouvy. Podle jejich tvrzení, i kdyby tomu tak bylo, uvedený režim v každém případě splňuje požadavky uložené Soudním dvorem v rozsudku ze dne 28. ledna 1992, Bachmann (C-204/90, Recueil, s. I-249), pokud jde o podmínky vyžadované pro odpočet daně, takže unijní právo připouští tento režim, jelikož umožňuje zachovat soudržnost belgického daňového systému.

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

9 Usnesením předsedy Soudního dvora ze dne 10. prosince 2008 bylo povoleno vedlejší účastenství Maďarské republiky na podporu návrhových žádání Belgického království.

K žalobě

Argumentace účastníků řízení

10 Komise má zaprvé za to, že sporná právní úprava je v rozporu s článkem 18 ES.

11 Podle Komise totiž právo občana Unie „pobývat“ v jiném členském státě než státě svého původu zahrnuje právo zřídit si v něm své hlavní bydliště, což implikuje právo koupit si tuto nemovitost nebo si ji postavit. Podle jejího tvrzení tudíž Vlámský region

tím, že přiznává snížení daně ze zápisu nemovitosti osobám, které nabývají nemovitosti nacházející se ve Vlámském regionu pouze tehdy, pokud již v tomto regionu vlastnily nemovitost sloužící jako hlavní bydliště, přiznává jim daňové zvýhodnění, které se nevztahuje na osoby, jež předtím nabyly nemovitost sloužící jako hlavní bydliště v jiném členském státě než Belgickém království. Komise tvrdí, že k této diskriminaci dochází u základního prvku práva na mobilitu v rámci Společenství, a sice u koupě nemovitosti.

12 Zadruhé Komise tvrdí, že tato právní úprava porušuje článek 43 ES týkající se práva usazování, jakož i článek 31 Dohody o EHP.

13 Komise uvádí, že vzhledem k tomu, že svoboda usazování, která podle čl. 44 odst. 2 písm. e) ES zahrnuje rovněž právo nabývat nemovitosti na území jiného členského státu, rozlišuje právní úprava Vlámského regionu týkající se daně ze zápisu nemovitosti mezi občany Společenství, kteří mění místo své hospodářské činnosti, podle toho, zda se jedná o přemístění v rámci Vlámského regionu, nebo o přemístění z jiného členského státu než Belgického království do tohoto regionu. Podle Komise se tato diskriminace týká zejména činností „samostatně výdělečných osob" z toho důvodu, že místo výkonu těchto činností je často shodné s místem hlavního bydliště samostatně výdělečně činné osoby.

14 Komise tvrdí, že vzhledem k tomu, že článek 31 Dohody o EHP totožnou formulací přiznává právo usazení státním příslušníkům členského státu ESVO, je sporná právní úprava také v rozporu s tímto článkem.

15 Zatřetí je podle Komise uvedená právní úprava v rozporu s článkem 56 ES, jelikož tento článek zakazuje všechna omezení pohybu kapitálu mezi členskými státy včetně operací, prostřednictvím kterých nerezidenti uskutečňují investice do nemovitostí,

jak vyplývá z klasifikace pohybu kapitálu uvedené v příloze I směrnice Rady 88/361/EHS ze dne 24. června 1998, kterou se provádí článek [56 ES] (Úř. věst. L 178, s. 5; Zvl. vyd. 10/01, s. 10). Tvrdí, že to platí také pro článek 40 Dohody o EHP, který v podstatě odpovídá článku 56 ES.

16 A konečně sporná právní úprava nezachází podle Komise rovně s objektivně srovnatelnými situacemi. Komise je toho názoru, že v projednávaném případě jsou situace objektivně srovnatelné, neboť ve všech případech jsou dotčeny osoby, které přemísťují své hlavní bydliště v rámci Evropské unie nebo Evropského hospodářského prostoru (EHP). Podle ní není namístě rozlišovat podle toho, zda se jedná o přemístění v rámci Vlámského regionu, nebo o přemístění z jiného členského státu než Belgického království do tohoto regionu. Třebaže v obou těchto případech vzniká při zakoupení nové nemovitosti sloužící jako hlavní bydliště povinnost k dani ze zápisu nemovitosti, přiznává vlámská právní úprava daňové zvýhodnění pouze osobám, které měly předtím hlavní bydliště v uvedeném regionu.

17 Kromě toho podle Komise není diskriminace odůvodněna důvody obecného zájmu.

18 Pokud jde zejména o důvody týkající se daňové soudržnosti uplatňované Belgickým královstvím, Komise má za to, že se tento členský stát nemůže dovolávat výše uvedeného rozsudku Bachmann (bod 21) a rozsudku ze dne 28. ledna 1992, Komise v. Belgie (C-300/90, Recueil, s. I-305, bod 14), v nichž Soudní dvůr připustil nezbytnost zachovat soudržnost daňového režimu jako odůvodnění porušení volného pohybu osob.

19 Komise totiž tvrdí, že k tomu, aby toto odůvodnění bylo přípustné, vyžaduje judikatura Soudního dvora, aby byla prokázána přímá souvislost mezi dotčeným daňovým zvýhodněním a vyrovnáním tohoto zvýhodnění určitým daňovým odvodem

(rozsudek ze dne 8. listopadu 2007, Amurta, C-379/05, Sb. rozh. s. I-9569, bod 46). Podle ní je cílem této judikatury zabránit tomu, aby tatáž transakce byla zdaněna dvakrát, nebo aby nebyla zdaněna vůbec. V projednávaném případě však podle Komise neexistuje žádná přímá daňová souvislost mezi nabytím první nemovitosti sloužící jako hlavní bydliště a příslušnou daní z jejího zápisu a nabytím druhé nemovitosti a daní ze zápisu nemovitosti vybírané při této příležitosti.

20 Belgické království úvodem vysvětluje, že se dotčený režim použije na všechny fyzické osoby, bez ohledu na jejich státní příslušnost a sleduje tři cíle, a sice zaprvé zvýšení mobility spojené s prací, úměrné snížení rozsahu kyvadlové dopravy a dopravních kongescí ve prospěch životního prostředí a veřejného zdraví, zadruhé podporu renovace budov a objektů určených k bydlení a zatřetí snížení nájemného.

21 Pokud jde o porušení článků 18 ES, 43 ES a 56 ES, Belgické království uvádí, že vlámská právní úprava má být přezkoumána pouze s ohledem na volný pohyb kapitálu, jelikož podle ustálené judikatury platí, že vzhledem k tomu, že nabytí nemovitosti na území členského státu nerezidentem představuje pohyb kapitálu mezi členskými státy (viz rozsudky ze dne 1. června 1999, Konle, C-302/97, Recueil, s. I-3099, bod 22, a ze dne 13. července 2000, Albore, C-423/98, Recueil, s. I-5965, bod 14), je tedy omezení svobody usazování pouze přímým důsledkem omezení volného pohybu kapitálu (rozsudek ze dne 11. listopadu 1981, Casati, 203/80, Recueil, s. 2595, bod 8). Belgické království odkazuje v tomto ohledu také na rozsudky ze dne 4. června 2002, Komise v. Portugalsko (C-367/98, Recueil, s. I-4731); Komise v. Francie (C-483/99, Recueil, s. I-4781), jakož i Komise v. Belgie (C-503/99, Recueil, s. I-4809).

22 Belgické království dále tvrdí, že jelikož článek 18 ES nachází zvláštní vyjádření v tradičních základních svobodách, může být samostatně použit pouze v případech, v nichž se použije unijní právo, avšak které Smlouva neupravila ve zvláštních ustanoveních. Belgické království se v tomto ohledu dovolává rozsudků ze dne 29. února

1996, Skanavi a Chryssanthakopoulos (C-193/94, Recueil, s. I-929, bod 22), jakož i ze dne 26. listopadu 2002, Oteiza Olazabal (C-100/01, Recueil, s. I-10981, bod 26).

23 Pokud jde o meritum věci, Belgické království se dovolává skutečnosti, že není ohrožen volný pohyb kapitálu především z toho důvodu, že nedošlo k diskriminaci mezi objektivně srovnatelnými situacemi. Podle něj je totiž u prvního nabytí nemovitosti sloužící jako hlavní bydliště ve Vlámském regionu s podobnými situacemi zacházeno podobně, jelikož každý, kdo poprvé nabývá nemovitost sloužící jako hlavní bydliště ve Vlámském regionu, musí odvést daň ze zápisu nemovitosti ve výši 10 % prodejní hodnoty nabyté nemovitosti.

24 Belgické království uvádí, že naproti tomu při druhém nabytí nemovitosti sloužící jako hlavní bydliště je zacházení odlišné podle toho, zda se předchozí nemovitost sloužící jako hlavní bydliště nacházela na území Vlámského regionu, či nikoliv. Tento členský stát se opírá o judikaturu Soudního dvora, a zejména o rozsudky ze dne 14. února 1995, Schumacker (C-279/93, Recueil, s. I-225), jakož i ze dne 1. července 2004, Wallentin (C-169/03, Sb. rozh. s. I-6443), podle níž v oblasti přímých daní nejsou situace rezidentů a nerezidentů obecně srovnatelné a skutečnost, že členský stát nepřizná nerezidentům určitá daňová zvýhodnění, která přiznává rezidentům, není obecně diskriminační.

25 Belgické království rovněž tvrdí, že dotčený režim je v souladu s daňovou zásadou teritoriality uznanou unijním právem v rozsudcích ze dne 15. května 1997, Futura Participations a Singer (C-250/95, Recueil, s. I-2471), jakož i ze dne 12. prosince 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, Sb. rozh. s. I-11673), podle níž nezávislé daňové systémy koexistují, aniž je mezi nimi hierarchický vztah. Podle něj to způsobuje případné rozdíly a narušení, jež jsou pouze důsledkem rozdílů mezi daňovými systémy, a proto nespadají do působnosti ustanovení

Smlouvy o volném pohybu, jak uvedl Soudní dvůr v rozsudku ze dne 12. července 2005, Schempp (C-403/03, Sb. rozh. s. I-6421, bod 45).

26 Belgické království má podpůrně za to, že režim přenosnosti je odůvodněn důvody obecného zájmu, a zejména zásadou soudržnosti daňového režimu, kterou Soudní dvůr stanovil ve výše uvedeném rozsudku Bachmann, (bod 28), jelikož existuje přímá souvislost mezi prvním nabytím nemovitosti zamýšlené jako hlavní bydliště a odpočtem přiznaným při druhém nabytí nemovitosti této povahy, přičemž se tato souvislost konkretizuje až v okamžiku uskutečnění tohoto druhého nabytí.

27 Ve svém spisu vedlejšího účastníka na podporu Belgického království maďarská vláda souhlasí s argumentací žalovaného, zejména se skutečností, že situace nejsou objektivně srovnatelné, a že se tedy nejedná z hlediska unijního práva o diskriminaci.

28 Uvedená vláda zmiňuje dodržování zásady teritoriality v daňovém právu a je toho názoru, že daňová pravomoc členských států je absolutní, pokud jde o nemovitosti v tuzemsku, včetně jejich nabývání, ale neexistuje v případě nabytí nemovitostí v zahraničí. Uvádí, že vzhledem k tomu však, že daňová pravomoc členských států zahrnuje nejen vyměření daně, ale také přiznání daňových zvýhodnění, mají členské státy právo vyloučit z daňových zvýhodnění nemovitosti nacházející se v zahraničí. Podle maďarské vlády je případné omezení základních svobod tvrzené Komisí nevyhnutným důsledkem územního rozdělení daňové pravomoci členských států. Tvrdí, že v každém případě je odůvodněno zásadou soudržnosti daňového režimu.

Závěry Soudního dvora

29 Úvodem je třeba uvést, že Belgické království má za to, že není třeba zkoumat spornou právní úpravu ve světle článků 18 ES a 43 ES, a je tedy toho názoru, že nesplnění povinnosti může být posouzeno pouze z hlediska volného pohybu kapitálu.

30 V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury platí, že článek 18 ES může být samostatně použit pouze v případech, v nichž se použije unijní právo, avšak které Smlouva neupravila ve zvláštních ustanoveních (v tomto smyslu viz výše uvedené rozsudky Skanavi a Chryssanthakopoulos, bod 22; Oteiza Olazabal, bod 26, jakož i rozsudek ze dne 11. září 2007, Komise v. Německo, C-318/05, Sb. rozh. s. I-6957, body 35 a 36).

31 Podle ustálené judikatury rovněž platí, že vnitrostátní opatření, která mohou zabránit nebo omezit nabytí nemovitosti nacházející se v jiném členském státě, mohou být považována za opatření, která představují omezení volného pohybu kapitálu (viz rozsudky ze dne 22. ledna 2009, STEKO Industriemontage, C-377/07, Sb. rozh. s. I-299, bod 24, jakož i ze dne 15. října 2009, Busley a Cibrian Fernandez, C-35/08, Sb. rozh. s. I-9807, bod 21).

32 S ohledem na tyto skutečnosti je tedy třeba dotčenou právní úpravu přezkoumat pouze ve světle článku 56 ES. Článek 18 ES totiž nemůže být v projednávaném případě použit samostatně, jelikož na případy koupě nové nemovitosti ve Vlámském regionu osobou, která se přemísťuje do tohoto belgického regionu z jiného členského státu bez hospodářského důvodu, se vztahuje volný pohyb kapitálu. Jak uvádí Belgické království, v projednávaném případě je kromě toho případné porušení článku 43 ES nevyhnutelným důsledkem porušení volného pohybu kapitálu.

33 Úvodem je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury platí, že přímé daně sice spadají do pravomoci členských států, ty však musí při jejím výkonu dodržovat unijní právo (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-65, bod 39 a ze dne 16. června 2011, Komise v. Rakousko, C-10/10, Sb. rozh. s. I-5389, bod 23).

34 V tomto ohledu není relevantní rozpor mezi účastníky řízení ohledně kvalifikace dotčené daně ze zápisu nemovitosti jako přímé nebo nepřímé daně, jelikož – jak poznamenává Komise ve své žalobě – vzhledem k tomu, že neexistuje žádné harmonizační opatření týkající se daně ze zápisu nemovitosti, musí členské státy při výkonu své pravomoci dodržovat unijní právo. To znamená, že tato daň by měla být předmětem podobného přezkumu, jako je přezkum prováděný při posuzování slučitelnosti přímých daní s unijním právem.

35 Nejdříve je tudíž třeba přezkoumat, jak tvrdí Komise, zda čl. 61 odst. 3 Wb. Reg., který stanoví režim přenosnosti, představuje omezení volného pohybu kapitálu zakotvené v článku 56 ES, jakož i v článku 40 Dohody o EHP tím, že vylučuje z daňového zvýhodnění, které upravuje, koupi nemovitostí za použití kapitálu pocházejícího z jiného členského státu než Belgického království.

36 Článek 56 odst. 1 ES zakazuje veškerá omezení volného pohybu kapitálu mezi členskými státy a mezi členskými státy a třetími zeměmi. Smlouva sice pojem „pohyb kapitálu“ nevymezuje, je však nesporné, že má při vymezení tohoto pojmu informativní úlohu směrnice 88/361 společně s klasifikací tvořící její přílohu (viz rozsudek ze dne 28. září 2006, Komise v. Nizozemsko, C-282/04 a C-283/04, Sb. rozh. s. I-9141, bod 19). Kromě toho se investice do nemovitostí nacházejí v bodě II nadepsaném

„Investice do nemovitostí (nezahrnuté v bodě I)“ přílohy I směrnice 88/361. Dále z uvedeného názvu vyplývá, že tento duh investic je implicitně zahnut v bodě I téže přílohy nadepsaném „Přímé investice“.

37 V projednávaném případě čl. 61 odst. 3 Wb. Reg. stanoví, že se v případě zakoupení nemovitosti užívané k bydlení nebo zamýšlené k tomuto účelu fyzickou osobou, jejímž cílem je zřídit si v ní své hlavní bydliště, od daně ze zápisu nemovitosti, která má být odvedena z této nemovitosti, odpočte daň ze zápisu nemovitosti uhrazená za předchozí nemovitost prodanou za účelem financování pozdějšího nabytí nemovitosti za podmínky, že toto pozdější nabytí spadá do období dvou let od data prodeje starší nemovitosti a že se tato nemovitost nacházela ve Vlámském regionu.

38 Jak uznalo Belgické království, na tento odpočet mají tedy nárok pouze fyzické osoby, které mají své hlavní bydliště ve Vlámském regionu a jež za podmínek stanovených čl. 61 odst. 3 Wb. Reg. kupují na území uvedeného regionu novou nemovitost sloužící jako hlavní bydliště.

39 Proto je třeba uvést, že režim přenosnosti vylučuje z možnosti snížení daně ze zápisu nemovitosti, které upravuje, osoby, jež poprvé kupují ve Vlámském regionu nemovitost, která má být využívána jako hlavní bydliště, a které prodaly svou nemovitost sloužící jako hlavní bydliště v jiném členském státě za tím účelem, aby financovaly svou koupi v tomto regionu.

40 Podle sporné právní úpravy se totiž režim přenosnosti daně ze zápisu nemovitosti nevztahuje především na osoby, které přemísťují své hlavní bydliště z území jiného belgického regionu než Vlámského regionu do tohoto posledně uvedeného regionu.

41 Je třeba nicméně připomenout, že unijní právo nelze použít na takovou čistě vnitrostátní situaci, v níž se nejedná o výkon volného pohybu v rámci Unie (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 1. dubna 2008, Vláda Francouzského společenství a Valonská vláda, C-212/06, Sb. rozh. s. I-1683, body 37 a 38).

42 Sporná právní úprava vylučuje z nároku na daňové zvýhodnění také státní příslušníky jiných členských států než Belgického království, kteří přemísťují své hlavní bydliště z jiného členského státu než Belgického království na území Vlámského regionu a používají finanční prostředky získané z prodeje své předchozí nemovitosti sloužící jako hlavní bydliště k financování nabytí nové nemovitosti nacházející se v tomto regionu.

43 Proto se uvedená právní úprava může dotknout osob, které využívají volného pohybu, a musí být tedy přezkoumána ve světle unijního práva (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Vláda Francouzského společenství a Valonská vláda, bod 42).

44 V tomto ohledu je nesporné, že tím, že režim přenosnosti daně ze zápisu nemovitosti vylučuje z nároku na zápočet předmětné daně ze zápisu nemovitosti osoby uvedené v bodě 42 tohoto rozsudku, způsobuje, že tyto osoby nesou vyšší daňovou zátěž než osoby, které mají nárok na uvedený zápočet. Jelikož daňová zvýhodnění jsou způsobilá ovlivnit rozhodnutí osoby, která kupuje novou nemovitost sloužící jako hlavní bydliště, nelze vyloučit, že skutečnost, že daň ze zápisu nemovitosti uhrazená v jiném členském státě než Belgickém království nemůže být započtena, může v určitých případech odradit osoby vykonávající své právo na volný pohyb od toho, aby koupily nemovitost ve Vlámském regionu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 27. ledna 2009, Persche, C-318/07, Sb. rozh. s. I-359, bod 38 a výše uvedený rozsudek Komise v. Rakousko, bod 26).

45 S ohledem na výše uvedené posouzení je třeba konstatovat, že čl. 61 odst. 3 Wb. Reg. představuje omezení volného pohybu kapitálu.

46 Je tudíž třeba dále určit, zda se jedná o zakázané omezení ve smyslu čl. 56 odst. 1 ES. Podle Belgického království tomu tak v projednávaném případě není, neboť dotčený režim je podle něj v souladu se zásadou daňové teritoriality a omezení volného pohybu kapitálu je důsledkem rozdílů mezi jednotlivými vnitrostátními právními úpravami.

47 V tomto ohledu je třeba uvést, podobně jak to učinila Komise, že dotčené omezení nevyplývá z rozdílů mezi právními úpravami členských států, ale vyplývá pouze z belgického režimu přenosnosti.

48 Je zajisté pravda, že tím, že dotyčný členský stát upraví zdanění nákupů nemovitostí na svém území, jedná v souladu se zásadou teritoriality zakotvenou v mezinárodním daňovém právu a uznanou unijním právem (viz zejména výše uvedený rozsudek Futura Participations a Singer, bod 22). Při výkonu pravomocí přiznaných členským státům na základě zásady teritoriality musí být nicméně dodržovány zásady unijního práva.

49 Podle čl. 58 odst. 1 písm. a) ES však článkem 56 ES není dotčeno právo členských států „uplatňovat příslušná ustanovení svých daňových předpisů, která rozlišují mezi daňovými poplatníky, kteří se nenacházejí ve stejné situaci, […] podle místa, kde je jejich kapitál investován“. Samotná tato výjimka je nicméně omezena čl. 58 odst. 3 ES, který stanoví, že vnitrostátní ustanovení uvedená v odstavci 1 tohoto článku „nesmějí představovat ani prostředek svévolné diskriminace, ani zastřené omezování volného pohybu kapitálu a plateb ve smyslu článku 56“ (rozsudek ze dne 7. září 2004, Manninen,

C-319/02, Sb. rozh. s. I-7477, bod 28, a výše uvedený rozsudek Komise v. Rakousko, bod 28).

50 Pokud by totiž členský stát mohl libovolně uplatňovat rozdílné zacházení jen v závislosti na místě, kde se nachází první nemovitost sloužící jako hlavní bydliště, byla by pravidla týkající se volného pohybu kapitálu zbavena smyslu (v tomto smyslu ve vztahu ke svobodě usazování viz rozsudky ze dne 28. ledna 1986, Komise v. Francie, 270/83, Recueil, s. 273, bod 18; 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).

51 V tomto ohledu je třeba především připomenout, že podle judikatury Soudního dvora platí, že k tomu, aby taková vnitrostátní daňová úprava, jako je dotčená právní úprava, jež rozlišuje mezi možností započíst daň ze zápisu nemovitosti odvedenou ve Vlámském regionu a možností započíst daň uhrazenou v jiném členském státě, mohla být považována za slučitelnou s ustanoveními Smlouvy o volném pohybu kapitálu, je třeba, aby se rozdílné zacházení týkalo situací, které nejsou objektivně srovnatelné, nebo aby bylo odůvodněno naléhavým důvodem obecného zájmu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 6. června 2000, Verkooijen, C-35/98, Recueil, s. I-4071, bod 43; výše uvedené rozsudky Manninen, bod 29 a Komise v. Rakousko, bod 29).

52 V tomto kontextu se Belgické království dovolává skutečnosti, že se nejedná o srovnatelné situace.

53 Jak je uvedeno v bodech 23 a 24 tohoto rozsudku, tento členský stát tvrdí zejména to, že se všemi osobami, které poprvé kupují nemovitost ve Vlámském regionu, je zacházeno podobně, jelikož musí odvést daň ze zápisu nemovitosti ve výši 10 % prodejní hodnoty nabyté nemovitosti. Naproti tomu podle tohoto státu není situace těchto osob srovnatelná se situací osob, které předtím koupily v tomto regionu nemovitost sloužící jako hlavní bydliště, neboť posledně uvedené osoby již odvedly daň ze zápisu

nemovitosti v uvedeném regionu při nákupu své předchozí nemovitosti sloužící jako hlavní bydliště.

54 Tuto argumentaci nicméně nelze přijmout.

55 Je zajisté pravda, že podle judikatury Soudního dvora platí, že v oblasti přímých daní nejsou situace rezidentů a nerezidentů v určitém státě obecně srovnatelné, neboť příjem nerezidenta pobíraný na území daného státu je nejčastěji pouze částí jeho celkového příjmu soustředěného v místě bydliště a osobní daňová schopnost nerezidenta, která vyplývá ze zohlednění všech jeho příjmů a jeho osobní a rodinné situace, může být nejsnáze posouzena v místě, kde jsou soustředěny jeho osobní a majetkové zájmy, které obecně odpovídá jeho obvyklému bydlišti (výše uvedený rozsudek Schumacker, body 31 a 32; rozsudek ze dne 16. května 2000, Zurstrassen, C-87/99, Recueil, s. I-3337, bod 21, jakož i výše uvedený rozsudek Wallentin, bod 15).

56 Je také pravda, jak zdůrazňuje Belgické království, že skutečnost, že členský stát nepřizná nerezidentovi určitá daňová zvýhodnění, která přiznává rezidentovi, obecně není diskriminační vzhledem k objektivním rozdílům mezi situací rezidentů a nerezidentů, jak z hlediska zdroje příjmu, tak osobní daňové schopnosti nebo osobní a rodinné situace (viz výše uvedený rozsudek Schumacker, bod 34; rozsudek ze dne 12. června 2003, Gerritse, C-234/01, Recueil, s. I-5933, bod 44 a výše uvedený rozsudek Wallentin, bod 16).

57 Nicméně je třeba uvést, že tyto zásady byly formulovány Soudním dvorem v rámci judikatury týkající se daně z příjmů, což je oblast, ve které objektivní rozdíly mezi osobami povinnými k dani, jako jsou zdroj příjmů, osobní daňová schopnost nebo osobní a rodinná situace, mohou mít vliv na zdanění daňového poplatníka a jsou obecně zákonodárcem zohledňovány.

58 Tak tomu však není v případě sporné daně ze zápisu nemovitosti, která je uložena na základě prodejní ceny nemovitostí. Belgické království ostatně netvrdilo a nevyplývá to ze žádné skutečnosti ve spisu, že dotčená právní úprava skutečně zohledňuje některý z těchto objektivních rozdílů při odvodu uvedené daně.

59 Za těchto podmínek, pokud jde o daň ze zápisu nemovitosti, jediným rozdílem mezi situací osob, které nejsou rezidenty v Belgii, včetně belgických státních příslušníků, kteří využili svého práva volného pohybu v Unii, a situací rezidentů ve Vlámském regionu, ať již belgických státních příslušníků, nebo státních příslušníků jiného členského státu, kteří nabývají novou nemovitost sloužící jako hlavní bydliště v tomto regionu, je místo, kde se nachází předchozí nemovitost sloužící jako hlavní bydliště. V obou těchto situacích totiž tyto osoby koupí nemovitost ve Vlámském regionu s cílem zřídit si v ní své bydliště a při nákupu předchozí nemovitosti sloužící jako hlavní bydliště některé uhradily daň téže povahy, jako je daň ze zápisu nemovitosti, ve státě, v němž se tato nemovitost nacházela, zatímco jiné odvedly uvedenou daň v dotčeném regionu.

60 Je tedy třeba mít spolu s Komisí za to, že obě situace popsané v předchozím bodě jsou objektivně srovnatelné.

61 Po tomto upřesnění je třeba zdůraznit, že pro účely prokázání existence diskriminace musí být při přezkumu srovnatelnosti situací zohledněn také cíl sledovaný dotčenými vnitrostátními právními předpisy (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. července 2007, Oy AA, C-231/05, Sb. rozh. s. I-6373, bod 38, jakož i výše uvedený rozsudek Papillon, bod 27).

62 V tomto ohledu uvádí Belgické království ve své žalobní odpovědi, že nařízení přijaté dne 1. února 2002 Vlámským regionem, které provedlo několik změn dřívějšího znění Wb. Reg., sleduje v podstatě tři cíle.

63 Podle Belgického království je zaprvé cílem tohoto nařízení zvýšení mobility spojené s prací a snížení provozu na pozemních komunikacích ve prospěch životního prostředí. V tomto kontextu režim přenosnosti podporuje zejména stěhování se do vhodnějších nemovitostí. Zadruhé uvedený režim podporuje spíše renovaci budov a objektů určených k bydlení než novou výstavbu. Zatřetí snížení daně ze zápisu nemovitostí umožňuje snížení nájemného tím, že se vlastníkům pronajímajícím nemovitosti zvýší zejména hrubý výnos.

64 V tomto ohledu je nutno konstatovat, že i kdyby sporná právní úprava mohla skutečně přispět k dosažení těchto cílů, Belgické království neuvedlo, jak vyloučení osob, které prodaly svou nemovitost sloužící jako hlavní bydliště v jiném členském státě než Belgickém království, z režimu přenosnosti, umožní snazší dosažení uvedených cílů.

65 Jak správně uvádí Komise, diskriminace zavedená touto právní úpravou, a sice vyloučení z režimu přenosnosti určitého druhu nabyvatelů nemovitostí nacházejících se ve Vlámském regionu, totiž nepřispívá k dosažení uvedených cílů, jelikož rezidenti členských států, kteří mají své bydliště v blízkosti Vlámského regionu a vykonávají v tomto regionu hospodářskou činnost jako zaměstnanci nebo jako samostatně výdělečně činné osoby, by dotčeným režimem mohli být podněcováni přemístit své hlavní bydliště do uvedeného regionu, a mít tak zvýhodnění uvedená v bodě 63 tohoto rozsudku.

66 Proto argument předložený Belgickým královstvím, který vychází z tvrzení, že situace vnitrostátních daňových poplatníků a daňových poplatníků pocházejících z jiného členského státu, není srovnatelná, nemůže být přijat.

67 S ohledem na výše uvedené posouzení je třeba konstatovat, že v rozsahu, v němž čl. 61 odst. 3 Wb. Reg. znevýhodňuje v daňové rovině situace spadající do unijního práva v porovnání s vnitrostátními situacemi, představuje omezení zakázané čl. 56. odst. 1 ES.

68 Konečně je třeba připomenout, že podle judikatury Soudního dvora platí, že takové omezení lze připustit pouze tehdy, je-li odůvodněno naléhavými důvody obecného zájmu. V takovém případě je ještě třeba, aby bylo způsobilé zaručit uskutečnění dotčeného cíle a aby nepřekračovalo meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné (rozsudky ze dne 13. prosince 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Sb. rozh. s. I-10837, bod 35, jakož i ze dne 13. března 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, s. I-2107, bod 64).

69 V tomto kontextu Belgické království, podporované maďarskou vládou, tvrdí, že omezení volného pohybu kapitálu vyplývající z čl. 61 odst. 3 Wb. Reg. je odůvodněno nezbytností zachovat soudržnost daňového režimu.

70 Soudní dvůr již totiž rozhodl, že nezbytnost zaručit soudržnost daňového systému může odůvodnit právní úpravu, která může omezit základní svobody (výše uvedené rozsudky Bachmann, bod 21; rozsudek ze dne 28. ledna 1992, Komise v. Belgie, bod 14; výše uvedený rozsudek Manninen, bod 42, a rozsudek ze dne 23. října 2008, Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C-157/07, Sb. rozh. s. I-8061, bod 43).

71 Podle ustálené judikatury však platí, že k tomu, aby mohl být přijat argument založený na takovém odůvodnění, je třeba, aby byla prokázána existence přímé souvislosti mezi dotčeným daňovým zvýhodněním a vyrovnáním tohoto zvýhodnění určitou daňovou zátěží (viz zejména výše uvedený rozsudek Verkooijen, bod 57; rozsudek ze dne 18. září 2003, Bosal, C-168/01, Recueil, s. I-9409, bod 29, jakož i výše uvedený rozsudek Manninen, bod 42 a citovaná judikatura).

72 V tomto ohledu je třeba uvést, že – jak tvrdí Belgické království – podle režimu stanoveného čl. 61 odst. 3 Wb. Reg. může být daň ze zápisu nemovitosti odvedená při nabytí nemovitosti sloužící jako hlavní bydliště ve Vlámském regionu za určitých podmínek započtena – maximálně do výše 12 500 eur – proti dani ze zápisu nemovitosti dlužné při nabytí nové nemovitosti sloužící jako hlavní bydliště v tomto regionu.

73 Je však třeba uvést, že jelikož Belgické království není oprávněno zdanit koupi, která byla předtím uskutečněna v jiném členském státě osobami, které se rozhodnou zřídit si své nové hlavní bydliště ve Vlámském regionu, odráží úprava tohoto daňového zvýhodnění symetrickou logiku (viz obdobně výše uvedený rozsudek Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, bod 42).

74 Pokud by se totiž na tyto osoby vztahoval režim přenosnosti při nabytí nemovitosti ve Vlámském regionu, plynulo by jim neoprávněně zvýhodnění z daňového režimu, kterému by jejich předchozí nabytí nemovitosti mimo Belgii nepodléhalo.

75 Z toho vyplývá, že v uvedeném režimu existuje souvislost mezi daňovým zvýhodněním a původní daňovou zátěží. Jde totiž jednak o téhož daňového poplatníka, který již odvedl dotčenou daň a má nárok na zápočet daně, a jednak o daňové zvýhodnění v rámci téže daně.

76 V tomto kontextu je třeba připomenout, že obě tyto podmínky – v projednávaném případě tentýž daňový poplatník a tatáž daň – považoval Soudní dvůr za dostatečné k prokázání existence takové souvislosti (v tomto smyslu viz výše uvedené rozsudky Verkooijen, bod 58; Bosal, body 29 a 30, jakož i Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, bod 42). Kromě toho je třeba zdůraznit, že Komise nezpochybňuje, a dokonce ve své replice připouští, že dotčené daňové zvýhodnění je přiznáváno témuž daňovému poplatníkovi a v rámci téže daně.

77 S ohledem na výše uvedené posouzení je třeba konstatovat, že omezení vyplývající z čl. 61 odst. 3 Wb. Reg. je odůvodněno nezbytností zaručit soudržnost daňového režimu.

78 Nic to nemění na tom, že k tomu, aby omezení bylo odůvodněno tímto důvodem, je ještě třeba, jak je připomenuto v bodě 68 tohoto rozsudku, aby bylo vhodné a přiměřené s ohledem na sledovaný cíl.

79 V tomto ohledu je třeba především zdůraznit, že Komise ani Belgické království ve svých písemnostech nezaujaly stanovisko k přiměřenosti dotčeného režimu.

80 Je třeba uvést, že ve světle judikatury Soudního dvora je dotčené omezení přiměřené k dosažení takového cíle, jelikož působí zcela symetricky, vzhledem k tomu, že může být započtena pouze daň ze zápisu nemovitosti, která byla již dříve odvedena do belgického daňového systému (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, bod 44).

81 Z judikatury Soudního dvora rovněž vyplývá, že uvedené omezení je zcela přiměřené cíli, který sleduje, jelikož dotčené ustanovení stanoví, že maximální částka přiznaného odpočtu z daně ze zápisu nemovitosti, k níž má povinnost osoba, jež kupuje novou nemovitost sloužící jako hlavní bydliště ve Vlámském regionu, je omezena na 12 500 eur (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, bod 45). Tím, že sporný režim stanoví takové omezení, zachovává si charakter daňového zvýhodnění a není obdobou zastřeného osvobození od daně.

82 Z toho vyplývá, že omezení volného pohybu kapitálu je odůvodněno důvody týkajícími se zachování soudržnosti daňového režimu.

83 Pokud jde o skutečnost, že sporný režim porušuje článek 40 Dohody o EHP, které se dovolává Komise, je třeba uvést, že vzhledem k tomu, že ustanovení uvedeného článku mají stejný právní dosah jako v podstatě totožná ustanovení článku 56 ES (viz rozsudky ze dne 11. června 2009, Komise v. Nizozemsko, C-521/07, Sb. rozh. s. I-4873, bod 33, a ze dne 28. října 2010, Établissements Rimbaud, C-72/09 Sb. rozh. s. I-10659, bod 22), použijí se všechny výše uvedené úvahy za takových okolností, jako jsou okolnosti projednávané žaloby, obdobně na uvedený článek 40.

84 Za těchto podmínek je žalobní důvod vycházející z porušení volného pohybu kapitálu neopodstatněný. Proto je třeba žalobu Komise zamítnout.

K nákladům řízení

85 Podle čl. 69 odst. 2 jednacího řádu se účastníku řízení, který neměl úspěch ve věci, uloží náhrada nákladů řízení, pokud to účastník řízení, který měl ve věci úspěch, požadoval. Vzhledem k tomu, že Belgické království požadovalo náhradu nákladů řízení a Komise neměla ve věci úspěch, je důvodné uložit jí náhradu nákladů řízení.

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

1) Žaloba se zamítá.

2) Evropské komisi se ukládá náhrada nákladů řízení.

Podpisy.