

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

DÁMASA RUIZ-JARABA COLOMERA

přednesené dne 26. října 2004¹

I – Úvod

1. Zavedení celní unie ve Společenství bylo podmíněno přijetím společného celního tarifu a zajištěním volného pohybu zboží, který byl nezbytný k harmonizaci nepřímých daní. Volný pohyb osob a kapitálu by měl vést ke sblížení přímých daní a také k tomu, aby rozhodování o místě jejich uložení nebylo ovlivňováno větší nebo menší mírou daňových tlaků v různých členských státech².

2. Členské státy si však ponechávají svrchovanou působnost ukládat dávky této povahy, což je oblast, do které nemůže právo Evropské unie zásadně zasahovat³. Při výkonu uvedené působnosti však musí dodržovat právo Společenství⁴ a zejména, pro účely projednávání věci, ustanovení zakotvující volný pohyb kapitálu, která zjevně brání opatřením znemožňujícím občanům investovat na území jiných člen-

3 — Společenství může do této oblasti legitimně zasáhnout pouze na základě článku 94 ES (bývalý článek 100 Smlouvy o ES), který umožňuje přijetí opatření ke sblížení právních a správních předpisů, které mají přímý vliv na fungování společného trhu. Příkladem je směrnice Rady 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní (Úř. věst. L 336, s. 15; Zvl. vyd. 09/01, s. 63). Dalším příkladem jsou směrnice Rady 90/434/EHS a 90/435/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, převezech aktiv a výměnách akcií týkajících se společností z různých členských států a o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států (Úř. věst. L 225, s. 1 a 6; Zvl. vyd. 09/01, s. 142 a 147). K výše uvedeným lze přiřadit i směrnice Rady 2003/48/ES a 2003/49/ES ze dne 3. června 2003 o uplatnění zvláštních opatření v oblasti policejní a soudní spolupráce v boji proti terorismu v souladu s článkem 4 společného postojů 2001/931/SZBP, respektive o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států (Úř. věst. L 57, s. 38 a 49; Zvl. vyd. 09/01, s. 369 a 390).

4 — Soudní dvůr tak poprvé rozhodl v rozsudku ze dne 14. února 1995, Schumacker (C-279/93, Recueil, s. I-225, bod 21), a použil přitom formulaci, která byla později s úspěchem opakována v jiných rozsudcích, například ze dne 16. července 1998, ICI (C-264/96, Recueil, s. I-4695, bod 19); ze dne 21. září 1999, Saint-Gobain ZN (C-307/97, Recueil, s. I-6161, bod 58); ze dne 6. června 2000, Verkoorjen (C-35/98, Recueil, s. I-4071, bod 32), a ze dne 8. března 2001, Metallgesellschaft a další (C-397/97 a C-410/98, Recueil, s. I-1727, bod 37).

1 — Původní jazyk: španělština.

2 — Viz v této souvislosti S. Álvarez García a M. C. Arizaga Junquera: „Libertad de movimientos de capitales y unión monetaria: implicaciones para la armonización de la fiscalidad directa de los países comunitarios“, Noticias de la Unión Europea, č. 144, leden 1997, s. 79 až 87. Viz také A. Aparicio Pérez, „La libre circulación de capitales en la Unión Europea. Especial referencia a la fiscalidad“, tamtéž, s. 59 až 78.

ských států⁵ nebo, což není tak běžné, odrazujícím cizí státní příslušníky od investic jejich majetku na území států⁶, a nesmí proto připustit existenci daňových ustanovení s takovými účinky.

nachází v Nizozemsku. Čtvrtý daňový senát *Gerechthof te 's-Hertogenbosch*⁷ se dotazuje, zda je takové pravidlo slučitelné s volným pohybem kapitálu.

3. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká daňových pravomocí členských států a omezení těchto pravomocí stanovených právem Společenství. Soudní dvůr je tázán zaprvé, zda je ustálená judikatura o dani z příjmu fyzických osob bez dalšího převoditelná na daň z majetku, a zadruhé, zda je členský stát na základě smlouvy o zamezení dvojího zdanění oprávněn rozlišovat mezi občany jiných členských států. Konečně, musí znovu přezkoumat slučitelnost vnitrostátního procesního ustanovení se zásadou efektivity práva Společenství.

Dalším aspektem projednávané věci je skutečnost, že dotčený členský stát uzavřel s Belgií smlouvu o zamezení dvojího zdanění, podle které mají rezidenti posledně jmenované země nárok na snížení základu daně za stejných podmínek jako poplatníci, kteří jsou rezidenty Nizozemska, a to bez ohledu na to, jaký podíl na jejich celkovém majetku tvoří majetek umístěný v Nizozemsku. *Gerechthof* má pochybnosti o legalitě rozlišného zacházení, které uvedená mezinárodní dohoda zavádí jednak pro občany s bydlištěm v Belgii a jednak pro občany s bydlištěm v jiných zemích Evropské unie.

4. Nizozemsko uplatňuje daňový systém, který v rámci daně z majetku opravňuje poplatníky rezidenty uplatňovat snížení základu daně, zatímco rezidenti jiných členských států mohou toto právo využít, jen pokud se 90 % nebo více jejich majetku

Konečně, předkládající soud chce zjistit, zda je vnitrostátní právní předpis, který stanoví maximální výši nákladů nahrazovaných účastníkovi, jenž byl úspěšný v řízení, slučitelný se zásadou efektivity právního systému Společenství.

5 — Viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 26. září 2000, *Komise v. Belgie* (C-478/98, Recueil, s. I-7587, bod 18 a judikatura v něm uvedená).

6 — Což, jak se ukáže, je případ sporu, který vedl k podání žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce v projednávané věci.

7 — Město v Brabantsku, nedaleko Antverp, kde se okolo roku 1450 narodil Hieronymus Bosch.

D.

II – Právní rámec

A – Právní úprava Společenství

5. Článek 56 ES (bývalý článek 73b Smlouvy o ES) zakazuje všechna omezení pohybu kapitálu a plateb mezi členskými státy a mezi členskými státy a třetími zeměmi, s výhradou příslušných ustanovení jejich daňových předpisů, která rozlišují mezi daňovými poplatníky podle místa bydliště nebo podle místa, kde je jejich kapitál investován (článek 58 ES – bývalý čl. 73d odst. 1 písm. a) Smlouvy o ES). V žádném případě nesmí být na základě takového ustanovení přijato opatření představující prostředek svévolné diskriminace nebo zastřené omezování volného pobytu kapitálu a plateb (čl. 58 odst. 3 ES).

6. Druhá odrážka článku 293 ES (bývalý článek 220 Smlouvy o ES) dále uděluje členským státům pravomoc zahájit mezi sebou jednání s cílem zajistit ve prospěch svých státních příslušníků zamezení dvojího zdanění uvnitř Společenství.

B – Nizozemská právní úprava

1. Daň z majetku

7. Nizozemsko vybíralo uvedenou daň do roku 2000. Tato daň se řídila zákonem o dani

z majetku (Wet op de vermogensbelasting 1964 dále jen „zákon o dani z majetku“), jehož článek 1 definoval uvedenou daň jako přímou daň placenou fyzickými osobami. Ustanovení rozlišovalo mezi poplatníky rezidenty a těmi, kdo měli bydliště v jiných členských státech a vlastnili zdanitelný majetek v Nizozemsku („poplatníci nerezidenti“).

8. Článek 3 stanovil, že u dříve jmenovaných osob byl zdaňován veškerý jejich majetek, zatímco podle článku 12 osoby v druhé kategorii platily daň z majetku, který držely v Nizozemsku na začátku kalendářního roku, přičemž v obou případech byl zdanitelný majetek roven hodnotě jejich majetku snížené o jejich závazky.

9. Podle čl. 14 odst. 2 sestával základ daně u poplatníků rezidentů z jejich čistého majetku vypočteného podle výše uvedené metody sníženého o částku uvedenou v následujícím bodě, zatímco nerezidenti hradili daň bez jakéhokoli odpočtu. Podle čl. 14 odst. 3 činilo snížení za rok 1998 193 000 NLG v případě svobodných osob (I. skupina) a 241 000 NLG u ženatých a vdaných osob (II. skupina).

10. Rozhodnutím ze dne 18. dubna 2003 stanovilo ministerstvo financí, že se čl. 14 odst. 3 zákona o dani z majetku použije i pro poplatníky nerezidenty, pokud se 90 % nebo více jejich majetku nachází v Nizozemsku⁸.

2. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené Nizozemskem

a) S Belgií

11. V důsledku uvedené bilaterální smlouvy ze dne 19. října 1970 majetek sestávající z nemovitostí podléhá zdanění v členském státě, ve kterém jsou tyto nemovitosti umístěny (čl. 23 odst. 1).

12. Článek 25 odst. 3 stanoví, že „fyzické osoby s bydlištěm v jednom ze států mají ve druhém státu nárok na osobní odpočty, snížení základu daně a slevy na dani, které tento druhý stát přiznává svým vlastním rezidentům na základě jejich situace nebo jejich rodinných závazků“.

13. Poplatníci s bydlištěm v Belgii tedy měli nárok na odpočty přiznávané zákonem o dani z majetku rezidentům Nizozemska.

14. V rozhodné době nebyla v rámci belgického daňového systému daň z majetku uplatňována.

b) S Německem

15. Podle smlouvy mezi Nizozemskem a Německem uzavřené v Haagu dne 16. června 1959 může nemovitý majetek daňového poplatníka podléhat dani z majetku v členském státu, který je na základě smlouvy samé oprávněn zdanit příjmem z uvedeného majetku (článek 19).

16. Na základě čl. 4 odst. 1 příjem obyvatele jednoho členského státu pocházející z nemovitého majetku umístěného v jiném státu může podléhat zdanění v posledně uvedeném státu.

⁸ — Podle předkládacího usnesení bylo uvedené správní rozhodnutí, označené číslem CPP2003980 (BNB 2003/237), přijato na základě rozsudku ze dne 18. července 2000 (BK-99/01421), kterým Gerechtshof te 's-Gravenhage rozhodl, že neexistuje žádný objektivní rozdíl, který by mohl odůvodňovat odepření nároku na snížení základu daně, mezi poplatníkem s bydlištěm ve Španělsku, který v uvedené zemi nemá praktický žádný majetek a jehož veškerý zdanitelný majetek se nachází v Nizozemsku, a poplatníkem rezidentem, jehož celý zdanitelný majetek se nachází v Nizozemsku.

17. Daň z majetku byla v Německu zrušena k 1. lednu 1997. Rozsudkem ze dne 22. června 1995 Bundesverfassungsgericht

D.

(Spolkový ústavní soud) rozhodl, že zákon upravující uvedenou daň je protiústavní z důvodu porušení zásady rovnosti. Ponechal jej však v platnosti do 31. prosince 1996.

[čl. 1 písm. a)], stanovené na základě článku 2 paušální sazbou s využitím bodového systému (na základě povahy a komplexnosti řízení), který je uveden v příloze vyhlášky⁹.

3. K nákladům řízení

18. Daňové řízení v Nizozemsku se řídí obecným zákonem o správním právu (*Algemene wet bestuursrecht*, dále jen „Awb“), který umožňuje, aby daňový poplatník jednal osobně, bez nutnosti právního zastoupení. Podle čl. 8 odst. 73 může soud vynášející rozsudek uložit daňovému orgánu náhradu škody, která vznikla žalobci v důsledku nesprávného daňového výměru, přičemž taková náhrada musí zahrnovat skutečné výdaje až do stadia opravného prostředku.

19. Náklady soudního řízení upravuje čl. 8 odst. 75 Awb, který odkazuje na vyhlášku ze dne 22. prosince 1993 o soudních nákladech ve správním řízení (*Besluit van 22 December 1993, houdende nadere regels betreffende de proceskostenveroordeling in bestuursrechtelijke procedures*). Podle článku 1 uvedené vyhlášky se nahrazují, kromě jiných druhů výdajů, i náklady na odbornou právní pomoc

20. Podle čl. 2 odst. 3 nařízení je možné se od uvedeného systému za výjimečných okolností odchýlit. Podle názoru *Gerechthof te 's-Hertogenbosch*, však pouhá skutečnost, že daňový výměr byl vydán v rozporu s právem Společenství, nepředstavuje výjimečnou okolnost.

III – Skutkové okolnosti původního řízení

21. Pan D. je ženatá osoba, která žije v Německu a má německou státní příslušnost. Ke dni 1. ledna 1998 tvořily 10 % jeho majetku nemovitosti umístěné v Nizozemsku, přičemž zbytek se nacházel v jeho zemi původu, a podléhal tedy zákonu o dani z majetku jako poplatník nerezident.

⁹ — Podle uvedené přílohy je jeden bod udělen za podání odvolání a stejný počet bodů za účast na jednání. Za podání odpovědi se přiznává půl bodu. Vypracování písemného vyjádření a účast na předběžném slyšení jsou rovný dvěma bodům. Každý bod má hodnotu 322 eur. Konečně, výsledný údaj je zvážen podle složitosti věci koeficientem, který se pohybuje od 0,25 u jednoduchých věcí do 2 v případě komplexního řízení.

22. Jakmile byla daň vyměřena, požádal v Nizozemsku o snížení základu daně, na které mají nárok nizozemští poplatníci, přičemž se opíral o právo Společenství.

23. Daňové úřady jeho žádost zamítly, proti čemuž podal žalobu u Gerechtshof te 's-Hertogenbosch a uvedený soud za účelem rozhodnutí v dotčené věci položil Soudnímu dvoru níže uvedené předběžné otázky.

24. Náklady vzniklé panu D. při uplatňování jeho práv činí 20 000 eur, z nichž 10 000 eur souvisí s podáním opravného prostředku ve správním řízení a zbývající část s řízením před předkládajícím soudem. K této částce je nutno připočíst 2 500 eur, které byly vynaloženy v souvislosti s řízením před Soudním dvorem. Podle předkládacího usnesení nemůže výše náhrady nákladů řízení výrazně překročit 2 000 eur. Náhradu nákladů správního řízení lze uplatňovat formou žaloby na náhradu škody.

úpravě, jako je ta v původním řízení, na základě které má poplatník rezident vždy nárok na snížení základu daně u daně z majetku, zatímco poplatník nerezident takový nárok nemá v případě, že se podstatná část jeho majetku nachází v jeho státě bydliště (ve kterém není uložena žádná daň z majetku)?

2) V případě záporné odpovědi, je situace v projednávaném případě odlišná kvůli tomu, že Nizozemsko přiznalo na základě bilaterální smlouvy právo na takové snížení základu daně osobám s bydlištěm v Belgii (přičemž rovněž v Belgii není uložena daň z majetku), které jsou v ostatních ohledech ve srovnatelné situaci?

IV – K předběžným otázkám

25. Gerechtshof te 's-Hertogenbosch položil následující předběžné otázky:

„1) Brání právo Společenství, a zejména článek 56 ES a následující, takové právní

3) Jestliže je odpověď na kteroukoli ze dvou výše uvedených otázek kladná, brání právo Společenství takové úpravě nákladů soudního řízení, jako v projednávaném případě, podle které se nahrazuje v zásadě pouze omezená část nákladů soudního řízení v případě, kdy je účastník řízení úspěšný v řízení před vnitrostátním soudem v důsledku porušení práva Společenství členským státem?“

D.

V – Řízení před Soudním dvorem

čtenství“ a poté upřesňuje, že se jedná o „článek 56 a následující ES“.

26. Vyjádření v projednávané věci předložili ve lhůtě stanovené článkem 20 Statutu Soudního dvora ES pan D., Komise a německá, belgická, finská, francouzská a nizozemská vláda a vláda Spojeného království. K řízení přistoupil také úřad žalovaný v původním řízení, který podpořil vyjádření nizozemské vlády.

27. Při jednání konaném dne 14. září 2004 učinili doplňující vyjádření zástupci pana D., německé a nizozemské vlády a vlády Spojeného království, jakož i zástupci Komise.

29. Je zřejmé, že jednoduchý odkaz na celý právní systém Společenství by mohl mít za následek nepřipustnost žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce, a to z důvodu nejasnosti a absence odůvodnění. Soudní dvůr proto musí omezit svou analýzu na rámec vymezený konkrétně uvedeným ustanovením, tedy na volný pohyb kapitálu, na který, jak vyplývá z předkládacího usnesení (bod 4.2), se pan D. soustředil v původním řízení.

B – K první předběžné otázce

VI – Analýza předběžných otázek

A – Úvodní poznámky k relevantním ustanovením Společenství

28. Ve svých otázkách předkládající soud odkazuje nejprve obecně na „právo Spole-

30. Podstatou uvedené předběžné otázky *Gerechthshof te 's-Hertogenbosch* je, zda volný pohyb kapitálu v Unii brání takové právní úpravě, jako je úprava nizozemská, na základě které mají nárok na snížení základu daně u daně z majetku pouze poplatníci rezidenti a ti poplatníci nerezidenti, kteří drží alespoň 90 % svého majetku v Nizozemsku. Komise a vlády, které předložily svá vyjádření, mají za to, že zde neexistuje žádný rozpor; zatímco pan D. je opačného názoru.

31. Jako příspěvek do uvedené diskuze je namísto zmínit judikaturu Soudního dvora týkající se pravomoci členských států ukládat přímé daně v souvislosti s volným pohybem kapitálu a svobodou usazování. Avšak vzhledem k tomu, že se původní řízení týká zdanění fyzických osob, je v zájmu zúžení předmětu zkoumání třeba zaměřit se pouze na ty rozsudky, které se zabývaly daněmi uvedeného druhu ve vztahu k fyzickým osobám a odhlédnout od těch, které se týkají společností a sdružení, neboť ačkoli odrážejí stejné zásady, postavení každé z těchto skupin se nezdá být zcela srovnatelné.

33. Nejsem si vědom, že by Soudní dvůr při jiných příležitostech rozhodoval o základních svobodách vyplývajících ze Smlouvy, zejména o volném pohybu kapitálu¹¹, ve vztahu k dotčené dani; mnohokrát tak ovšem učinil ve vztahu k dani z příjmu.

1. Judikatura Společenství týkající se základních svobod a přímého zdanění jednotlivců

32. Nikoli poprvé se Soudní dvůr zabývá nizozemskými právními předpisy o dani z majetku. Ve věci Baars¹⁰ analyzoval ustanovení, podle kterých je obchodní podíl fyzické osoby na kapitálu společnosti osvobozen od daně po určitou částku, pokud má společnost sídlo v Nizozemsku. V rozsudku vydaném v uvedené věci se však Soudní dvůr omezil pouze na článek 43 ES a svobodu usazování, a to v tom směru, že uvedený článek brání takovým daňovým právním předpisům, jaké byly dotčeny v uvedené věci.

34. Prvním rozsudkem v tomto směru byl rozsudek Biehl¹², podle kterého článek 39 ES (bývalý článek 48 Smlouvy o ES), v rozsahu, v němž upravuje volný pohyb pracovníků na vnitřním trhu a zakazuje jakoukoli diskriminaci na základě státní příslušnosti, vylučuje takový daňový systém, jakým byl v daném případě lucemburský systém, který bránil vrácení přeplatku na dani poplatníkovi nerezidentovi. Soudní dvůr poukázal na skrytou diskriminaci, která vede ke stejnému výsledku jako otevřená diskriminace na základě státní příslušnosti (body 13 a 14). Toto odůvodnění bylo potvrzeno o mnoho let později v rozsudku ze dne 26. října 1995, Komise v. Lucembursko¹³.

11 — Před nabytím účinnosti Smlouvy o Evropské unii, kterou byl do Smlouvy začleněn článek 56 a následující (bývalý článek 73b a následující Smlouvy o ES), příloha I směrnice Rady 88/361/EHS ze dne 24. června 1988 kterou se provádí článek 67 Smlouvy (Úř. věst. L 178, s. 5; Zvl. vyd. 10/01, s. 10) považovala investice nerezidentů do nemovitostí v členských státech za pohyb kapitálu. Podle ustálené judikatury Společenství si dotčená příloha zachovala informativní hodnotu pro účely definování pojmu pohybu kapitálu (rozsudky ze dne 16. března 1999, Trummer a Mayer, C-222/97, Recueil, s. I-1661, bod 21, a ze dne 23. září 2003, Ospelt a Schlössle Weissenberg, C-452/01, Recueil, s. I-9743, bod 7).

12 — Rozsudek ze dne 8. května 1990 (C-175/88 P, Recueil, s. I-1779).

13 — C-151/94, Recueil, s. I-3685.

10 — Rozsudek ze dne 13. dubna 2000 (C-251/98, Recueil, s. I-2787).

35. Po další ztracené příležitosti, již skýtala věc ukončená rozsudkem ze dne 26. ledna 1993, Werner¹⁴, Soudní dvůr přistoupil k této otázce zpříma v rámci výše uvedeného rozsudku Schumacker, který představuje zásadní rozhodnutí v této záležitosti a který vychází z následujících zásad.

1) Článek 48 Smlouvy o ES může omezit pravomoci členských států ukládat daně, neboť jim zakazuje podrobit občana jiného členského státu, který vykonal své právo volného pohybu, méně výhodnému režimu než své vlastní státní příslušníky ve stejném postavení (bod 24).

2) Pravidla týkající se rovného zacházení zakazují nejen otevřenou diskriminaci na základě státní příslušnosti, ale rovněž skryté formy diskriminace, které na základě jiných kritérií rozlišení vedou ve skutečnosti ke stejnému výsledku. To platí pro daňové předpisy, které jsou bez ohledu na státní příslušnost daňového poplatníka založeny na místě bydliště a přiznávají rezidentům výhody, jež jsou odepřeny nerezidentům z toho důvodu, že posledně jmenovaní jsou častěji cizími státními příslušníky (body 26 až 28).

3) Ohledně přímých daní nejsou situace rezidentů a nerezidentů zpravidla srovnatelné. Příjem nerezidentů na území členského státu ukládajícího daň je ve většině případů pouze částí jeho celkového příjmu, který je obvykle soustředěn do místa jeho bydliště, kde je snadnější posoudit jeho schopnost platit daň, neboť tam jsou soustředěny jeho osobní a finanční zájmy. Skutečnost, že členský stát odpírá nerezidentům některé daňové výhody, které přiznává rezidentům, tedy zpravidla nepředstavuje diskriminaci (body 31 až 34).

36. Od vydání rozsudku Schumacker se věci řešené Soudním dvorem dělily do dvou skupin. Do první patřily případy, kdy byl napaden daňový systém státu, v jehož rámci podléhali poplatníci různým ustanovením v závislosti na místě svého bydliště. Ve druhé skupině byly na základě dotčených právních předpisů uplatňovány pro poplatníky různé metody v závislosti na zdroji jejich zdanitelných příjmů či majetku. Situace dotčená v původním řízení patří do první skupiny, a je proto třeba přezkoumat relevantní judikaturu; nelze však pominout ani tu, která se týká druhé skupiny, neboť, jak uvidíme, má uvedená judikatura význam pro zodpovězení předběžné otázky.

¹⁴ — C-112/91, Recueil, s. I-429. V uvedené věci nebyly pochybnosti Finanzgericht Köln, zda německé právní předpisy o dani z příjmu platné v rozhodné době byly slučitelné s volným pohybem pracovníků, nakonec rozptýleny, neboť skutkové okolnosti sporu byly čistě vnitrostátní povahy.

a) Rozdíly vycházející z místa bydliště poplatníka

jen tehdy, pokud alespoň 90 % jejich celkových příjmů podléhá zdanění v dotčeném státu nebo, není-li tomu tak, pokud jejich příjem ze zahraničních zdrojů nepřekračuje určitou mez¹⁸.

37. V rozsudku Wielockx¹⁵, který byl vydán několik měsíců po rozsudku Schumacker, Soudní dvůr rozhodl, že článek 43 ES (bývalý článek 52 Smlouvy o ES) brání právním předpisům členského státu, které umožňují odpočet zisků investovaných do důchodového zabezpečení od zdanitelného příjmu jen poplatníkům rezidentům a upírá toto právo nerezidentům, a to i pokud pobírají téměř všechny své příjmy v dotčeném státu. O deset měsíců později došel Soudní dvůr v rozsudku Asscher¹⁶ k závěru, že zásada zákazu diskriminace na základě státní příslušnosti, která je zakotvena v uvedeném článku, je porušena daňovým systémem, který i v objektivně stejných situacích ukládá vyšší sazbu daně pro příjmy ze samostatné výdělečné činnosti poplatníkům nerezidentům.

38. Rozsudek ze dne 14. září 1999, Gschwind¹⁷, vychází ze stejného odůvodnění a stanoví, že volný pohyb pracovníků nebrání daňovému systému, který při zdanění příjmů umožňuje manželským párům rezidentům použít metodu „rozdělení“, zatímco manželské páry nerezidentů požívají takové výhody

39. Co se týče stále ještě článku 48 Smlouvy o ES, v rozsudku Zurstrassen¹⁹ Soudní dvůr zopakoval, že základní svoboda stanovená v uvedeném ustanovení brání přijetí vnitrostátního právního předpisu, v dotčeném případě znovu lucemburského, podle kterého mají ve vztahu k dani z příjmu neodloučení manželé nárok na společné vyměření daně jen tehdy, když žijí oba na území velkovodství, a který tuto výhodu odpírá pracovníkovi usazenému v Lucembursku, jehož manželka zůstala ve státě původu tohoto páru. Uvedené rozhodnutí znovu nastoluje otázky skryté diskriminace a nutnosti jejího odstranění a považuje situaci manželů Zurstrassenových za srovnatelnou se situací jakéhokoli jiného páru, jehož oba členové mají bydliště v Lucembursku (body 18 a následující).

40. Rozsudek ze dne 12. června 2003, Gerritse²⁰, je zvláště zajímavý v tom smyslu, že vycházejí ze zásad uznávaných od doby vydání rozsudku Schumacker (body 43 až 45)

15 — Rozsudek ze dne 11. srpna 1995 (C-80/94, Recueil, s. I-2493).

16 — Rozsudek ze dne 27. června 1996 (C-107/94, Recueil, s. I-3089).

17 — C-391/97, Recueil, s. I-5451.

18 — Uvedená věc se týkala německého systému, který byl v roce 1996 upraven tak, aby odpovídal požadavkům stanoveným v rozsudku Schumacker.

19 — Rozsudek ze dne 16. května 2000 (C-87/99 P, Recueil, s. I-3337).

20 — C-234/01, Recueil, s. I-5933.

D.

v něm Soudní dvůr rozhodl, že vnitrostátní právní předpis, který vychází zásadně z hrubého příjmu nerezidentů bez odečtení výdajů vynaložených na jejich podnikatelskou činnost, zatímco u poplatníků rezidentů je zdaňován čistý příjem po odečtení takových výdajů, brání volnému pohybu služeb (článek 59 Smlouvy o ES, nyní článek 49 ES).

předběžné otázky položené v projednávané věci, neboť se týká případu, kdy se osoba žijící v Německu, která obdržela ve státu svého původu příjem osvobozený od daně z příjmu, domáhala ve Švédsku podobného daňového zacházení s ohledem na své příjmy, na jaké mají nárok rezidenti.

41. Uvedená judikatura byla potvrzena nedávnými rozsudky, které vycházejí ze stejných zásad. Rozsudek ze dne 13. listopadu 2003, Schilling a Fleck-Schilling²¹, stanoví, že právní předpis, který brání úředníkům Společenství německého původu, kteří z důvodu svého zaměstnání žijí v Lucembursku, odečíst náklady na pomocnici v domácnosti zaměstnávanou v druhém státu od jejich zdanitelného příjmu v prvním státu, je v rozporu s volným pohybem pracovníků.

42. Konečně, rozsudek vydaný dne 1. července 2004 ve věci Wallentin²² pokračuje v uvedeném trendu a stanoví, že švédský právní předpis, který odpírá daňovým poplatníkům, kteří nejsou daňovými rezidenty ve Švédsku, některé daňové výhody přiznávané jejich sousedům, je v rozporu s volným pohybem pracovníků. Tento nedávno vydaný rozsudek je zvláště významný z hlediska

43. Výše uvedené výkladové rozsudky, které vycházejí z rozsudku Schumacker, jsou založeny na následujících idejích: 1) členské státy mají povinnost vykonávat svou působnost s ohledem na přímé daně v souladu s právem Společenství, a tedy i volným pohybem a svobodou usazování; 2) tato základní pravidla utvářející vnitřní trh brání jakékoli otevřené nebo skryté diskriminaci na základě státní příslušnosti, kdy jsou bez opodstatnění používána různá pravidla ve srovnatelných situacích nebo stejná pravidla v různých situacích; 3) pokud jde o přímé daně, situace rezidentů v určitém členském státu není zpravidla srovnatelná se situací nerezidentů, neboť vykazuje objektivní odlišnosti, pokud jde o zdroj jejich příjmu a jejich schopnost platit daně nebo jejich osobní či rodinné poměry; a 4) v řadě situací (jako jsou ty, které byly analyzovány v řadě uvedených rozsudků) je nicméně postavení obou skupin rovnocenné a různé zacházení tedy může porušovat dotčené svobody.

21 — C-209/01, Recueil, s. I-13389.

22 — C-169/03, Sb. rozh. s. I-6443.

b) Rozlišení na základě zdroje příjmů

44. Odhlédneme-li od výše uvedeného rozsudku Baars, byl prvním rozhodnutím v oblasti zdanění fyzických osob, které se týkalo rozlišení na základě místa vzniku zdanitelného příjmu, rozsudek Verkooijen, ve kterém byl navíc „zlatým pravidlem slučitelnosti s právem Společenství“ volný pohyb kapitálu. V uvedeném rozsudku Soudní dvůr rozhodl o otázce, jež nebyla řešena v rozsudku Baars²³, když uvedl, že článek 67 Smlouvy o ES, platný v té době, bránil právním předpisům členského státu, které při zdanění dividend vyplácených akcionářům podmiňovaly osvobození od daně požadavkem, aby byly tyto dividendy vypláceny společnostmi se sídlem na jeho území²⁴.

45. Rozsudek ze dne 26. června 2003, Skandia a Ramstedt²⁵, rovněž potvrdil zásadu volného pohybu služeb ve vztahu ke švédským právním předpisům, které podřizovaly pojistné smlouvy uzavřené se společnostmi usazenými v jiných členských státech méně výhodnému režimu dani z příjmu.

46. V rozsudku ze dne 13. listopadu 2003, Lindman²⁶, byl učiněn podobný závěr, že finské právní předpisy, podle kterých ceny získané v loteriích pořádaných v jiných členských státech podléhají výše uvedené dani, zatímco ceny získané v loteriích pořádaných ve Finsku jsou od této daně osvobozeny, jsou neslučitelné s volným pohybem služeb.

23 — Ačkoli se jednalo o jinou daň, dotčené nizozemské právní předpisy byly v obou případech v zásadě stejné. Rozsudek Baars se týkal ustanovení, které podmiňovalo osvobození akciového podílu od daně z majetku tím, že daná společnost musela mít sídlo v Nizozemsku. V rozsudku Verkooijen dotčené právní předpisy upravovaly osvobození od daně z příjmu fyzických osob, které záviselo na místě sídla společnosti, která předmětné příjmy vyplácela.

24 — Uznání působnosti členských států ve vztahu k přímým daním, splnění práva Společenství jako omezení výkonu takové pravomoci a odmítnutí jakéhokoli pravidla, které stavi státní příslušníky jiných států Společenství do méně příznivého postavení než státní příslušníky dotčeného státu, jsou aspekty usnesení ze dne 12. září 2002 vydaného ve věci Mertens (C-431/01, Recueil, s. I-7073), kterým Soudní dvůr shledal protiprávními belgické právní předpisy, podle nichž mohla fyzická osoba 's bydlištěm a místem samostatné výdělečné činnosti v členském státu odečíst pro účely osobního zdanění od svého zdanitelného příjmu za jeden rok ztrátu vzniklou v předchozím roce pouze za podmínky, že dotčená ztráta nemohla být započtena na odměnu získanou v zaměstnaneckém poměru v jiném členském státu. Důvodem pro uvedené rozhodnutí byla skutečnost, že takto započtené ztráty nemohou být odečteny od zdanitelného příjmu v žádném z dotčených členských států, avšak je možné je odečíst, pokud poplatník pracuje jako osoba samostatně výdělečně činná nebo zaměstnaná výhradně ve státu, ve kterém má bydliště.

47. V rozsudku ze dne 4. března 2004, Komise v. Francie²⁷, Soudní dvůr určil, že Francie tím, že zcela odepřela poplatníkům, kteří obdrželi příjem pocházející z určitých finančních investic od osob nebo společností usazených v jiném členském státě, možnost volby mezi zaplacením daně z příjmu nebo úhradou paušální platby, nesplnila povinnost, které pro ni vyplývají z článků 49 ES a 56 ES. Soudní dvůr rozhodl obdobně i v rozsudcích ze dne 15. července 2004,

25 — C-422/01, Recueil, s. I-6817.

26 — C-42/02, Recueil, s. I-13519.

27 — C-334/02, Recueil, s. I-2229.

D.

Lenz a Weidert-Paulus²⁸, ve kterých vyložil článek 56 ES a čl. 58 odst. 1 písm. a) ES v tom smyslu, že brání vnitrostátním právním předpisům (Rakouska a Lucemburska), které podřizují příjmy z kapitálového majetku pocházející z jiného členského státu méně příznivému daňovému režimu než příjmy z dotčeného státu. O protiprávnosti méně příznivého zacházení s příjmy souvisejícími se společnostmi se sídlem v zahraničí již Soudní dvůr rozhodl v rozsudku ze dne 21. listopadu 2002, X a Y²⁹.

2. Použitelnost výše uvedené judikatury na původní řízení

48. Použitelnost uvedené judikatury naráží na dva problémy. Zaprvé je sporné, zda lze rozhodnutí Soudního dvora týkající se daně z příjmu fyzických osob použít v oblasti daně z majetku. Zadruhé je otázkou, zda rozhodnutí, která vykládají volný pohyb osob (zaměstnanců a osob samostatně výdělečně činných) a volný pohyb služeb, jsou bez výhrad převoditelná i na volný pohyb kapi-

tálu. Řešení obou těchto problémů vyžaduje přezkoumání povahy dotčené daně a analýzu článků 56 ES a 58 ES.

a) Povaha daně z majetku

49. Daň z majetku, stejně jako daň z příjmu, představuje přímou daň ukládanou jednotlivým občanům. Jedná se tedy o daň založenou na schopnosti poplatníka platit daň, a je tedy daní osobní. Výpočet splatné daně vychází z majetku ve vlastnictví poplatníka v době jejího uložení, avšak, stejně jako zákon o dani z majetku, přihlíží i k jiným okolnostem, jako je například osobní stav³⁰.

50. Existuje však rozlišující aspekt, který má, jak je uvedeno níže, význam pro zodpovězení předběžné otázky položené v projednávané věci. Daň z příjmu je uplatňována v daňových systémech všech členských států, daň z majetku však ukládají jen některé z nich³¹. Pokud je tedy majetek fyzické osoby rozdělen do dvou států, z nichž jeden

28 — Rozsudky ze dne 15. července 2004, Lenz (C-315/02, Sb. rozh. s. I-7063), a Weidert a Paulus (C-242/03, Sb. rozh. s. I-7379).

29 — C-436/00 P, Recueil, s. I-10829. V usnesení ze dne 8. června 2004, De Baeck (C-268/03, Sb. rozh. s. I-5961), bylo rovněž rozhodnuto o protiprávnosti belgického právního předpisu, podle kterého příjmy pocházející z postoupení akcií společností za úplatu, nejde-li o podnikatelskou činnost, jsou osvobozeny od daně pouze tehdy, pokud je převod uskutečňován ve prospěch belgických společností, sdružení, podniků či orgánů.

30 — Členské státy uvedené v následující poznámce, které uplatňují takovou daň, přihlížejí k osobnímu stavu poplatníka a také v některých případech k jejich potomkům.

31 — Pouze šest členských států (Španělsko, Finsko, Francie, Lucembursko, Nizozemsko a Švédsko) z patnácti členských států, které tvořily Evropskou unii v době položení předběžné otázky, uplatňovalo právní předpisy o dani z majetku fyzických osob.

takovou daň neuplatňuje, část nacházející se v druhém státu představuje pro daňové účely celý její zdanitelný majetek.

b) Výklad článků 56 ES a 58 ES

51. Až do vydání nedávného rozsudku ze dne 7. září 2004, Manninen³², judikatura Společenství neřešila jednoznačně vztah uvedených ustanovení k působnosti členských států ukládat přímé daně fyzickým osobám. Výše uvedený rozsudek Verkooijen se týkal bývalého článku 67 Smlouvy o ES, tedy jejich bezprostředního předchůdce³³, ačkoli v bodech 43 až 45 byly uvedeny i některé užitečné poznámky ke dvěma dotčeným článkům. Pokud jde o rozsudek Komise v. Francie, stejně jako rozsudek Weidert-Paulus (oba jsou uvedeny výše), tyto rozsudky se uvedeného problému dotýkají jen okrajově, neboť neanalyzují působnost uvedených ustanovení.

52. Prvním aspektem charakteristickým pro dotčenou problematiku je skutečnost, že na rozdíl od ustanovení o volném pohybu osob a volném pohybu služeb, při úpravě volného pohybu kapitálu Smlouva, zakazující všechna omezení (článek 56 ES), zjemňuje toto pravidlo v tom směru, že dotčený zákaz nevylučuje právo členských států používat daňová ustanovení, která rozlišují mezi poplatníky podle místa jejich bydliště nebo podle místa, kde je jejich kapitál investován [čl. 58 odst. 1 písm. a)], což jsou dvě okolnosti, na které, jak jsem již uvedl, se zaměřuje judikatura Společenství.

53. Jak bylo uvedeno, jediným účelem čl. 58 odst. 1 ES je stanovit omezení pravomoci členského státu ve vztahu k volnému pohybu kapitálu, zejména pokud jde o zdanění³⁴, což je zjevné ve světle jeho znění a struktury³⁵. Znamená to tedy, že členské státy mohou omezit rozsah takové svobody více, než je přípustné u ostatních základních pravidel fungování vnitřního trhu, a že se judikatura Soudního dvora v této oblasti nepoužije?

32 — C-319/02, Sb. rozh. s. I-7477.

33 — Článek 67 Smlouvy o ES stanovil, že „[č]lenské státy mezi sebou v průběhu přechodného období postupně odstraní v míře nutné pro náležité fungování společného trhu všechna omezení pohybu kapitálu [...]“, zatímco článek 56 ES stanoví kategoričtěji, že „[...] jsou zakázána všechna omezení pohybu kapitálu mezi členskými státy a mezi členskými státy a třetími zeměmi“.

34 — A. M. García-Moncó: *Libre circulación de capitales en la Unión Europea: problemas tributarios*. Editorial Civitas, Madrid, 1999, s. 141.

35 — Článek 58 odst. 1 písm. b) ES stanoví stejnou výjimku, když stanoví pravomoc ukládat sankce, zejména v oblasti daňového práva, učinit opatření odůvodněná veřejným pořádkem či veřejnou bezpečností a zajistit vhodné sledování pohybu kapitálu.

D.

54. V zásadě je odpověď na uvedenou otázku záporná.

ustanovení nedává členskému státu bílkošek k použití jakékoli formy rozlišného zacházení s poplatníky podle místa jejich investice na základě vnitrostátních daňových právních předpisů“ (bod 36)³⁸.

55. Zaprvé, jak Soudní dvůr uvedl v rozsudku Manninen, čl. 58 odst. 1 písm. a) ES musí být vykládán restriktivně, neboť stanoví výjimku ze základní zásady volného pohybu kapitálu (bod 28). Článek 58 ES navíc sám stanoví, jak Soudní dvůr upozornil v bodu 44 výše uvedeného rozsudku Verkooijen ve vztahu k bývalému čl. 73d odst. 3 Smlouvy o ES, že rozlišování mezi daňovými poplatníky na základě místa jejich bydliště nebo místa, kde je investován jejich majetek, které mohou členské státy uplatňovat, nesmí představovat ani prostředek svévolné diskriminace ani zastřeného omezování volného pohybu kapitálu. Rozlišování³⁶ je tedy možné jen tehdy, pokud je opodstatněné, buď proto, že skutkové okolnosti nejsou totožné, nebo proto, že vychází z naléhavých důvodů veřejného zájmu³⁷. Slovy mé kolegyně, generální advokátky Kokott, uvedenými v jejím stanovisku předneseném dne 18. března 2004 ve věci Manninen, od uvedeného rozsudku „toto

56. Článek 58 odst. 1 písm. a) ES ve skutečnosti přiznal legislativní status zásadě zakotvené v judikatuře, jak je patrné ze znění bodu V. B. 1 tohoto stanoviska a jak je uvedeno v bodu 43 rozsudku Verkooijen. Zatímco uvedený článek, slovy generální advokátky Kokott³⁹, „kodifikuje“ judikaturu Soudního dvora ve věci volného pohybu osob a svobody usazování, nic nebrání jejímu rozšíření na volný pohyb kapitálu na jednotném trhu. Jinými slovy, s uvedenými svobodami souvisí v kontextu daňových právních předpisů řada společných problémů⁴⁰.

57. „Judikatura Schumacker“ tedy omezuje působnost čl. 58 odst. 1 písm. a) ES s tím, že

36 — Samozřejmě zde odkazují na negativní rozdíly v zacházení, neboť pozitivní rozdíly, ze kterých mají prospěch osoby s bydlištěm v jiných členských státech, pokud podporují pohyb kapitálu mezi různými členskými státy, jsou nejen přípustné, ale dokonce žádoucí. A. M. García-Moncó, uvedený výše, s. 146 a 147, má za to, že přijetí čl. 73d odst. 1 písm. a) v Maastrichtu spíše směřovalo k zachování daňové konkurenceschopnosti prostřednictvím pozitivní diskriminace než k umožnění diskriminace negativní.

37 — Tuto skutečnost zmínil generální advokát Tizzano v bodu 44 svého stanoviska ve věci Schmid (rozsudek ze dne 30. května 2002, C-516/99, Recueil, s. I-4573). Soudní dvůr nedávno tento názor zopakoval v bodu 29 rozsudku Manninen.

38 — Tento výklad umožnil Soudnímu dvoru, aby v bodu 39 rozsudku Manninen uvedl, že „zásada teritoriality nemůže odůvodnit různé zacházení s dividendami vyplácenými společnostmi se sídlem ve Finsku a dividendami vyplácenými společnostmi se sídlem v jiných členských státech, pokud skupiny dividend dotčené rozdílným zacházením jsou ve stejné objektivní situaci“.

39 — Viz bod 38 stanoviska ve věci Manninen, kde generální advokátka zopakovala bod 27 svého stanoviska, které přenesla ve věci ukončené vydáním výše uvedeného rozsudku Weidert-Paulus, poznámka 28.

40 — P. Martin: „La portée fiscale des libertés communautaires de circulation (travailleurs, établissement, prestation de services, capitaux): réflexions au regard du droit interne“. V: *Revue de droit fiscal*, t. 44, listopad 2000, s. 1444 až 1448, zejména strana 1448.

ačkoli si členské státy ponechávají své právo rozlišovat mezi rezidenty a nerezidenty, nemohou přímo ani nepřímou uplatňovat diskriminaci na základě státní příslušnosti.

pro posouzení jeho schopnosti platit daň, a tedy k vyměření daně, která skutečně odpovídá takové schopnosti. Teoretické rozlišení mezi rezidenty a nerezidenty je podle mého názoru proto opodstatněné.

c) Situace žalobce v původním řízení

58. Odůvodnění Soudního dvora týkající se omezení, která volný pohyb osob a volný pohyb služeb kladou do působnosti členských států, pokud jde o ukládání daně z příjmu fyzických osob, je tedy možno použít k zaručení stejného práva, co se týče kapitálu, když členské státy vykonávají svou svrchovanou pravomoc při zdanění majetku.

59. Jednotlivci zpravidla vlastní většinu svého majetku v zemi, ve které mají bydliště, zejména pokud jde o nemovitosti, a jen výjimečně má fyzická osoba celý svůj majetek nebo jeho většinu v jiném členském státu⁴¹. Dále, jak již bylo uvedeno v rozsudku Schumacker, členský stát, ve kterém má poplatník bydliště, má nejlepší postavení

60. Odpověď Soudního dvora předkládajícímu soudu, pokud má být užitečná, se proto musí zaměřit na skutkové okolnosti původního řízení, které jsou definovány jednou okolností právní a jednou okolností skutkovou. Okolnost jmenovaná dříve dále sestává ze dvou aspektů. Jedním z nich je skutečnost, že nizozemské právní předpisy o dani z majetku upravují různé režimy podle místa bydliště poplatníka a přiznávají tuzemským poplatníkům právo na snížení základu daně, které mohou nerezidenti využít jen tehdy, pokud je alespoň 90 % jejich majetku umístěno v Nizozemsku. Druhým aspektem je skutečnost, že v roce 1998 nebyla v Německu žádná daň takového druhu uplatňována. Skutkovou okolností je, že pouze 10 % majetku pana D. se nacházelo v Nizozemsku a zbývající část byla umístěna ve státu jeho bydliště.

41 — Ve vztahu k nemovitému majetku, dokud nedojde k žádoucí harmonizaci přímých daní, je nejvhodnějším způsobem zavedení jednotného trhu bez jakýchkoli omezení podle mého názoru takové řešení, v jehož rámci bude rozhodujícím aspektem, kde se majetek nachází, aby pravomoc zdanit takový majetek měl členský stát, ve kterém je umístěn, a aby členský stát bydliště jej nebral v úvahu, a to ani při výpočtu celkového majetku poplatníka pro účely daně. Z tohoto důvodu Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD) v článku 22 stanoví, že kapitál představovaný nemovitým majetkem ve vlastnictví rezidenta smluvního státu nacházející se v jiném členském státu může být zdaněn v uvedeném jiném státu.

61. Vzhledem k tomu, že k diskriminaci dochází v případě, že bez zjevného důvodu dochází ve srovnatelných situacích k různému zacházení nebo stejné pravidlo je uplatňováno za různých okolností, je

D.

v zásadě nezbytné vyjasnit, zda lze pro tyto účely považovat postavení pana D., bez ohledu na existenci rozlišujícího faktoru místa bydliště, za podobné postavení osoby žijící v Nizozemsku, která platí daně a má právo na snížení základu daně.

ve svém členském státě původu, je stejná, jako je situace osoby, která nemá žádné příjmy, a rozhodl, že se na takovou osobu vztahuje „judikatura Schumacker“.

62. Podle mého názoru musí být odpověď kladná.

63. Zaprvé, jak upozorňuje pan D. ve svém vyjádření, zdanitelná částka je vypočtena v obou případech stejným způsobem – hodnota majetku snižena o závazky – s tím, že u nerezidentů se přihlíží pouze k majetku v Nizozemsku a závazkům vzniklým v uvedené zemi.

65. Pan D. je ve stejném postavení jako nizozemský rezident se stejným majetkem, neboť veškeré jeho zdanitelné příjmy se nacházejí v Nizozemsku. Má se však za to, že nemá právo na snížení základu daně, a je tedy zdaňován vyšší částkou než ostatní ve vztahu ke svému majetku v Nizozemsku. Objektivní podobnost a různé zacházení se stávají patrnými v případě srovnání situace žalobce v původním řízení se situací nizozemského rezidenta, který stejně jako on má 10 % svého majetku ve státu svého bydliště a zbývající část v Německu, neboť posledně jmenovaná osoba by v Německu nehradila žádnou daň a její majetek v Nizozemsku by podléhal snížení základu daně.

64. Zadruté, v rozporu s tvrzením Komise a nizozemské vlády, v projednávané věci je rozhodující, že v Německu není ukládána žádná daň takového druhu, neboť pan D., pokud jde o jeho majetek v Nizozemsku, je ve stejném postavení jako rezident, protože ve skutečnosti se 100 % jeho zdanitelného majetku nachází v posledně jmenovaném státě, neboť majetek, který vlastní v zemi svého bydliště, nemá pro daňové účely význam. Ve výše uvedeném rozsudku Wallentin měl Soudní dvůr ve vztahu k dani z příjmu za to, že situace daňového poplatníka, který pobírá pouze nezdanitelný příjem

66. Toto rozdílné zacházení odpovídá nepřímé diskriminaci na základě státní příslušnosti, neboť osoby, které mají bydliště v členském státě, jsou obvykle státní příslušníci uvedeného státu, a navíc představuje jasnou překážku volnému pohybu kapitálu, neboť brání těm, kteří žijí v Německu, aby investovali svůj kapitál v sousedním státu. Jedná se ve skutečnosti o situaci doplňující tu, jež byla předmětem rozsudku Verkooyen, ve které byly fyzické osoby – rezidenti – odrazovány od investování svých úspor do společností se sídlem v jiných členských státech.

67. Uvedená situace představuje diskriminaci, neboť neexistuje nic, co by opodstatňovalo existenci takového nerovného systému. Žádná z vlád, které předložily vyjádření v probíhajícím řízení, ani Komise neuvedly žádné důvody vysvětlující anomálii v nizozemských právních předpisech a pouze spekulovaly, že není neslučitelná s právem Společenství, citující výše uvedené rozsudky Schumacker, Gschwind a Verkooijen. Pouze belgická vláda odůvodnila své tvrzení, uvádějíc, že situace pana D. a situace osoby usazené v Nizozemsku nejsou dostatečně podobné, aby vyžadovaly stejné daňové zacházení.

68. Uvedená vláda dodává, že nedošlo k porušení práva Společenství, neboť k osobním a rodinným poměrům pana D., na rozdíl od poměrů pana Schumackera, a stejně jako k poměrům manželů Gschwindových, lze přihlížet v Německu, kde se nachází většina jeho majetku. Uvedené tvrzení je však chybné, a to z prostého důvodu, jak jsem uvedl, že v Německu není ukládána žádná přímá daň z majetku fyzických osob a že dávka, kterou musel pan D. v plném rozsahu uhradit na základě svého „zdanitelného majetku“, proto neodráží jeho schopnost platit daň.

69. Je zřejmé, že k popsanému účinku dochází proto, že v Německu nebyla ukládána žádná daň z majetku a 90 % „skutečného majetku“ pana D. bylo osvobozeno od daně, avšak tato skutečnost je irelevantní

vzhledem k tomu, že v každém případě neexistuje žádné logické vysvětlení režimu, kterému podléhá v Nizozemsku a který poškozují jeho investici.

70. Články 56 ES a 58 ES navíc zakazují všechny neopodstatněné rozdíly v zacházení: nikoli však jakékoli rozdíly, nýbrž jen negativní rozdíly, které způsobují újmu dotčené osobě. Pozitivní rozdíly, tedy takové rozdíly, které stimulují investice v jiných státech a pohyb kapitálu, vyžadují veškeré uznání a podporu. Skutečnost, že pan D. neplatí žádné daně ve vztahu k majetku, který vlastní v Německu, tedy nemá žádný význam, neboť tak nečiní ani rezidenti jiných členských států, zejména ti, kteří mají bydliště v Nizozemsku a kteří vlastní nemovitý majetek v Německu.

71. Na základě výše uvedených úvah navrhuji, aby Soudní dvůr rozhodl tak, že volný pohyb kapitálu v Evropské unii brání vnitrostátní právní úpravě, která přiznává ve vztahu k dani z majetku poplatníkům rezidentům právo na snížení základu daně, které odpírá poplatníkům nerezidentům (pokud není 90 % jejich majetku umístěno v dotčeném členském státu), pokud poslední uvedený poplatník nemá žádný jiný „zdanitelný majetek“ než ten, který se nachází v uvedeném státu, neboť majetek, který vlastní v jiných státech, nepodléhá dani takového druhu.

D.

C – K druhé předběžné otázky

1. Řečnická otázka

72. S ohledem na navrhovanou odpověď na první předběžnou otázku je odpověď na druhou předběžnou otázku zbytečná. Pokud se však Soudní dvůr rozhodne jinak, je namístě podpůrně vyjasnit celou řadu otázek.

73. Podstatou otázky předkládajícího soudu je, pokud bude zjištěno, že daňová ustanovení zákona o dani z majetku neporušují článek 56 ES, zda by se tento závěr mohl změnit ve světle smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi Nizozemskem a Belgií, která rozšiřuje na osoby s bydlištěm v poslední jmenovaném členském státu, které mají nemovitý majetek v dříve uvedeném státu, daňové výhody stanovené nizozemskými právními předpisy pro své vlastní rezidenty, a takové osoby tedy mohou rovněž využít možnosti snížení základu daně, která přísluší uvedeným rezidentům.

74. Uvedená otázka vychází z předpokladu, že odpověď na první předběžnou otázku byla záporná, neboť k závěru, že existuje rovné zacházení, pokud jde o volný pohyb kapitálu, by Soudní dvůr musel mít za to, že s ohledem na daň z majetku v Nizozemsku není situace německého rezidenta srovnatelná se situací nizozemského rezidenta, i pokud oba mají

majetek stejné hodnoty v uvedeném členském státu, který představuje veškerý jejich zdanitelný majetek. Na základě tohoto východiska by druhá předběžná otázka byla zbytečná, neboť uvedená situace by nebyly srovnatelné, i kdyby jeden z vlastníků takového majetku měl bydliště v Německu a druhý v Belgii.

75. Pokud tedy předpokládáme, že situace porovnávané v původním řízení (situace pana D. a situace poplatníka v Nizozemsku, který má bydliště v Belgii) lze považovat za rovnocenné, je třeba považovat za rovnocenné rovněž dvě situace, kterých se týká druhá předběžná otázka (situace pana D. a situace daňového poplatníka v Nizozemsku, který má bydliště v Belgii), a tuto otázku je třeba zkoumat pouze hypoteticky a podpůrně, a nelze ji nijak zmínit ve výroku rozhodnutí o předběžných otázkách.

76. V roce 1998 bylo v důsledku výše uvedené bilaterální dohody jednotlivci usazenému v Belgii s nemovitým majetkem nacházejícím se v Nizozemsku přiznáváno příznivější daňové zacházení v poslední jmenovaném členském státě než německému rezidentovi s nemovitým majetkem stejné hodnoty v uvedeném státu, neboť měl právo na osvobození části majetku od daně, tedy

výhodu, která posledně jmenované osobě přiznávána nebyla, přičemž ani jedna z těchto osob neplatila žádnou daň z majetku ve státě svého původu. V důsledku dotčené mezinárodní smlouvy nizozemské právo odrazovalo německé státní příslušníky od investování svých úspor v Nizozemsku, na rozdíl od osob s bydlištěm v Belgii.

77. Ke zjištění, zda právo Společenství takovou situaci toleruje, je nezbytné se pokusit porozumět smyslu článku 293 ES.

2. Pravomoc členských států zamezit dvojímu zdanění ve Společenství prostřednictvím bilaterálních dohod

78. Odstranění dvojího zdanění je cílem Smlouvy⁴², které je v úzkém spojení se zaváděním vnitřního trhu⁴³.

42 — V rozsudku ze dne 11. července 1985, Mutsch (137/84, Recueil, s. 2681), v bodu 11 Soudní dvůr uvedl, že článek 220 Smlouvy o ES (nyní článek 293 ES) zavazuje členské státy, aby poskytly státním příslušníkům jiných členských států záruky, které přiznávají svým vlastním státním příslušníkům. V rozsudku ze dne 12. května 1998, Gilly, (C-336/96, Recueil, s. I-2793), v bodě 16 uvedl přesněji, že „zrušení dvojího zdanění ve Společenství patří [...] mezi cíle Smlouvy“.

43 — Jak uvádí, se svou charakteristickou jednoznačností a přesností, Melchior Wathelet, bývalý soudce Soudního dvora, ve svém příspěvku „Les conventions de double imposition dans la jurisprudence de notre Cour“, v Liber Amicorum Gila Carlose Rodríguez Iglesias, *Une communauté de droit*, Berliner Wissenschafts-Verlag, 2003, s. 445.

79. Jak však Soudní dvůr shledal v rozsudku Gilly, je-li odhlédnuto od úmluvy ze dne 23. července 1990 o zamezení dvojího zdanění v souvislosti s úpravou zisků spojených podniků⁴⁴, nebyl v rámci Evropské unie přijat žádný sjednocující nebo harmonizující předpis směřující k jeho zamezení.

80. Článek 293 ES dává členským státům pravomoc zahájit mezi sebou jednání za tímto účelem⁴⁵. Při absenci jakékoli vícestranné smlouvy uzavřené všemi členskými státy podepsaly tyto státy bilaterální dohody, v nichž se zavázaly omezit svou daňovou svrchovanost a vzdát se její části. Jinými slovy, účelem uvedených smluv je sdílet pravomoc stanovit pravidla upravující zdanitelná plnění.

81. Výkon uvedené pravomoci může vést ke vzniku celé řady nesrovnalostí, neboť vnitrostátní daňové předpisy nejsou harmonizovány⁴⁶.

44 — Úř. věst. L 225, s. 10.

45 — Ve svém stanovisku předneseném dne 20. listopadu 1997 ve věci Gilly jsem poznamenal, že uvedený článek ponechává členským státům značnou volnost při rozhodování, zda je nezbytné zahájit jednání (bod 35).

46 — Jak Soudní dvůr výslovně uznal v bodu 30 rozsudku Gilly.

82. Legitimní uplatňování pravomoci však musí probíhat v rámci stanovených mezí a jakékoli jejich překročení je protiprávní. Na druhou stranu, jak jsem naznačil, účelem pravomoci členských států uzavírat bilaterální dohody, jako je ta, která je dotčena v původním řízení, je rozdělit daňové pravomoci, a taková dohoda ztrácí význam v případech, kdy není co rozdělit. Pokud jde o daň z majetku, vzhledem k tomu, že v rozhodné době v Belgii taková daň neexistovala, se čl. 25 odst. 3 smlouvy s Nizozemskem⁴⁷ stává v rozsahu, v němž poskytuje belgickým rezidentům právo na snížení základu daně, které přiznává nizozemským rezidentům, pouhým privilegiem, za které není poskytována žádná protihodnota a u kterého neexistuje vzájemnost, a kritérium pro jeho „slučitelnost s právem Společenství“ proto musí být mnohem přísnější. Do jisté míry alarmující argumenty a důsledky naznačené vládami, které předložily svá vyjádření, jimiž se budu stručně zabývat níže, se rozplynou jako pára nad hrncem, neboť analyzované ustanovení není nijak spjato s konkrétním předmětem ujednání směřujících k zamezení mezinárodnímu dvojímu zdanění.

83. Rozdíl v zacházení mezi poplatníky s bydlištěm v Belgii a poplatníky s bydlištěm v Německu existující v nizozemském daňovém systému, jehož součástí je uvedená smlouva, tak není v souladu s články 56 ES

a 58 ES, neboť brání volnému pohybu kapitálu mezi posledně jmenovaným členským státem a Nizozemskem.

84. I za předpokladu, že by takový vnitrostátní daňový systém, jaký je předmětem analýzy, byl důsledkem pečlivého výkonu pravomocí v oblasti zdanění směřujícího k zamezení dvojího zdanění, neexistuje žádná záruka, že by byl slučitelný s právem Společenství. V této souvislosti je nezbytné znovu nahlédnout do judikatury.

3. Judikatura Soudního dvora týkající se výkonu pravomocí členskými státy na základě článku 293 ES

85. Jak jsem uvedl výše, členské státy mají volnost při výkonu své daňové svrchovanosti, avšak pokud tak činí samy, činí-li tak ve shodě, musí zajistit soulad s právem Společenství⁴⁸. Výzva uvedená v dotčeném článku Smlouvy nevede k výsledku, který by byl v rozporu se zamýšleným výsledkem, jmenovitě zavedením jednotného trhu prostřednictvím zajištění základních svobod pohybu, neboť skutečnost, že zdanitelné plnění může

48 — Soudní dvůr tento názor opakovaně potvrdil po vydání rozsudku ze dne 28. ledna 1986, Komise v. Francie, nazvaném „Daňový dobropis“ (270/83, Recueil, s. 273, bod 26).

47 — Modelová smlouva OECD podobné ustanovení neobsahuje.

být zdaněno dvakrát, představuje největší možnou překážku pro překročení vnitřních hranic osobami a jejich kapitálem.

86. Ve věcech, ve kterých Soudní dvůr analyzoval podmínky bilaterálních smluv uvedeného druhu, byla vždy východiskem osoba s bydlištěm v jednom ze dvou členských států, které byly smluvními stranami dohody, jež uplatňovala, že ji použití dohody diskriminuje v druhém členském státu. Ve věci Gilly byl předmětem sporu výpočet daně z příjmu fyzických osob splatné v Německu manželským párem s bydlištěm ve Francii na základě ustanovení smlouvy uzavřené mezi dvěma uvedenými státy dne 21. července 1959. Rozsudek ze dne 12. prosince 2002, *De Groot*⁴⁹, řešil situaci nizozemského rezidenta, který v průběhu daňového roku 1994 pracoval jako zaměstnanec společností, které náležely do stejné skupiny v Nizozemsku a ve třech dalších členských státech (Německu, Francii a Spojeném království), s nimiž všemi uzavřelo Nizozemsko smlouvy.

87. Celá situace se však změní, pokud vezmeme v úvahu právnícké osoby. Ve výše uvedeném rozsudku *Metallgesellschaft* a další se předkládající soud dotazoval, zda úřady jednoho členského státu mohou ode-

přít daňový dobropis společnosti z jiného členského státu, pokud takový dobropis přiznaly společnostem rezidentům a společnostem se sídlem v členských státech, se kterými uzavřely smlouvu o zamezení dvojího zdanění. Ve skutečnosti bylo podstatou otázky předkládajícího soudu, zda je možné na základě takové smlouvy rozlišovat mezi společnostmi z různých členských států. Soudní dvůr bohužel nepovažoval za nutné o této otázce rozhodnout (bod 97).

88. Podobné skutečnosti byly předmětem sporu ve věci *Saint-Gobain ZN*, který jsem rovněž již zmínil, neboť německá provozovna společnosti se sídlem v jiném členském státě se domáhala v Německu práva na úlevy přiznané společnostem se sídlem v poslední jmenovaném státě ve vztahu ke zdanění dividend obdržených od společností usazených v zemích, které nejsou členskými státy (Švýcarská konfederace a Spojené státy americké) na základě smluv o zamezení dvojího zdanění uzavřených s uvedenými dvěma státy.

89. Jak je vidět, oba uvedené případy jsou podobné situaci pana D., který se v Nizozemsku domáhá stejného zacházení, jaké je na základě bilaterální dohody přiznávané osobám s bydlištěm v Belgii. Soudní dvůr by měl v takovéto trojstranné situaci se

49 — C-385/00, Recueil, s. I-11819.

srovnatelnými cizími prvky (německými a belgickými) poskytnout uspokojivou odpověď v souladu s požadavky práva Společenství.

Ve skutečnosti je posledně jmenovaná okolnost jediným rozdílem mezi uvedenými věcmi, neboť projednávaná věc se týká bilaterální smlouvy s jiným členským státem. Ve všech ostatních ohledech je situace stejná.

4. Zásada zákazu diskriminace a doložka nejvyšších výhod

90. Vlády, které předložily vyjádření v probíhajícím řízení, a Komise jednomyslně odmítly názor, že by Soudní dvůr měl na základě dotčené smlouvy vykládat článek 56 ES v tom smyslu, že by se občanům s bydlištěm v Německu mělo v Nizozemsku dostat stejného zacházení jako rezidentům Belgie.

91. Nizozemská vláda zejména podrobně popsala odlišnosti stávající situace od situace ve věcech, ve kterých byly vydány rozsudky Saint-Gobain ZN, uvedený výše, a Gottardo⁵⁰, kde byli působnosti členského státu podrobeni státní příslušníci jiných členských států a kdy uvedený členský stát zjišťoval, zda jim má přiznat výhody uplatňované pro své vlastní státní příslušníky podle mezinárodních smluv uzavřených se třetími zeměmi.

92. Paní Gottardo, původně italská státní příslušnice, která získala sňatkem francouzskou státní příslušnost, uplatňovala pro účely stanovení výše svého starobního důchodu ve státu svého narození, že má být přihlíženo nejen k dobám pojištění v uvedených státech, ale také k příspěvkům uhrazeným ve Švýcarsku na základě italsko-švýcarské smlouvy o sociálním zabezpečení, která při výpočtu penzí přihlíží k odpracované době italských státních příslušníků ve Švýcarsku. Věc Saint-Gobain ZN se týkala společnosti se sídlem ve Francii, která se poté, co zaplatila v Německu daně z příjmu a z majetku za svou pobočku v uvedené zemi, domáhala daňových výhod přiznávaných společností se sídlem v Německu, a to na základě dvou smluv o zamezení dvojího zdanění se Švýcarskem a Spojenými státy. Pan D. je německý rezident, který podléhá zdanění v Nizozemsku, pokud jde o nemovitosti, které vlastní v posledně uvedeném státě. Domáhá se přiznání výhody, kterou stanoví právo uvedeného členského státu pro vlastníky majetku, kteří jsou rezidenty v Belgii, v souladu se smlouvou s uvedeným druhým státem. Jediným rozdílem mezi výše uvedenými případy a analyzovanou věcí je skutečnost, že v prvních dvou situacích není stát, se kterým byla uzavřena smlouva, členským státem.

⁵⁰ — Rozsudek ze dne 15. ledna 2002 (C-55/00, Recueil, s. I-413), který se týkal bilaterální smlouvy o sociálním zabezpečení se třetími státy. V uvedené věci se Soudní dvůr řídil mými doporučeními uvedenými ve stanovisku předneseném dne 5. dubna 2001.

93. I přes tento rozdíl však zůstává výsledek stejný.

94. Zprvce se smlouva dotčená v původním řízení odlišuje od těch, které jsou dotčeny ve věcech Saint-Gobain ZN a Gottardo, neboť spadá v plném rozsahu do působnosti Smlouvy (článek 293 ES), takže v případě, že by její doslovný výklad mohl bránit použití ustanovení práva Společenství, členské státy mají ještě přísnější povinnost, než ve výše uvedených případech, učinit vše, co je nezbytné k zamezení takového výsledku. Ačkoli se to může jevit zbytečným, měl bych znovu zdůraznit, že ve světle názoru uplatňovaného vládami, které předložily vyjádření v probíhajícím řízení, pokud členské státy vykonávají své pravomoci v oblasti zdanění, musí tak činit v souladu s právem Společenství bez ohledu na použitý nástroj – zákon, podzákonný předpis nebo mezinárodní smlouvu či smlouvu Společenství nebo smlouvu se třetím státem. V rozsudku Gottardo proto Soudní dvůr uvedl, že „při plnění závazků přijatých na základě mezinárodních smluv *bez ohledu na to, zda se jedná o smlouvu mezi členskými státy, nebo o smlouvu mezi členským státem a jedním nebo více zeměmi, které nejsou členskými státy*⁵¹, členské státy musí, s výhradou ustanovení článku 307 ES, splnit povinnosti, které jim ukládá právo Společenství“ (bod 33).

95. Vzhledem k tomu, že pan D. a poplatník, který je belgickým rezidentem, jsou ve stejném postavení z hlediska platby daně, kterou jsou povinni v Nizozemsku uhradit ze svého nemovitého majetku, má tedy dříve jmenovaný právo na výhody, které přiznává smlouva o zamezení dvojího zdanění mezi uvedenými státy posledně jmenovanému, pokud její použití nepředstavuje neodůvodněnou překážku volného pohybu kapitálu.

96. Souhlasím s vládami, které předložily svá vyjádření, že doložka nejvyšších výhod není patrně automaticky použitelná pro předmět analýzy nebo, jinými slovy, že zásada zákazu diskriminace na základě státní příslušnosti jako pravidlo zaručující volný pohyb nevžaduje, aby občan jednoho členského státu obdržel nejlepší možné zacházení ve druhém členském státu, bez ohledu na to, zda je to nezbytné pro zavedení jednotného trhu, či nikoli. Takové je odůvodnění mých argumentů v bodech 66 a 67 stanoviska ve věci Gilly, kde jsem uvedl, pokud jde o daň z příjmu, že účelem bilaterální smlouvy o zamezení dvojího zdanění je předejít opětovnému zdanění příjmu, který byl již zdaněn v jednom členském státě, v jiném členském státě, a nikoli přiznat v každém případě poplatníkům nejvýhodnější daňový status.

51 — Kurziva provedena autorem tohoto stanoviska.

97. Pokud však použití smluvního ustanovení členským státem brání volnému pohybu kapitálu tím, že bez opodstatnění přiznává rozdílné zacházení rezidentům jiných členských států (kteří mají jako evropští občané právo nebýt přímo ani nepřímo diskriminováni na základě své státní příslušnosti podle článku 12 ES prvního pododstavce), nic nebrání právu Společenství, aby takovou nesrovnalost napravilo a nerovnost odstranilo⁵². V trojstranných situacích, jako je situace dotčená v původním řízení, je tedy postavení poplatníka ve státu ukládajícím daň možné vymezit nejen na základě doložky nejvyšších výhod, ale i na základě skutečnosti, že existuje překážka volného pohybu. Poplatník se bude domáhat, jak činí pan D., aby na něj byla rozšířena smlouva, která platí pro rezidenty v Belgii, a tento nárok lze formulovat poukazem na překážku volného pohybu kapitálu v případě, že se má za to, že vyšší míra zdanění a její nepříznivé důsledky jsou v rozporu s právem Společenství. Zkráceně, přijetí vzájemných závazků vůči jinému členskému státu, který omezuje volný pohyb státních příslušníků zemí, které nejsou

členy Evropské unie, je v rozporu s právem Společenství⁵³. Nelze opomíjet skutečnost, že vnitrostátní ustanovení, která provádějí platně uzavřené a ratifikované mezinárodní smlouvy, nesmí porušovat základní svobody evropského právního systému.

98. Vlády, které předložily vyjádření v probíhajícím řízení, toto tvrzení striktně odmítají, předkládajíce různé argumenty.

99. Tvrdí, že situaci pana D. nelze srovnávat se situací poplatníka s bydlištěm v Belgii. Smlouvy uzavřené podle článku 293 ES jsou podle jejich názoru výsledkem jednání, která zahrnují posouzení rámce a obsahu jejich daňových systémů, a proto při ověření rovného zacházení v určité konkrétní faktické situaci nelze brát v úvahu izolované ustanovení, a dokonce ani celou smlouvu, nýbrž musí být posuzován vnitrostátní daňový systém jako celek. Jak dokládá velmi názorně Komise, různá smluvní uspořádání vedou ke vzniku různých situací, které nejsou srovnatelné.

52 — Podle ustálené judikatury, která již byla zmíněna tolikrát, že ji nemusím znovu opakovat, má být článek 12 ES nezávisle používán jen v situacích, které se řídí právem Společenství a pro které Smlouva nestanoví žádný konkrétní zákaz diskriminace. Na rozdíl od volného pohybu pracovníků (čl. 39 odst. 2 ES), svobody usazování (čl. 43 první pododstavec ES) a volného pohybu služeb (čl. 49 první pododstavec ES), volný pohyb kapitálu je upraven bez jakéhokoli zvláštního ustanovení tohoto druhu (článek 56 ES) a jediná zmínka o diskriminaci je uvedena v čl. 58 odst. 3 ES, a to ve formě omezení pravomoci stanovené čl. 58 odst. 1 přijímat určitá opatření, neboť vzhledem k šíři své působnosti zahrnuje všechny formy neopodstatněné nerovnosti zacházení, včetně té, kterou zakazuje článek 12 ES.

53 — Viz F. A. García Prats: „Convenios de doble imposición, establecimientos permanentes et derecho comunitario (Consideraciones en torno a los casos Royal Bank of Scotland et Saint-Gobain)“, Noticias de la Unión Europea, č. 191, pro-sinec 2000, s. 9 až 54, zejména s. 49.

100. Výše uvedené maximalistické odůvodnění by bránilo přijetí rozsudků *Gottardo* a *Saint-Gobain ZN* nebo jakémukoli ověření rovného zacházení, neboť pokud by kromě podobnosti faktických okolností a použitelných ustanovení musela existovat podobnost i co se týče odůvodnění norem, jejich účelu a postupu vedoucího k jejich schválení a mezi právními systémy, jejichž součástí jsou srovnávaná ustanovení, nebylo by nikdy možné učinit závěr a nikdy, nebo téměř nikdy, by neexistovaly srovnatelné situace. Ve skutečnosti je posouzení rovnosti jednodušší a omezenější, neboť se jedná o otázku určení, zda dva jednotlivci ve srovnatelné situaci podléhají bez opodstatnění různým pravidlům a při srovnání těchto pravidel je jedinou relevantní otázkou, zda jejich použití vede k různým účinkům v neprospěch jednoho z nich.

v takové smlouvě v rozporu se základními zásadami, kterými se řídí vytváření jednotné Evropy, dotčené členské státy mají povinnost hledat jiná řešení, která vedou k dosažení žádaného cíle a přitom se v rozporu s právem Společenství nedotýkají občanů jiných členských států. To vyžaduje zásada proporcionality.

102. Vláda Spojeného království uplatňuje, že doložka nejvyšších výhod s sebou přináší riziko daňových úniků, pokud se poplatník dovolává nejméně přísných ustanovení směřujících k zamezení podvodů, jež členský stát začlenil do svých smluv s jinými státy.

101. Jsem si vědom všech nebezpečí, která vyplývají z předchozích úvah z hlediska rovnováhy a vzájemnosti, kteréžto aspekty převažují v systému smluv o zamezení dvojího zdanění, avšak tyto obtíže nesmí vést ke vzniku překážek pro zavádění jednotného trhu. Zaprvé, při stanovení kritérií v těchto smlouvách pro rozdělení působnosti v daňových záležitostech musí členské státy jednat s vynaložením nejvyšší péče, předcházejíce jakýmkoli ustanovením, která by mohla dosažení tohoto cíle ohrozit. Zadruhé, právo na rovné zacházení je samostatné a nezávislé na zásadě vzájemnosti, a proto má v případě rozporu přednost před vzájemnými závazky. Pokud je vzájemnost závazků

103. Tento argument však neobstojí. Zaprvé, nejde o otázku použití zásady nejvýhodnějšího vnitrostátního zacházení, nýbrž se jedná o působnost základních pravidel Společenství, která příležitostně vedou k podobnému výsledku, jako je důsledek uvedené zásady. Zadruhé, tvrzené nebezpečí je čistě hypotetické v okolnostech původního řízení, neboť pan D. se nepokouší obejít

D.

daňové kontroly, které se na něj vztahují, nýbrž se domáhá konkrétní a určité daňové výhody.

106. Vzhledem k tomu, že druhá předběžná otázka byla položena podpůrně, a vzhledem k navrhované odpovědi na první otázku, proto mám za to, že by Soudní dvůr neměl na tuto otázku odpovídat a, pokud tak učiní, měla by být odpověď v souladu s doporučeními uvedenými v předchozích bodech.

104. Konečně, i kdyby se prevence daňových úniků stala naléhavým důvodem veřejného zájmu, který odůvodňuje překážky volného pohybu, stejně by bylo sporné, zda je možné podrobit pohyb kapitálu uvnitř Společenství systému předchozí autorizace. Ve svém stanovisku ve výše uvedené věci Komise v. Francie (bod 27) jsem konstatoval, že boj proti daňovým podvodům nedává členským státům bílanku k omezení uvedených svobod. Naopak, stejně jako u jakékoli výjimky ze základních předpokladů, z nichž vychází koncepce Společenství, musí být vykládán a používán v souladu s požadavky zásady proporcionality. Problémy ovlivňující úkoly v oblasti správy a kontroly daní tedy nepostačují k legitimizaci ustanovení, která omezují tyto základní svobody a která mají absolutní charakter, namísto jiných, méně účinných, avšak také méně zatěžujících, způsobů dosažení stejného cíle.

D – Ke třetí předběžné otázce

107. Svou poslední předběžnou otázkou předkládající soud sice stále zjišťuje, zda jsou nizozemské právní předpisy slučitelné s právem Společenství, avšak opouští oblast daní a vstupuje do sféry procesního práva.

105. Kladná odpověď na druhou předběžnou otázku položenou Soudnímu dvoru by vážně narušila komplexní systém bilaterálních smluv o zamezení dvojího zdanění ve Společenství; nebylo by to však poprvé, kdy by se rozhodnutí Soudního dvora podstatným způsobem dotklo právních systémů členských států.

108. Dotazuje se zejména, zda zásada efektivy práva Společenství připouští vnitrostátní pravidlo, které omezuje náhradu nákladů vynaložených účastníkem řízení, který měl ve věci úspěch, na malé procento částky, které chce dotčený účastník získat od úřadů zpět.

109. Nedávno jsem měl možnost přednést své stanovisko k této zásadě a k omezením, kterým by podle mého názoru měly podléhat pravomoci Soudního dvora při zajišťování efektivy ustanovení vytvářejících právní systém Společenství. Abych dále neprodlužoval toto stanovisko, které je již tak dost obsáhlé, odkazuji zde na názory, které jsem vyjádřil ve svém stanovisku předneseném dne 14. března 2002 ve věci *Grundig Italiana*⁵⁴ (body 26 až 30) a stanovisku ze dne 11. prosince 2003, *Recheio*⁵⁵ (body 23 až 35).

111. Předkládajícímu soudu přísluší vyvodit vlastní závěry o svém procesním systému a provést analýzu jeho souladu s uvedenými požadavky, jak z věcných, tak z pragmatických důvodů. Nejenže má lepší postavení k posouzení svého vnitrostátního právního řádu a k odpovídajícím opatřením, ale má i prostředky k tomu, aby tak učinil, s ohledem na skutkové a právní poznatky, které má k dispozici.

110. V souladu s názorem, který jsem přednesl při uvedených příležitostech, by Soudní dvůr měl na poslední předběžnou otázku odpovědět pouze tak, že právo Společenství a zejména zásada, která vyžaduje jeho efektivitu, brání jakýmkoli ustanovením členského státu, která ve vztahu k žalobám proti uvedenému státu na vrácení daní, stanoví pravidla o náhradě nákladů, která v praxi způsobují nadměrnou obtížnost výkonu práva na vrácení daní. Pokud náhrada nesprávně vyměřených a zaplacených daní vyžaduje značné finanční výdaje poplatníků, může tato skutečnost představovat odrazující faktor a výkon jejich práv může být neoprávněně zmařen. Nákladný procesní systém je, stejně jako systém pomalý, neslučitelný s právem na účinnou nápravu.

112. V každém případě ve světle předchozích zkušeností je pravděpodobné, že Soudní dvůr, stejně jako v rozsudcích *Grundig Italiana* a *Recheio*, odmítne řídit se mými doporučeními a pokusí se zaujmout místo vnitrostátního soudu. S ohledem na takovou možnost mám podpůrně za to, že procesní pravidlo, které umožňuje náhradu pouze částky mírně přesahující 2 000 eur z celkových nákladů ve výši 12 500 eur⁵⁶ vynaložených v průběhu soudního řízení s cílem dosáhnout vrácení zaplacené, avšak nikoli splatné, daně, může porušovat zásadu efektivy práva Společenství, neboť může zmařit možnost soudní nápravy a odradit držitele práv na základě práva Společenství od jejich obrany.

54 — Rozsudek ze dne 24. září 2002 (C-255/00 P, Recueil, s. I-8003).

55 — Rozsudek ze dne 17. června 2004 (C-30/02, Sb. rozh. s. I-6051).

56 — Náhrada 10 000 eur vynaložených v průběhu správní fáze závisí na úspěchu žaloby na náhradu škody.

VII – Závěry

113. S ohledem na výše uvedené skutečnosti proto navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na první předběžnou otázku takto:

„Články 56 ES a 58 ES o volném pohybu kapitálu ve Společenství brání vnitrostátní právní úpravě, která přiznává ve vztahu k dani z majetku poplatníkům rezidentům právo na snížení základu daně, které odpírá poplatníkům nerezidentům (pokud není 90 % jejich majetku umístěno v dotčeném členském státu), pokud posledně uvedený poplatník nemá žádný ‚zdanitelný majetek‘, kromě toho, který se nachází v uvedeném státu, neboť majetek, který vlastní v jiných státech, nepodléhá dani takového druhu.

Právo Společenství, a zejména zásada, která vyžaduje jeho efektivitu, brání jakýmkoli ustanovením členského státu, která ve vztahu k žalobám proti uvedenému státu na vrácení daní vytvářejí systém procesních nákladů, který v praxi nadměrně ztěžuje jejich vrácení, a předkládajícímu soudu přísluší ve světle skutkových a právních poznatků, které má k dispozici, určit, zda vnitrostátní právní předpisy dotčené v původním řízení odpovídají uvedené zásadě.“