

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

6. října 2009*

Ve věci C-562/07,

jejímž předmětem je žaloba pro nesplnění povinnosti na základě článku 226 ES, podaná dne 19. prosince 2007,

Komise Evropských společenství, zastoupená R. Lyalem a I. Martínez del Peral, jako zmocněnci, s adresou pro účely doručování v Lucemburku,

žalobkyně,

proti

Španělskému království, zastoupenému M. Muñoz Pérezem, jako zmocněncem, s adresou pro účely doručování v Lucemburku,

žalovanému,

* Jednací jazyk: španělština.

podporovanému

Belgickým královstvím, zastoupeným T. Maternem, jako zmocněncem,

Lotyšskou republikou, zastoupenou E. Balode-Buraka, jako zmocněnkyní,

Rakouskou republikou, zastoupenou E. Riedlem a C. Pesendorfer, jako zmocněnci,

vedlejšími účastníky řízení,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení M. Ilešič, předseda pátého senátu, zastupující předseda prvního senátu,
A. Tizzano, A. Borg Barthet, E. Levits a J.-J. Kasel (zpravodaj), soudci,

generální advokátka: J. Kokott,
vedoucí soudní kanceláře: R. Grass,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

I - 9558

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generální advokátky, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

- 1 Svou žalobou se Komise Evropských společenství domáhá, aby Soudní dvůr určil, že Španělské království tím, že do 31. prosince 2006 zacházelo s kapitálovými zisky dosaženými ve Španělsku rozdílně podle toho, zda byly získány rezidenty, nebo nerezidenty, nesplnilo povinnosti, které pro něj vyplývají z článků 39 ES a 56 ES, jakož i z článků 28 a 40 Dohody o Evropském hospodářském prostoru ze dne 2. května 1992 (Úř. věst. 1994, L 1, s. 3, dále jen „Dohoda o EHP“).

Právní rámec

- 2 Ve Španělsku bylo do 31. prosince 2006 zdanění příjmů rezidentů upraveno kodifikovaným zněním zákona o dani z příjmů fyzických osob (Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas) přijatého královským legislativním nařízením č. 3/2004 ze dne 5. března 2004 (BOE č. 60 ze dne 10. března 2004, s. 10670, a oprava BOE č. 61 ze dne 11. března 2004, s. 11014, dále jen „TRLIRPF“). Podle článků 67 a 77 TRLIRPF byly kapitálové zisky vyplývající z převodu majetku vlastněného daňovým poplatníkem déle než rok zdaněny paušální sazbou ve výši 15 %. Ostatní kapitálové zisky byly zdaněny podle progresivní stupnice stanovené v člancích 64 a 75 TRLIRPF, jejíž sazby se pohybovaly v rozmezí mezi 15 % a 45 %.

- 3 Do téhož data bylo zdanění příjmů nerezidentů upraveno kodifikovaným zněním zákona o dani z příjmů nerezidentů (Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes) přijatého královským legislativním nařízením č. 5/2004 ze dne 5. března 2004 (BOE č. 62 ze dne 12. března 2004, s. 11176, dále jen „TRLIRNR“), jehož čl. 25 odst. 1 písm. f) podřídil kapitálové zisky paušální daňové sazbě ve výši 35 %.
- 4 Na základě článku 46 TRLIRNR si mohli nerezidenti, jejichž alespoň 75 % celkových příjmů za stejné daňové období pocházelo ze zaměstnání nebo hospodářské činnosti ve Španělsku, zvolit, že budou zdaňováni jako poplatníci daně z příjmů fyzických osob. Odstavec 3 tohoto článku stanovil, že se přihlíží k osobním a rodinným poměrům těchto pracovníků.
- 5 Tato právní úprava je zrušena od 1. ledna 2007 vstupem v platnost zákona č. 35/2006 o dani z příjmů fyzických osob, kterým se částečně mění zákony o dani ze zisku společnosti, o dani z příjmů nerezidentů a o dani z majetku (Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, BOE č. 285 ze dne 29. listopadu 2006, s. 41734, a oprava BOE č. 57 ze dne 7. března 2007, s. 9634).

Postup před zahájením soudního řízení

- 6 Dne 18. října 2004 zaslala Komise výzvu dopisem Španělskému království, v němž tento členský stát upozornila na skutečnost, že daňové zacházení, kterému tehdy podléhaly příjmy ze zaměstnání a kapitálové zisky pocházející ze Španělska fyzických osob nerezidentů, bylo podle tohoto orgánu v rozporu s články 39 ES a 56 ES, jakož i s články 28 a 40 Dohody o EHP, jelikož použití vyšší daňové sazby na příjmy nerezidentů, než byla daňová sazba použitelná na příjmy rezidentů, mohlo zakládat diskriminaci ve

smyslu Smlouvy o ES, pokud neexistoval žádný objektivní rozdíl, který by mohl odůvodnit rozdílné zacházení mezi oběma situacemi.

- 7 Jelikož odpověď Španělského království Komisi nepřesvědčila, Komise dne 13. července 2005 zaslala tomuto členskému státu odůvodněné stanovisko, v němž ho vyzvala k přijetí opatření nezbytných k tomu, aby tomuto stanovisku vyhovělo ve lhůtě dvou měsíců od jeho doručení.
- 8 Dne 7. února 2006 Španělské království na toto odůvodněné stanovisko odpovědělo, že probíhá přijímání změn nezbytných k ukončení tvrzených nesplnění povinnosti. Z vyjádření účastníků řízení vyplývá, že uvedené změny byly přijaty dne 28. listopadu 2006 a vstoupily v platnost dne 1. ledna 2007.
- 9 Přestože se Komise domnívá, že vstupem nových ustanovení v platnost došlo k ukončení vytýkaných porušení, rozhodla se podat projednávanou žalobu.
- 10 V průběhu řízení před Soudním dvorem Komise vzala svou žalobu zpět v rozsahu, v němž směřuje k určení porušení článku 39 ES a článku 28 Dohody o EHP.
- 11 Usnesením předsedy Soudního dvora ze dne 2. června 2008 bylo povoleno vedlejší účastenství Belgickému království, Lotyšské republice a Rakouské republice na podporu návrhových žádání Španělského království.

K žalobě

K přípustnosti

Argumentace účastníků řízení

- 12 Španělské království, jež uznává, že je na Komisi, aby rozhodla, zda je, či není vhodné podat žalobu pro nesplnění povinnosti, nicméně zpochybňuje přípustnost projednávané žaloby, když poukazuje na to, že Komise v projednávaném případě porušila zásady ochrany legitimního očekávání, loajální spolupráce s členskými státy, jakož i zásadu právní jistoty a dopustila se zneužití pravomoci.
- 13 Co se zaprvé týče porušení zásad ochrany legitimního očekávání a loajální spolupráce, Španělské království připomíná, že členské státy se mohou dovolávat těchto zásad vůči orgánu Společenství, pokud tento orgán opakovanou a pokračující praxí u nich vyvolal podloženou naději, že bude za určitých okolností jednat určitým způsobem, aniž by existoval jakýkoliv náznak vyvolávající podezření, že tuto praxi změní. Co se přitom týče žaloby pro nesplnění povinnosti, existuje ustálená praxe Komise, která spočívá v nepodání této žaloby, pokud členský stát, který porušil právo Společenství, ukončil nesplnění povinnosti po uplynutí lhůty stanovené v odůvodněném stanovisku, avšak před podáním žaloby, a to i když řízení může mít ještě význam. V projednávaném případě Komise porušila výše uvedené zásady v tom, že podala svou žalobu téměř rok poté, co došlo k ukončení vytýkaného nesplnění povinností, aniž by předtím informovala dotýčný členský stát o svém úmyslu odchytil se od své obvyklé praxe a aniž by k tomu měla platný důvod.
- 14 Co se zadruhé týče zásady právní jistoty, Španělské království poukazuje na to, že právo přiznané Komisi svobodně zvolit okamžik, kdy zahájí řízení o nesplnění povinnosti

proti členskému státu, by mělo být v zájmu toho, aby členské státy nebyly uvedeny do „závažné situace právní nejistoty“, omezeno na případy, ve kterých porušující členský stát nadále pokračuje ve vytýkaném nesplnění povinností. Jelikož v projednávaném případě Komise nechala uplynout téměř rok mezi okamžikem, kdy bylo ukončeno tvrzené nesplnění povinností, a podáním projednávané žaloby, byla porušena zásada právní jistoty.

- 15 Co se zatřetí týče zneužití pravomoci, Španělské království tvrdí, že Komise zkresluje účel žaloby pro nesplnění povinností, jelikož využívá tohoto řízení k dosažení dvou cílů, které nemají nic společného s tímto účelem. Komise totiž jednak zamýšlí sankcionovat tento členský stát, neboť španělské soudy nepředložily žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce Soudnímu dvoru ve věci přímých daní. Kromě toho si Komise přeje přimět Soudní dvůr k tomu, aby rozhodl o projednávané žalobě, aby bylo občanům zaručeno správné použití práva Společenství, čímž tak staví na roveň předmět žaloby pro nesplnění povinností a předmět řízení o předběžné otázce.
- 16 Belgické království, jakož i Rakouská republika, jejichž vedlejší účastenství na podporu návrhových žádání Španělského království se omezuje na otázku přípustnosti žaloby, poukazují na to, že je na Komisi, aby určila, zda existuje dostatečný zájem na pokračování v řízení. V projednávaném případě přitom závažnost tvrzeného nesplnění povinností není taková, aby odůvodňovala podání žaloby, jelikož okolnost, že španělské soudy nepředložily žádost o rozhodnutí o předběžné otázce ve věci přímých daní, neprokazuje, že existuje dostatečný zájem na podání projednávané žaloby. Krom toho Komise může podat žalobu pro nesplnění povinností jen s konkrétním cílem ukončit tvrzené nesplnění povinností. Jelikož Španělské království ukončilo nesplnění povinností, které mu bylo vytýkáno, Komise nemůže již svobodně posoudit, zda je vhodné podat žalobu.
- 17 Co se obecně týče přípustnosti žalob pro nesplnění povinností, Komise především tvrdí, že diskreční pravomoc, kterou jí Smlouva a judikatura Soudního dvora přiznává v řízeních o nesplnění povinností, předpokládá jednak, že může rozhodnout, zda je, či není třeba podat žalobu, aniž by musela uvádět důvody pro své rozhodnutí, a jednak, že

nemá povinnost dodržet určitou lhůtu, co se týče jednotlivých stadií řízení. V důsledku toho podle Komise žádný z důvodů nepřipustnosti uplatněných Španělským královstvím nemůže obstát.

Závěry Soudního dvora

- 18 Co se zaprvé týče tvrzeného porušení zásady ochrany legitimního očekávání, která je logickým následkem zásady právní jistoty a zásady loajální spolupráce, je třeba připomenout, že řízení o nesplnění povinnosti spočívá na objektivním zjištění toho, že členský stát nedodržel povinnosti, které mu ukládá právo Společenství, a že členský stát se v takovém případě, jako je projednávaný případ, nemůže dovolávat zásady ochrany legitimního očekávání a loajální spolupráce ve snaze zabránit objektivnímu zjištění toho, že nesplnil povinnosti, které mu ukládá Smlouva, protože připuštění takového odůvodnění by bylo v rozporu s cílem, který sleduje postup podle článku 226 ES (rozsudek ze dne 24. dubna 2007, Komise v. Nizozemsko, C-523/04, Sb. rozh. s. I-3267, bod 28).
- 19 Okolnost, že Komise případně nepodala žalobu na určení nesplnění povinností proti členskému státu, pokud tento stát ukončil tvrzené nesplnění povinností poté, co uplynula lhůta stanovená v odůvodněném stanovisku, nemůže vyvolat u tohoto členského státu nebo dalších členských států legitimní očekávání, které by se mohlo dotknout přípustnosti žaloby podané Komisí.
- 20 Je třeba dodat, že ani okolnost, že Komise nepodá žalobu na základě článku 226 ES bezprostředně po uplynutí lhůty stanovené v odůvodněném stanovisku, nemůže vyvolat u dotyčného členského státu legitimní očekávání, že řízení o nesplnění povinností bylo ukončeno.

- 21 Je sice pravda, že nepřiměřená délka postupu před zahájením soudního řízení může být vadou vedoucí k nepřipustnosti žaloby pro nesplnění povinnosti. Nicméně z judikatury vyplývá, že tento závěr se nabízí pouze v případech, kdy jednání Komise ztížilo vyvrácení jejích argumentů, čímž došlo k porušení práv obhajoby dotčeného členského státu, a že přísluší tomuto posledně uvedenému takovou obtíž prokázat (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 8. prosince 2005, Komise v. Lucembursko, C-33/04, Sb. rozh. s. I-10629, bod 76 a citovaná judikatura).
- 22 V projednávaném případě je však nutné konstatovat, že Španělské království neuplatnilo žádný specifický argument ohledně skutečnosti, že délka postupu před zahájením soudního řízení, a zejména doba, která uplynula mezi jeho odpovědí na odůvodněné stanovisko a podáním projednávané žaloby, ovlivnila výkon jeho práv obhajoby. V projednávaném případě se totiž tento členský stát omezuje na zpochybnění vhodnosti výkonu práva podat a trvat na žalobě pro nesplnění povinnosti, které má Komise.
- 23 Co se zadruhé týče zásady právní jistoty, je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury se existence nesplnění povinnosti posuzuje vzhledem ke stavu, v němž se členský stát nacházel v době, kdy uplynula lhůta stanovená v odůvodněném stanovisku (viz zejména rozsudky ze dne 4. července 2002, Komise v. Řecko, C-173/01, Recueil, s. I-6129, bod 7, a ze dne 14. dubna 2005, Komise v. Lucembursko, C-519/03, Sb. rozh. s. I-3067, bod 18), a dále zájem Komise na podání žaloby podle článku 226 ES existuje, i když vytykávané porušení bylo odstraněno po lhůtě stanovené v odůvodněném stanovisku (výše citovaný rozsudek ze dne 14. dubna 2005, Komise v. Lucembursko, bod 19).
- 24 Z toho plyne, že jelikož bylo Španělské království postupem před zahájením soudního řízení informováno, že mu Komise vytyká nesplnění povinností, které pro něj vyplývají ze Smlouvy, nemůže v situaci, kdy Komise výslovně nezaujala žádné stanovisko, které by uvádělo, že uzavře zahájené řízení o nesplnění povinnosti, s úspěchem namítat, že Komise porušila zásadu právní jistoty.

- 25 Co se zatřetí týče žalobního důvodu vycházejícího z tvrzeného zneužití pravomoci, postačuje připomenout, že v souladu s ustálenou judikaturou Soudního dvora nemusí Komise prokazovat existenci právního zájmu na podání žaloby ani uvádět důvody, které jí k podání žaloby pro nesplnění povinnosti vedly (viz zejména rozsudky ze dne 1. února 2001, Komise v. Francie, C-333/99, Recueil, s. I-1025, bod 24; ze dne 13. června 2002, Komise v. Španělsko, C-474/99, Recueil, s. I-5293, bod 25, jakož i ze dne 8. prosince 2005, Komise v. Lucembursko, citovaný výše, body 65 a 66). Jelikož předmět žaloby, který z ní vyplývá, odpovídá předmětu sporu, který je vymezen ve výzvě dopisem a v odůvodněném stanovisku, nelze platně tvrdit, že se Komise dopustila zneužití pravomoci.
- 26 Z předcházejících úvah vyplývá, že projednávaná žaloba musí být prohlášena za přípustnou.

K věci samé

Argumentace účastníků řízení

- 27 Komise tvrdí, že v souladu se španělskými právními předpisy použitelnými do 31. prosince 2006 byly kapitálové zisky dosažené ve Španělsku daňovými poplatníky nerezidenty převodem majetku zdaňovány paušální sazbou ve výši 35 %, zatímco kapitálové zisky dosažené rezidenty byly zdaňovány podle progresivní stupnice, pokud převedený majetek vlastnili jeden rok nebo méně, a paušální sazbou ve výši 15 %, pokud tento majetek vlastnili déle než rok. Daňové zatížení nerezidentů bylo tudíž vždy vyšší, pokud převáděli svůj majetek rok nebo více po jeho nabytí. V případě převodu majetku vlastněného po dobu jednoho roku či méně podléhali nerezidenti rovněž větší daňové zátěži, s výjimkou případů, kdy průměrná daňová sazba uplatňovaná na daňové poplatníky rezidenty dosáhla nebo přesáhla 35 %, přičemž o tento případ se jednalo za předpokladu velmi vysokých příjmů.

- 28 Jelikož podle Komise v projednávaném případě neexistuje žádný objektivní rozdíl mezi daňovými poplatníky rezidenty a daňovými poplatníky nerezidenty, jakékoliv rozdílné zacházení projevující se větším daňovým zatížením nerezidentů ve vztahu k rezidentům představuje diskriminaci ve smyslu Smlouvy.
- 29 Co se týče odůvodnění uplatněných Španělským královstvím, Komise poukazuje na to, že v projednávaném případě se sledování cíle daňové soudržnosti nelze platně dovolávat. V souladu s judikaturou Soudního dvora totiž toto odůvodnění lze přijmout pouze tehdy, pokud existuje přímá souvislost mezi poskytnutím daňového zvýhodnění a vyrovnáním takového zvýhodnění daňovým odvodem. V projednávaném případě přitom vyšší daňové zatížení nesené nerezidenty není doprovázeno žádným daňovým zvýhodněním v jejich prospěch.
- 30 Komise dodává, že se domnívá, že způsob, jakým Soudní dvůr uvažoval ve svém rozsudku ze dne 27. června 1996, Asscher (C-107/94, Recueil, s. I-3089), je přenosný na projednávaný případ, jelikož španělská daňová ustanovení dotčená v projednávané žalobě, obdobně jako vnitrostátní ustanovení dotčená ve věci, v níž byl vydán tento rozsudek, předpokládala použití vyšší daňové sazby na kapitálové zisky dosažené nerezidenty, než byla daňová sazba použitelná na kapitálové zisky získané rezidenty. Co se týče judikatury Soudního dvora, okolnost, že se uvedený rozsudek týká svobody usazování, nebrání tomu, aby řešení přijaté v tomto rozsudku bylo použito na španělská ustanovení dotčená v projednávaném případě.
- 31 Španělské království, jež popírá existenci tvrzeného nesplnění povinností, zaprvé tvrdí, že kapitálový zisk, jehož nerezident dosáhne prodejem majetku, který vlastní na španělském území, představuje jen část jeho příjmů, jelikož tyto příjmy se nejčastěji skládají především z příjmů z jeho podnikatelské nebo jiné výdělečné činnosti. Navíc pro určení toho, zda se daňoví poplatníci rezidenti a daňoví poplatníci nerezidenti nacházejí ve srovnatelné objektivní situaci, je třeba vzít v úvahu všechny činnosti těchto daňových poplatníků a příjmy, které z nich plynou, a nikoliv přezkoumávat pouze jediný druh operace.

32 Přítom místem, kde může být nejsnadněji posouzena osobní daňová schopnost nerezidenta, je místo, kde jsou soustředěny jeho osobní a majetkové zájmy. Toto místo se zpravidla shoduje s jeho obvyklým bydlištěm. Co se týče výjimek, Španělské království upřesňuje, že si daňoví poplatníci, kteří nemají bydliště na španělském území, avšak kterým na tomto území z jejich zaměstnání nebo jejich jiných hospodářských činností plynou příjmy, které představují alespoň 75 % z jejich celkových příjmů, mohou na základě režimu stanoveného v článku 46 TRLIRNR, a pokud je prokázáno, že mají své obvyklé bydliště v jiném členském státě, zvolit, že jejich příjmy budou zdaněny podle pravidel použitelných na rezidenty. Španělské právní předpisy jsou tedy podle Španělského království v souladu s judikaturou Soudního dvora. Španělské království v tomto ohledu odkazuje na rozsudek ze dne 12. června 2003, Gerritse (C-234/01, Recueil, s. I-5933).

33 V každém případě, jelikož situace daňových poplatníků rezidentů a daňových poplatníků nerezidentů není srovnatelná, co se týče zdanění kapitálových zisků, skutečnost, že se na tyto dvě kategorie daňových poplatníků nepoužije stejná právní úprava, není diskriminací. V projednávaném případě tudíž nikterak nedochází k narušení volného pohybu kapitálu.

34 Dále Španělské království poukazuje na to, že v souladu s judikaturou Soudního dvora může členský stát zaručit dodržování povinností, které pro něj vyplývají ze Smlouvy, uzavřením smlouvy o zamezení dvojího zdanění (dále jen „SDZ“) s jiným členským státem. Jelikož Španělské království uzavřelo SDZ s téměř všemi členskými státy, účinky španělského zdanění jsou částečně neutralizovány, a tudíž toto zdanění nepředstavuje omezení volného pohybu kapitálu.

35 Konečně Španělské království připomíná, že v bodě 43 rozsudku Soudního dvora ze dne 5. července 2005, D. (C-376/03, Sb. rozh. s. I-5821), Soudní dvůr rozhodl, že články 56 ES a 58 ES nebrání vnitrostátní právní úpravě, kterou členský stát nepřiznává poplatníkům nerezidentům, kteří vlastní podstatnou část svého majetku ve státě svého bydliště, možnost snížení základu daně přiznaného touto právní úpravou poplatníkům rezidentům. Španělské daňové právní předpisy dotčené v projednávaném případě se omezují na použití této judikatury tím, že zavádějí do daňového systému rozlišení

založené na objektivně odlišné situaci, v níž se nacházejí daňoví poplatníci rezidenti ve vztahu k daňovým poplatníkům nerezidentům.

- 36 Podpůrně pro případ, že by sporná právní úprava byla považována za právní úpravu zakládající omezení volného pohybu kapitálu, Španělské království namítá, že toto omezení bylo odůvodněno potřebou zaručit soudržnost španělského daňového systému.
- 37 V tomto ohledu tento členský stát upřesňuje, že co se týče krátkodobých kapitálových zisků (rok nebo méně), zisky dosažené nerezidenty byly zdaňovány po jednotlivých operacích, zatímco zisky dosažené rezidenty byly zdaňovány podle progresivní stupnice použitelné na daň z příjmů, jejíž sazby se pohybovaly mezi 15 % a 45 %. Nelze tudíž mít za to, že se rezidenti těšili systematicky výhodnějšímu daňovému zacházení, než bylo daňové zacházení uplatňované na nerezidenty.
- 38 V každém případě existence rozdílných daňových sazeb pro rezidenty a nerezidenty je podle Španělského království odůvodněna samotnou povahou každé z těchto daní. Daň z příjmů fyzických osob rezidentů je podle něj periodickým zatížením přizpůsobeným daňové schopnosti dotyčné osoby použitím progresivní stupnice na celosvětový příjem získaný touto osobou během zdaňovacího období.
- 39 Daň z příjmů nerezidentů představuje podle Španělského království okamžitou daň, které podléhají daňoví poplatníci, kteří mají příjmy ve Španělsku, aniž by tam měli trvalé bydliště. Tito daňoví poplatníci odvádějí daň pouze z příjmů, které mají na španělském území, tedy příjmů, které jsou již pojmově ojedinelé. Je tudíž údajně nemožné zdanit tyto příjmy podle progresivní stupnice. Jediný způsob zdanění těchto příjmů je vybrat daň po jednotlivých operacích použitím paušální sazby.

40 V souladu s právními předpisy použitelnými na fyzické osoby rezidenty byly kapitálové zisky získávané dlouhodobě (déle než rok) zdaňovány stejnými nebo nižšími sazbami, než byly sazby zatěžující kapitálové zisky získané za krátké období (jeden rok nebo méně). Podle Španělského království bylo sledovaným cílem vyhnout se kumulativním účinkům progresivní stupnice na kapitálové zisky vytvořené v průběhu let, které spíše než aby podléhaly ročnímu zdanění podle toho, jak se vytvoří, jsou zdaňovány v okamžiku jejich dosažení. Existovala tak přímá ekonomická souvislost mezi poskytnutím daňového zvýhodnění daňovým poplatníkům rezidentům – zdanění nižší sazbou – a újmou, která jim byla způsobena při neexistenci tohoto mechanismu odstranění nadměrné progresivity nebo jiného mechanismu, který má stejné účinky. Podle Španělského království přitom neexistuje žádný důvod používat na daňové poplatníky nerezidenty zvýhodněnou daňovou sazbu v případě, kdy dosahují kapitálových zisků dlouhodobě. Použitím paušální sazby ve výši 15 % by totiž požívali zvýhodněného zacházení určeného k vyrovnání účinků progresivní stupnice, která se na ně nepoužije.

Závěry Soudního dvora

41 Úvodem je třeba připomenout, že článek 56 ES zakazuje omezení pohybu kapitálu s výhradou ustanovení článku 58 ES. Z odstavců 1 a 3 posledně uvedeného článku vyplývá, že členské státy mohou ve svých daňových předpisech zavést rozlišení mezi poplatníky rezidenty a poplatníky nerezidenty, pokud takové rozlišení nepředstavuje ani prostředek svévolné diskriminace ani zastřené omezování volného pohybu kapitálu.

42 Je třeba dodat, že čl. 58 odst. 1 ES, který musí být, jakožto odchylka od základní zásady volného pohybu kapitálu, vykládán restriktivně, nelze vykládat v tom smyslu, že všechny daňové přepisy rozlišující mezi daňovými poplatníky v závislosti na místě, kde investují svůj kapitál, jsou automaticky slučitelné se Smlouvou (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 15. července 2004, Lenz, C-315/02, Sb. rozh. s. I-7063, bod 26).

- 43 V projednávaném případě je nesporné, že pokud jde o daňovou sazbu uplatňovanou na kapitálové zisky plynoucí z převodu nemovitého či jiného majetku vlastněného na španělském území, obsahovala španělská právní úprava až do 31. prosince 2006 ustanovení o rozdílném zacházení s daňovými poplatníky rezidenty a daňovými poplatníky nerezidenty.
- 44 Co se týče kapitálových zisků dosažených převodem majetku vlastněného déle než rok, nerezidenti podléhali systematicky vyššímu daňovému zatížení, než bylo daňové zatížení nesené rezidenty, jelikož kapitálové zisky dosažené rezidenty byly zdaňovány paušální sazbou ve výši 15 %, zatímco kapitálové zisky dosažené nerezidenty podléhaly zdanění ve výši 35 %.
- 45 Je pravda, že použitím progresivní stupnice ve vztahu k rezidentům se tito systematicky netěšili výhodnější daňové sazbě než nerezidenti, pokud jde o zdanění kapitálových zisků dosažených prodejem majetku vlastněného jeden rok nebo méně. Nic to však nemění na tom, že jelikož podléhali paušální sazbě ve výši 35 % nezávisle na výši dosaženého kapitálového zisku, zatímco rezidenti podléhali této sazbě jen od okamžiku, kdy jejich celkový příjem dosáhl určitého stropu, nesli nerezidenti, alespoň v některých případech, vyšší daňové zatížení, než bylo daňové zatížení rezidentů.
- 46 Jak již Soudní dvůr judikoval, v oblasti přímých daní nejsou situace rezidentů a nerezidentů v určitém státě zpravidla srovnatelné, neboť příjem nerezidenta pobíraný na území daného státu je nejčastěji pouze částí jeho celkového příjmu soustředěného v místě jeho bydliště a osobní daňová schopnost nerezidenta, která vyplývá ze zohlednění všech jeho příjmů a jeho osobní a rodinné situace, může být nejnadhěji posouzena v místě, kde jsou soustředěny jeho osobní a majetkové zájmy, které zpravidla odpovídá jeho obvyklému bydlišti (rozsudky ze dne 14. února 1995, Schumacker, C-279/93, Recueil, s. I-225, body 31 a 32, jakož i Gerritse, citovaný výše, bod 43).

47 Rovněž skutečnost, že členský stát nepřizná nerezidentovi určitá daňová zvýhodnění, která přiznává rezidentovi, není obecně diskriminací vzhledem k objektivním rozdílům mezi situací rezidentů a nerezidentů jak z hlediska zdroje příjmů, tak osobní daňové schopnosti nebo osobní a rodinné situace (výše citované rozsudky Schumacker, bod 34, a Gerritse, bod 44).

48 V projednávaném případě je tudíž třeba přezkoumat, zda existuje objektivní rozdíl mezi situací rezidentů a situací nerezidentů, který může vyloučit diskriminační charakter sporné právní úpravy a díky kterému může uvedená právní úprava spadat pod výjimku stanovenou v čl. 58 odst. 1 ES.

49 Co se týče argumentu, že rozdíl v daňovém zacházení vyplývající z uplatnění této právní úpravy na nerezidenty je třeba přezkoumávat ve spojení s obecným systémem daní z příjmů, který se uplatní na rezidenty i nerezidenty, a že nerezidenty nelze srovnávat s rezidenty, neboť mají ve svém státě bydliště jiné příjmy, k nimž na rozdíl od toho, co platí pro rezidenty, nelze ve Španělsku přihlížet, je třeba poukázat jednak na to, že alespoň co se týče zdanění kapitálových zisků vyplývajících z převodu majetku vlastněného déle než rok, uvedená právní úprava se týká pouze této kategorie příjmů, ať se jedná o daňové poplatníky rezidenty, nebo daňové poplatníky nerezidenty.

50 Kromě toho stát, ve kterém se nachází zdroj příjmů, je v obou případech Španělské království, jelikož sporná právní úprava se týká pouze kapitálových zisků vyplývajících z převodu majetku vlastněného ve Španělsku.

51 Co se týče argumentu, že pokud jde o kapitálové zisky plynoucí z převodu majetku vlastněného déle než rok, má dotčená právní úprava, při odvodu daně, za cíl zohlednit osobní situaci daňového poplatníka, postačuje konstatovat, že tato právní úprava neobsahuje nic, co by mohlo podpořit tuto tezi, jelikož se jedná o paušální zdanění

podle sazby, která byla výlučně spojena s postavením daňového poplatníka rezidenta nebo nerezidenta.

- 52 Tato teze nemůže být podpořena ani obdobným použitím výše citovaného rozsudku Gerritse, na nějž se Španělské království odvolává. Nebylo totiž prokázáno, ba ani tvrzeno, že právní úprava, jež je předmětem projednávané žaloby, na rozdíl od právní úpravy dotčené v uvedeném rozsudku, sledovala prostřednictvím výhodného daňového zacházení poskytnutého rezidentům sociální účel. Z toho plyne, že na rozdíl od toho, co rozhodl Soudní dvůr v bodě 48 uvedeného rozsudku, nelze v projednávaném případě považovat za oprávněné vyhradit toto výhodné zacházení osobám, které získaly podstatnou část svých zdanitelných příjmů ve státě zdanění, a sice zpravidla rezidentům.
- 53 Co se týče SDZ, jichž se Španělské království dovolává, je třeba nejprve poukázat na to, že tento členský stát neuvedl žádnou SDZ uzavřenou se státy, jež jsou smluvními stranami Dohody o EHP. Dále, jak sám uvedený členský stát uznává, SDZ nebyla uzavřena se všemi ostatními členskými státy. Konečně je nesporné, že stávající SDZ neutralizují daňové zatížení nerezidentů ve Španělsku pouze částečně.
- 54 Krom toho z judikatury Soudního dvora vyplývá, že existence SDZ nevylučuje, aby příjem, který daňový poplatník získá ve státě, v němž nemá bydliště, a který je zdanitelný výlučně v tomto státě, byl nicméně brán v úvahu státem bydliště pro výpočet výše daně ze zbytku příjmů uvedeného daňového poplatníka, zejména pak za účelem uplatnění pravidla progresivity daně. Nelze se tudíž platně dovolávat toho, že skutečnost, že je subjekt nerezidentem, umožňuje vyhnout se uplatnění tohoto pravidla. Z toho plyne, že v takovémto případě se obě kategorie daňových poplatníků nacházejí s ohledem na uvedené pravidlo ve srovnatelné situaci (viz v tomto smyslu výše citovaný rozsudek Asscher, body 47 a 48).
- 55 Za těchto podmínek je třeba učinit závěr, pokud jde o zdanění kapitálových zisků vyplývajících z převodu majetku vlastněného déle než rok, že sporná právní úprava

nesouvisí s rozdílem v situaci ve smyslu čl. 58 odst. 1 ES vyplývajícím z místa bydliště daňových poplatníků (viz v tomto smyslu výše citovaný rozsudek Lenz, bod 33).

56 Stejný závěr se nabízí rovněž ohledně zdanění kapitálových zisků dosažených po déle než roce.

57 Úvahy přijaté v bodech 50 a 52 až 54 tohoto rozsudku jsou totiž relevantní rovněž pro toto zdanění.

58 Kromě toho, i když nelze vyloučit, že zdanění podle progresivní stupnice může zohledňovat daňovou schopnost poplatníků, nepředložilo Španělské království žádný důkaz, který by mohl prokázat, že v projednávaném případě byla osobní situace daňových poplatníků rezidentů skutečně zohledněna v rámci zdanění kapitálových zisků vyplývajících z převodu majetku vlastněného jeden rok nebo méně.

59 Z toho plyne, že teze tohoto členského státu, podle níž se jak v případě zisků dosahovaných krátkodobě, tak v případě zisků dosahovaných dlouhodobě rezidenti a nerezidenti, pokud jde o dotčené zdanění, nenacházejí v objektivně srovnatelné situaci, není opodstatněná, a nelze ji tudíž přijmout.

60 Zbývá nicméně ještě přezkoumat, zda, jak podpůrně tvrdí Španělské království, může být rozdíl v zacházení mezi těmito dvěma kategoriemi daňových poplatníků odůvodněn naléhavým důvodem obecného zájmu, jako je potřeba zachovat soudržnost daňového režimu.

- 61 V tomto ohledu je třeba připomenout, že z judikatury Soudního dvora vyplývá, že tento cíl může odůvodnit omezení výkonu základních svobod zaručených Smlouvou. Aby argument založený na takovém odůvodnění mohl obstát, je nicméně třeba, aby byla prokázána existence přímé souvislosti mezi poskytnutím dotyčného daňového zvýhodnění a vyrovnáním tohoto zvýhodnění určitým daňovým odvodem (rozsudek ze dne 7. září 2004, Manninen, C-319/02, Sb. rozh. s. I-7477, bod 42).
- 62 Podle Španělského království měla sporná právní úprava za cíl zabránit penalizování rezidentů v rámci zdanění kapitálových zisků z toho důvodu, že na ně uplatňuje progresivní stupnici. Co se týče zdanění kapitálových zisků vyplývajících z převodu majetku vlastněného déle než rok, existuje, pokud jde o rezidenty, přímá souvislost mezi daňovým zvýhodněním vyplývajícím ze zdanění těchto kapitálových zisků paušální sazbou ve výši 15 % a progresivní daňovou stupnicí použitelnou na veškeré jejich příjmy. Co se týče kapitálových zisků dosažených v období jednoho roku nebo méně, zvýhodnění spočívající v tom, že tyto kapitálové zisky rezidentů nepodléhaly paušální sazbě ve výši 35 %, bylo vyrovnáno tím, že všechny jejich celosvětové příjmy podléhaly zdanění podle progresivní stupnice.
- 63 Co se týče prvního z uvedených případů, je třeba uvést, že příjmy, na které se uplatňuje paušální sazba ve výši 15 %, nepodléhají dani z příjmů podle progresivní stupnice. Nelze tudíž platně tvrdit, že poskytnutí sporného daňového zvýhodnění, a sice zdanění uvedených příjmů paušální sazbou ve výši 15 %, rezidentům je vyrovnáno použitím progresivní stupnice na zdanění příjmů.
- 64 Co se týče druhého z uvedených případů, zvýhodnění daňového poplatníka rezidenta tím, že jeho kapitálové zisky nepodléhaly paušální sazbě ve výši 35 %, je sice v zásadě vyrovnáno znevýhodněním spočívajícím v tom, že dotyčné kapitálové zisky byly připočítány k jeho celkovým příjmům, a byly tak předmětem zdanění podle progresivní stupnice. Není nicméně vyloučeno, že i když jsou kapitálové zisky dosažené rezidenty zdaněny tímto způsobem, jsou méně daňově zatíženy než ty, kterých dosáhli nerezidenti.

65 Za těchto podmínek je třeba učinit závěr, že neexistuje přímá souvislost mezi zvýhodněním poskytnutým daňovým poplatníkům rezidentům a vyrovnáním, které je výsledkem určitého daňového odvodu.

66 V důsledku toho je třeba odmítnout argumentaci Španělského království, že omezení vyplývající ze sporné právní úpravy je odůvodněno potřebou zaručit soudržnost vnitrostátního daňového režimu.

67 Jelikož ustanovení článku 40 Dohody o EHP mají stejný právní dosah jako v podstatě totožná ustanovení článku 56 ES (viz rozsudek ze dne 11. června 2009, Komise v. Nizozemsko, C-521/07, Sb. rozh. s. I-4873, bod 33), použijí se výše uvedené úvahy obdobně na uvedený článek 40.

68 Vzhledem k výše uvedenému musí být žaloba podaná Komisí považována za opodstatněnou.

69 Za těchto podmínek je třeba učinit závěr, že Španělské království tím, že do 31. prosince 2006 zacházelo s kapitálovými zisky dosaženými ve Španělsku rozdílně podle toho, zda byly získány rezidenty, nebo nerezidenty, nesplnilo povinnosti, které pro něj vyplývají z článku 56 ES a článku 40 Dohody o EHP.

K nákladům řízení

- 70 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 Komise náhradu nákladů řízení od Španělského království požadovala a Španělské království nemělo ve věci úspěch, je důvodné posledně uvedenému uložit náhradu nákladů řízení.

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

- 1) **Španělské království tím, že do 31. prosince 2006 zacházelo s kapitálovými zisky dosaženými ve Španělsku rozdílně podle toho, zda byly dosaženy rezidenty, nebo nerezidenty, nesplnilo povinnosti, které pro něj vyplývají z článku 56 ES a článku 40 Dohody o Evropském hospodářském prostoru ze dne 2. května 1992.**

- 2) **Španělskému království se ukládá náhrada nákladů řízení.**

Podpisy.