Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
GERARD HOGAN
prednesené 19. novembra 2020[1]

Vec C-388/19

MK
proti
Autoridade Tributária e Aduaneira

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Daňový rozhodcovský súd (Rozhodcovské centrum pre správne právo), Portugalsko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Články 63 a 65 ZFEÚ – Voľný pohyb kapitálu – Test, ktorý sa má uplatniť – Zásada nediskriminácie – Daňové právne predpisy – Zdanenie ostatných príjmov z nehnuteľností – Rezidenti a nerezidenti – Porovnateľnosť situácií – Vyššie daňové zaťaženie nerezidentov – Pojem ‚rovnaké zaobchádzanie' – Možnosť nerezidentov zvoliť režim uplatňujúci sa na rezidentov"

I. Úvod

1. Návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý sa týka výkladu článkov 18, 63, 64 a 65 ZFEÚ, bol podaný v rámci daňového sporu medzi žalobcom MK a Autoridade Tributária e Aduaneira (Daňový a colný úrad, Portugalsko). Týka sa platobného výmeru vydaného daňovým úradom, pokiaľ ide o príjmy žalobcu za rok 2017. Tento návrh na začatie prejudiciálneho konania opäť nastoľuje otázku, čo predstavuje formu diskriminačného zdanenia medzi rezidentmi a nerezidentmi.

2. MK má bydlisko vo Francúzsku. Podstatou jeho žaloby je povinnosť zaplatiť vyššiu sadzbu dane z ostatných príjmov z predaja majetku v Portugalsku z dôvodu jeho postavenia nerezidenta v tejto krajine. V danom prípade preto nastáva otázka, či je na preukázanie existencie diskriminácie, a teda obmedzenia voľného pohybu kapitálu, potrebné vykonať celkové posúdenie všetkých dôsledkov vyplývajúcich z uplatnenia osobitného daňového režimu. Inými slovami, otázkou je, či je na tento účel potrebné porovnať všetky daňové možnosti, ktoré majú k dispozícii osoby s bydliskom v inom členskom štáte, s možnosťami, ktoré majú k dispozícii rezidenti členského štátu zdanenia, alebo či je potrebné toto porovnanie vykonať vo vzťahu ku každej z týchto možností izolovane?

3. Predtým, ako pristúpim k úvahám o týchto otázkach, môže byť vhodné najskôr uviesť príslušné ustanovenia tak vnútroštátneho práva, ako aj práva EÚ.

1 Jazyk prednesu: angličtina.

II. Právny rámec

4. Článok 10 ods. 1 písm. a) Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (zákonník o dani z príjmu fyzických osôb, ďalej len „zákonník o DPFO“) definuje pojem „ostatné príjmy“ takto:

„1. ‚Ostatné príjmy‘ sú príjmy, ktoré sa nepovažujú za príjmy z podnikania a zamestnania, z kapitálu alebo nehnuteľností a ktoré pochádzajú z:

a) prevodu práv *in rem* k nehnuteľnému majetku za protihodnotu alebo z použitia súkromného majetku na účely výkonu podnikania alebo samostatne zárobkovej činnosti vlastníkom tohto majetku.“

5. Článok 15 ods. 1 a 2 zákonníka o DPFO s názvom „Rozsah pôsobnosti“ stanovuje:

„1. V prípade osôb s bydliskom na území Portugalska sú predmetom dane z príjmov fyzických osôb všetky príjmy, vrátane príjmov dosiahnutých mimo územia Portugalska.

2. V prípade nerezidentov sú predmetom dane z príjmov fyzických osôb iba príjmy dosiahnuté na území Portugalska.“

6. Na účely článku 18 ods. 1 písm. h) zákonníka o DPFO sa nasledujúce považuje dosiahnuté na území Portugalska:

„h) príjmy z nehnuteľného majetku, ktorý sa tam nachádza, vrátane ostatných príjmov z ich prevodu.“

7. Ku dňu skutkových okolností prípadu zneli odseky 1 a 2 článku 43 zákonníka o DPFO s názvom „Ostatné príjmy“, ktoré vyplývajú zo zákona č. 42/2016 z 28. decembra 2016 (OE/2013), takto:

„1. Výška príjmov kvalifikovaných ako ostatné príjmy zodpovedá rozdielu medzi príjmami a stratou v tejto kategórii príjmov dosiahnutými v tom istom roku, ktorý sa vypočíta v súlade s nasledujúcimi článkami.

2. Rozdiel podľa predchádzajúceho odseku sa bez ohľadu na to, či je kladný alebo záporný, zohľadní len do výšky 50 %, ak ide o prevody uvedené v článku 10 ods. 1 písm. a), c) a d), ktoré uskutočnili rezidenti.“

8. Článok 68 ods. 1 zákonníka o DPFO stanovuje progresívne daňové pásma. V roku 2017 boli sadzby dane tieto: [2]

Zdaniteľný príjem (v eurách)	Sadzby (v percentách)	
	Bežná (A)	Priemerná (B)
do 7 091	14,50	14,500
viac ako 7 091 do 20 261 vrátane	28,50	23,600
viac ako 20 261 do 40 522 vrátane	37	30,300
viac ako 40 522 do 80 640 vrátane	45	37,613
viac ako 80 640	48	–

9. V súlade s článkom 68a bol zdaniteľný príjem v rozmedzí 80 000 eur až 250 000 eur predmetom dodatočnej solidárnej dane vo výške 2,5 %, nad túto sumu sa aplikovala sadzba solidárnej dane 5 %.

10. V znení platnom vo veci samej článok 72 zákonníka o DPFO stanovoval:

„1. Samostatnou sadzbou 28 % sú zdaňované:

a) ostatné príjmy uvedené v článku 10 ods. 1 písm. a) a d) dosiahnuté osobami, ktoré nemajú bydlisko na území Portugalska, ak nepochádzajú zo stálej prevádzkarne umiestnenej na tomto území,

…

9. Rezidenti iného členského štátu Európskej únie alebo Európskeho hospodárskeho priestoru si za predpokladu, že v tomto druhom prípade dochádza k výmene informácií v daňových záležitostiach, môžu v súvislosti s príjmami uvedenými v odseku 1 písm. a) a b) a odseku 2 zvoliť zdanenie týchto príjmov sadzbou dane, ktorá by sa podľa tabuľky uvedenej v článku 68 ods. 1 uplatnila v prípade, ak by tieto príjmy boli dosiahnuté rezidentmi na území Portugalska.

10. Na účely stanovenia sadzby dane uvedenej v predchádzajúcom odseku sa zohľadnia všetky príjmy, vrátane príjmov dosiahnutých mimo tohto územia, za rovnakých podmienok, aké platia pre rezidentov.

…“

III. Skutkový stav vo veci samej a prejudiciálna otázka

11. Dňa 31. mája 2018 MK podal portugalskej daňovej správe daňové priznanie za zdaňovacie obdobie 2017 podľa IRS vzoru č. 3 (daň z príjmov fyzických osôb). V priznaní MK deklaroval okrem určitého príjmu z nehnuteľností aj ostatný príjem realizovaný pri ďalšom predaji nehnuteľnosti nachádzajúcej sa v Portugalsku. Žalobca označil na prednej strane daňového priznania v tabuľke 8B pole 4

2 Z informácií poskytnutých vnútroštátnym súdom vyplýva, že pojem „priemerná sadzba“ (stĺpec B nasledujúcej tabuľky) odkazuje na výšku zdaniteľného príjmu zodpovedajúcu hornej hranici každého daňového pásma. Akýkoľvek zdaniteľný príjem presahujúci tento limit sa bude zdaňovať na základe „bežnej sadzby“ (stĺpec A tabuľky) nasledujúceho daňového pásma.

(zodpovedajúce „nerezidentovi“), pole 6 (zodpovedajúce „rezidentovi v krajine EÚ“) a pole 7 (voľba zdanenia, ktoré sa uplatňuje na nerezidentov), čím sa vylučuje voľba poľa 9 (zdanenie v súlade so všeobecnými sadzbami dane stanovenými v článku 68 zákonníka o DPFO) a voľba poľa 10 (voľba právnej úpravy uplatniteľnej na rezidentov).

12. Správca dane vyrubil platobným výmerom z 5. júla 2018 daň vo výške 24 654,22 eura, vypočítanú uplatnením osobitnej sadzby dane vo výške 28 % na 100 % ostatných príjmov z nehnuteľností. Správca dane tak vylúčil 50 % zníženie základu dane, ktoré sa uplatňuje na daňovníkov rezidentov.

13. Žalobca napadol zákonnosť uvedeného platobného výmeru 30. novembra 2018 pred vnútroštátnym súdom keďže sa domnieval, že tento platobný výmer vychádzal zo zákonných ustanovení diskriminujúcich štátnych príslušníkov iných členských štátov Únie, ktorý nie sú portugalskými daňovými rezidentmi. MK preto tvrdil, že táto právna úprava predstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu v zmysle článku 63 ods. 1 ZFEÚ.

14. V tejto súvislosti vnútroštátny súd zdôrazňuje, že Súdny dvor v rozsudku z 11. októbra 2007 vo veci C-443/06, Hollmann (EU:C:2007:600), rozhodol, že portugalská daňová právna úprava uplatniteľná na zdaňovacie obdobie roku 2003 predstavovala obmedzenie voľného pohybu kapitálu, ktoré zakazuje článok 63 ZFEÚ. V dôsledku toho sa vnútroštátny súd pýta, či zmeny tejto právnej úpravy účinne ukončili obmedzenie voľného pohybu kapitálu, ktoré Súdny dvor v tejto veci identifikoval.

15. Za týchto okolností Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [Daňový rozhodcovský súd (Rozhodcovské centrum pre správne právo), Portugalsko] rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Majú sa články (18, 63, 64 a 65 ZFEÚ) vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave, o akú ide v prejednávanej veci, ktorá bola zmenená a doplnená…, aby ostatné príjmy vyplývajúce z predaja nehnuteľností nachádzajúcich sa v členskom štáte (Portugalsko), ak je tento predaj vykonaný rezidentom iného členského štátu Európskej únie (Francúzsko), nepodliehali voliteľne vyššiemu daňovému bremenu, než je daňové bremeno uplatňované pri rovnakom type transakcie na ostatné príjmy dosiahnuté rezidentom štátu, v ktorom sa nehnuteľnosti nachádzajú?“

IV. Analýza

16. V časti, v akej sa otázka vnútroštátneho súdu týka viacerých ustanovení Zmluvy, je potrebné najskôr určiť, ktoré z týchto ustanovení sú skutočne relevantné.

A. Určenie relevantných ustanovení Zmluvy

17. Vnútroštátny súd vo svojej otázke odkazuje na články 18, 63, 64 a 65 ZFEÚ. Na základe článku 63 ods. 1 ZFEÚ sú zakázané všetky obmedzenia pohybu kapitálu medzi členskými štátmi navzájom a členskými štátmi a tretími krajinami.

18. Podľa článku 64 ods. 1 sa ustanovenia článku 63 prijmú bez toho, aby bolo dotknuté uplatňovanie obmedzení vo vzťahu k tretím krajinám, ktoré platia vo vnútroštátnom práve alebo v práve Únie k 31. decembru 1993 z hľadiska pohybu kapitálu do tretích krajín alebo z tretích krajín týkajúcich sa priamych investícií, vrátane investícií do nehnuteľného majetku.

19. Článok 65 ods. 1 a 3 najmä uvádza, že ustanovenia článku 63 majú bez toho, aby boli dotknuté práva členských štátov, uplatňovať príslušné ustanovenia ich daňových zákonov, ktoré rozlišujú daňových poplatníkov podľa miesta bydliska alebo podľa miesta, kde investovali kapitál. To samo osebe podlieha skutočnosti, že tieto ustanovenia nesmú byť prostriedkom pre svojvoľnú diskrimináciu alebo skryté obmedzovanie voľného pohybu kapitálu a platieb vymedzených v článku 63 ZFEÚ.

20. V tejto súvislosti je potrebné poznamenať, že hoci ZFEÚ nedefinuje pojem „pohyb kapitálu“, z ustálenej judikatúry vyplýva, že smernica Rady 88/361/EHS z 24. júna 1988, ktorou sa vykonáva článok 67 [Z]mluvy (Ú. v. ES L 178, 1988, s. 5; Mim. vyd. 10/001, s. 10) vrátane nomenklatúry a vysvetľujúcej poznámky, ktoré sú k nej pripojené, má v tomto ohľade indikatívnu povahu.[3] Podľa tejto vysvetľujúcej poznámky cezhraničný pohyb kapitálu zahŕňa najmä „nákup budov a pozemkov a výstavb[u] budov súkromnými osobami pre zisk alebo na osobné používanie“. V dôsledku toho sa každé vnútroštátne opatrenie týkajúce sa nákupu budovy nachádzajúcej sa v členskom štáte, vykonaného fyzickými osobami nerezidentmi, aj keď nebola nadobudnutá na investičné účely, považuje za spadajúce do rozsahu pôsobnosti článkov 63 až 65 ZFEÚ.[4]

21. Uplatňovanie slobôd pohybu spojených s vnútorným trhom podlieha dvom podmienkam, ktoré musia byť obe splnené. Po prvé vo veci samej nesmie ísť o výlučne vnútroštátnu situáciu dotknutého členského štátu.[5] Po druhé oblasť, na ktorú sa vzťahuje vnútroštátne opatrenie, ktorého súlad s právom EÚ bol spochybnený, nesmie byť ešte plne harmonizovaná.[6] V prejednávanom prípade však niet pochýb o tom, že tieto dve podmienky sú splnené, a teda že články 63 až 65 sú uplatniteľné.

22. Vzhľadom na to, že tieto ustanovenia uplatňujú zásadu zákazu diskriminácie v oblasti voľného pohybu kapitálu, nie je potrebné skúmať z hľadiska článku 18 ZFEÚ ani situáciu, ktorú vnútroštátny súd predpokladal vo svojom návrhu na začatie prejudiciálneho konania. Tento článok, stanovujúci všeobecný zákaz akejkoľvek diskriminácie na základe štátnej príslušnosti, sa môže samostatne uplatniť len v situáciách upravených právom Únie, pre ktoré Zmluva nestanovuje osobitné pravidlá zákazu diskriminácie.[7]

23. V dôsledku toho je potrebné vnútroštátne daňové opatrenia, ktoré sú predmetom návrhu na začatie prejudiciálneho konania, skúmať výlučne z hľadiska zásady voľného pohybu kapitálu.

B. O rozsahu preskúmania, ktoré sa má vykonať

24. Na úvod je potrebné poznamenať, že položená otázka sa netýka iba situácie žalobcu, ale všeobecnejšie zlučiteľnosti časti vnútroštátnych právnych predpisov s právom Únie, ako to opisuje vnútroštátny súd. Keďže pri otázkach týkajúcich sa práva Únie platí domnienka relevantnosti,[8] domnievam sa, že je potrebné preskúmať dotknutý daňový režim, a nie konkrétnu situáciu žalobcu. Obdobne, keďže sa položená otázka netýka situácie osôb s bydliskom v treťom štáte, aj keď zásada voľného pohybu kapitálu zakazuje tiež obmedzenia medzi členskými štátmi a tretími štátmi, podľa môjho názoru nie je potrebné túto otázku skúmať.

3 Pozri v tomto zmysle rozsudok z 23. februára 2006, van Hilten-van der Heijden (C-513/03, EU:C:2006:131, bod 39).

4 Pozri v tomto zmysle rozsudok zo 16. marca 1999, Trummer a Mayer (C-222/97, EU:C:1999:143, bod 24).

5 Pozri v tomto zmysle rozsudok z 15. novembra 2016, Ullens de Schooten (C-268/15, EU:C:2016:874, bod 47).

6 Pozri v tomto zmysle rozsudky zo 16. októbra 2014, Komisia/Nemecko (C-100/13, neuverejnený, EU:C:2014:2293, bod 62), a z 22. marca 2018 Jacob a Lassus (C-327/16 a C-421/16, EU:C:2018:210, bod 72).

7 Pozri v tomto zmysle rozsudok z 3. marca 2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, bod 55).

8 Pozri v tomto zmysle rozsudok z 29. júla 2019, Vethanayagam a i. (C-680/17, EU:C:2019:627, bod 36).

25. Ak by sa Súdny dvor mal napriek tomu zaoberať situáciou osôb s bydliskom v treťom štáte, potom by sa riešenie, ku ktorému Súdny dvor dospel v uznesení zo 6. septembra 2018 vo veci Patrício Teixeira (C-184/18, neuverejnené, EU:C:2018:694) (na ktoré sa niektorí z účastníkov tohto konania odvolávajú), so zreteľom na situáciu opísanú vnútroštátnym súdom v návrhu na začatie prejudiciálneho konania, by sa v prejednávanom prípade mohlo považovať za irelevantné.

26. Je pravda, že v tejto veci, ktorá sa týkala portugalskej právnej úpravy platnej pre zdaňovacie obdobie 2007, Súdny dvor v podstate rozhodol, že:

– nebolo potrebné prípad uverejniť, pretože odpoveď na prejudiciálnu otázku nevyvolávala žiadne dôvodné pochybnosti, a preto o ňom mohlo byť podľa článku 99 rokovacieho poriadku rozhodnuté odôvodneným uznesením,

– bolo možné vylúčiť použitie článku 64 ods. 1 ZFEÚ, pretože toto ustanovenie už v podstate existovalo v pôvodnom znení zákonníka účinného k 31. decembru 1993,[9]

– v rozsahu, v akom nebolo zo znenia článku 43 ods. 2 zákonníka o DPFO zjavné, že toto ustanovenie rozlišuje medzi daňovníkmi nerezidentmi podľa miesta ich bydliska, bolo potrebné vychádzať z toho, že rozdiel v zaobchádzaní sa týkal objektívne porovnateľných situácií.[10]

27. V dôsledku toho Súdny dvor dospel k záveru, že „vnútroštátna právna úprava členského štátu, akou je právna úprava vo veci samej, podľa ktorej ostatné príjmy z predaja nehnuteľností nachádzajúcich sa v tomto členskom štáte dosiahnuté rezidentom tretieho štátu podliehajú vyššiemu daňovému bremenu, než je daňové bremeno uplatňované pri rovnakom type transakcie na ostatné príjmy dosiahnuté rezidentom tohto členského štátu, predstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu, ktoré za predpokladu preverenia vnútroštátnym súdom nespadá pod výnimku stanovenú v článku 64 ods. 1 ZFEÚ a nemožno ho odôvodniť dôvodmi uvedenými v článku 65 ods. 1 ZFEÚ“[11].

28. Je však potrebné pripomenúť, že keďže Súdny dvor nemá v zmysle článku 267 ZFEÚ právomoc uplatniť predpis Únie na konkrétny prípad, a teda posúdiť ustanovenie vnútroštátneho práva vo vzťahu k tomuto predpisu,[12] odpovede na položené otázky vychádzajú zo skutkového rámca vymedzeného vnútroštátnym súdom, a teda z výkladu uplatniteľnej vnútroštátnej právnej úpravy, ktorý predostrel vnútroštátny súd, nie sú však nevyhnutne vyjadrené vo svetle prevažujúcej právnej situácie v danom členskom štáte, keďže Súdny dvor môže mať o tejto situácii iba nepriame a čiastočné vedomosti.[13]

29. Vo svojom návrhu na začatie prejudiciálneho konania vo veci Patrício Teixeira sa vnútroštátny súd zmienil iba o vtedy platnom článku 43 ods. 2 zákonníka o DPFO, ktorý obmedzuje základ dane na 50 % z ostatných príjmov z predaja nehnuteľností daňovými rezidentmi. Súdny dvor teda iba na základe tohto konkrétneho ustanovenia dospel k záveru, že právna úprava, ktorú vnútroštátny súd označil za uplatniteľnú portugalskú právnu úpravu, je v rozpore s právom Únie.

30. Spis v prejednávanom prípade však naznačuje, že článok 43 ods. 2 zákonníka o DPFO nemusí byť jediným relevantným zákonným ustanovením, ktoré je potrebné zohľadniť na účely určenia, či ostatné príjmy rezidenta tretieho štátu dosiahnuté z predaja majetku nachádzajúceho sa v tom členskom štáte, v ktorom podliehal a stále podlieha vyššiemu daňovému bremenu, než je daňového bremeno uplatňované pri rovnakom type transakcie na ostatné príjmy dosiahnuté rezidentom tohto členského štátu. Skutočne sa zdá, že článok 43 ods. 2 zákonníka o DPFO je súčasťou súboru ustanovení, ktoré spolu tvoria zložený režim zdaňovania ostatných príjmov uplatniteľný na daňovníkov rezidentov. Na

9 Bod 32.

10 Bod 37.

11 Môj preklad.

12 Pozri napríklad rozsudok z 26. mája 2005, António Jorge (C-536/03, EU:C:2005:323, bod 15).

13 Pozri v tomto zmysle rozsudok z 22. novembra 2018, Vorarlberger Landes- und Hypothekenbank (C-625/17, EU:C:2018:939, bod 41).

základe týchto ďalších ustanovení je akýkoľvek príjem dosiahnutý takouto osobou zdaňovaný progresívne podľa určitých príjmových pásiem. Portugalská daňová právna úprava teda v skutočnosti stanovuje započítavanie prijatých príjmov a ostatných príjmov dosiahnutých v ktoromkoľvek zdaňovacom období. Naopak článok 72 ods. 1 zákonníka o DPFO stanovuje, že príjem dosiahnutý osobou s bydliskom v treťom štáte podlieha paušálnej daňovej sadzbe.

31. Tieto ustanovenia naznačujú, že otázka, či portugalské predpisy obsahujú nejakú formu diskriminačného zdanenia v zmysle článkov 63, 64 a 65 ZFEÚ ako taká až tak nezávisí od 50 % zníženia základu dane podľa článku 43 ods. 2 zákonníka o DPFO pre rezidentov ako od reálneho rozdielu efektívnej daňovej sadzby, ktorá by sa v dôsledku toho mohla aplikovať. Preto je na mieste otázka, či ostatné príjmy z nehnuteľností dosiahnuté nerezidentmi boli zdaňované jednotnou sadzbou, ktorá bola vyššia ako skutočná marginálna sadzba uplatňovaná na tieto ostatné príjmy dosiahnuté rezidentmi.

32. Ak by teda vnútroštátny súd vo veci Patrício Teixeira stanovil režim uplatniteľný na nerezidentov ako celok, považujem za pravdepodobné, že Súdny dvor by nedospel k záveru, že skutočnosť, že článok 43 ods. 2 zákonníka o DPFO k 31. decembru 1993 nerozlišoval medzi rezidentmi a nerezidentmi, nemohla byť dostatočná na to, aby k uvedenému dňu neexistoval v danom prípade žiadny objektívny rozdiel pokiaľ ide situácie dvoch kategórií dotknutých daňovníkov. Domnievam sa, že by namiesto toho bolo potrebné, aby Súdny dvor preskúmal, či bol tento rozdiel v skutočnosti výsledkom kombinovaného účinku tohto ustanovenia a ďalších ustanovení, ktoré tvoria daňový režim uplatniteľný na nerezidentov.

33. Za týchto okolností je síce záver, ku ktorému Súdny dvor dospel vo veci Patrício Teixeira prirodzene správny, vzhľadom na predpoklad uvedený v návrhu na začatie prejudiciálneho konania (to znamená, že situácia rezidentov a nerezidentov sa líši iba v tom, že rezidenti majú prospech zo zníženia ich základu dane o 50 %), je však potrebné ešte overiť, či tento predpoklad v skutočnosti zodpovedá právnemu stavu, ktorý v Portugalsku prevládal v zdaňovacom období roku 2007 (a nasledujúcich rokoch). Treba si tiež položiť otázku, či nie je vhodné zohľadniť iné ustanovenia, ako sú tie, ktoré sú citované v tomto prípade.[14] Preto je potrebné tieto okolnosti ďalej preskúmať, aby sa stanovilo, či je možné vylúčiť najmä možné uplatnenie článku 64 ods. 1 ZFEÚ.

34. V tejto súvislosti je však podľa judikatúry Súdneho dvora úlohou výlučne vnútroštátneho súdu, aby určil obsah právnej úpravy platnej k dátumu stanovenému aktom EÚ, pričom úlohou Súdneho dvora je, aby poskytol kritériá na výklad pojmu EÚ, ktorý predstavuje odkaz pre uplatnenie výnimky z právnej úpravy Spoločenstva na vnútroštátnu právnu úpravu existujúcu k stanovenému dátumu.[15]

14 V tejto súvislosti by som chcel zdôrazniť, že na to, aby sa článok 64 ZFEÚ mohol uplatniť, muselo byť opatrenie, pokiaľ ide o jeho podstatu, a nie presné znenie, súčasťou právneho poriadku dotknutého členského štátu nepretržite od 31. decembra 1993. Pozri rozsudok z 26. februára 2019, X (Sprostredkovateľské spoločnosti so sídlom v tretích krajinách) (C-135/17, EU:C:2019:136, bod 38).

15 Pozri v tomto zmysle rozsudok z 12. decembra 2006, Test Claimants in FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, bod 191).

C. O existencii obmedzenia voľného pohybu kapitálu

1. Uplatniteľné zásady

35. Na úvod je potrebné pripomenúť, že priame dane zostávajú v zásade v kompetencii členských štátov. Je na nich, aby určili rozsah svojej daňovej jurisdikcie, ako aj základné princípy svojho daňového systému. Pri súčasnom stave harmonizácie daňového práva Únie členské štáty môžu zaviesť daňový systém, ktorý považujú za najvhodnejší, vrátane systému progresívneho zdaňovania alebo rovnej dane.[16] V tejto súvislosti môžu členské štáty uložiť také vykazovacie a administratívne povinnosti, ktoré považujú za potrebné na zabezpečenie účinného výberu daní.[17]

36. Základné slobody týkajúce sa vnútorného trhu preto nemôžu byť chápané v tom zmysle, že členský štát je povinný prispôsobiť svoje daňové právne predpisy v závislosti od predpisov druhého členského štátu, aby zaručil také zdanenie, pri ktorom sa vyrovnajú všetky rozdiely vyplývajúce z vnútroštátnych daňových úprav.[18] Dva členské štáty preto dokonca môžu zdaniť tú istú transakciu na základe iného kolízneho kritéria.[19] To všetko znamená, že slobody pohybu, hoci sú dôležité, nie sú určené na riešenie problémov interoperability medzi rôznymi vnútroštátnymi daňovými systémami.[20] Ich cieľom je iba zabezpečiť, aby členské štáty vykonávali svoje právomoci nediskriminačným spôsobom. Súdnemu dvoru najmä neprináleží, aby povedal, aký by členské štáty mali mať daňový systém.

37. Členské štáty musia napriek tomu vykonávať svoje daňové právomoci spôsobom, ktorý je v súlade so zásadou voľného pohybu. To znamená, že členské štáty sa musia zdržať prijímania diskriminačných opatrení na úkor osôb, ktoré využili svoje právo na voľný pohyb.[21]

38. V iných ako daňových oblastiach predstavuje každé vnútroštátne opatrenie, ktoré štátnemu príslušníkovi Únie prekáža vo výkone slobody usadiť sa zaručenej Zmluvou alebo ho sťažuje či robí menej príťažlivým, obmedzenie práva voľného pohybu, aj keď sa toto opatrenie *prima facie* uplatňuje bezvýhradne.[22]

16 Pozri rozsudok z 3. marca 2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, bod 49). Podľa právnych predpisov EÚ sa od členských štátov nevyžaduje, aby sa navzájom radili s cieľom zabránenia dvojitého zdanenia rovnakého príjmu alebo naopak, aby sa nejaký príjem nezdaňoval vôbec. Pozri rozsudok z 26. mája 2016, NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, bod 47).

17 Pozri rozsudok z 30. apríla 2020, Société Générale (C-565/18, EU:C:2020:318, bod 37). Pokiaľ ide o administratívne zaťaženie, členské štáty musia samozrejme zaobchádzať s rezidentmi a nerezidentmi rovnako, ale iba v rozsahu, v akom podliehajú rovnakému režimu, pretože inak je rozdiel v administratívnej záťaži iba rozšírením rozdielu v režime, a preto sa nemá posudzovať izolovane. Pozri rozsudok zo 14. apríla 2016, Sparkasse Allgäu (C-522/14, EU:C:2016:253, bod 25).

18 Rozsudok z 27. februára 2020, AURES Holdings (C-405/18, EU:C:2020:127, bod 32).

19 Otázky dvojitého zdanenia sa v zásade riešia prostredníctvom dvojstranných alebo viacstranných dohovorov.

20 Je pravda, že v rozsudku z 9. februára 2017, X (C 283/15, EU:C:2017:102, bod 47), Súdny dvor rozhodol, že „pri neexistencii unifikačných alebo harmonizačných opatrení na úrovni Únie môžu členské štáty slobodne medzi sebou rozdeliť výkon svojich daňových právomocí, najmä s cieľom zabrániť zlučovaniu daňových výhod, pričom tento výkon musí byť v súlade s potrebou zabezpečiť daňovníkom dotknutých členských štátov, aby ich celá osobná a rodinná situácia bola v konečnom dôsledku riadne zohľadnená, bez ohľadu na to, aký bude spôsob, ktorým dotknuté členské štáty rozdelili túto povinnosť medzi sebou“. V rovnakom bode však Súdny dvor zdôraznil, že sa to týkalo rozdielneho zaobchádzania, ktoré nevyplýva z rozdielov medzi vnútroštátnymi daňovými úpravami. V nasledujúcom bode sa tiež uvádza, že zdaniteľná osoba musí mať možnosť spoľahnúť sa na svoju osobnú a rodinnú situáciu v „každom z členských štátov zamestnania poskytujúcich tento druh daňovej výhody“. Ak teda členské štáty nie sú povinné ustanoviť pravidlá určené na zamedzenie súbehu daňových výhod alebo nevýhod, musia ich uplatňovať na rezidentov aj nerezidentov.

21 Pozri napríklad rozsudky z 12. septembra 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, bod 40).

22 Pozri napríklad rozsudok zo 14. novembra 2018, Memoria a Dall'Antonia (C-342/17, EU:C:2018:906, bod 48).

39. V daňových veciach sa však pojem „obmedzenie“ uplatňuje viac limitovaným spôsobom. Samotná skutočnosť zdanenia činnosti alebo transakcie nevyhnutne spôsobuje, že účasť na tejto transakcii je menej atraktívna. Aby teda nebola dotknutá možnosť členských štátov vyberať dane,[23] z doterajšej judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že sporné vnútroštátne opatrenie musí *tiež* viesť k priamej alebo nepriamej diskriminácii, aby bolo možné na toto opatrenie v tomto zmysle hľadieť ako na „obmedzenie“. Test, ktorý sa má uplatniť na preukázanie existencie obmedzenia v daňových veciach, je teda totožný s testom, ktorý sa má uplatniť v iných veciach ako v oblasti daní.[24]

40. Nevyhnutnosť testu nediskriminácie, a teda preskúmania porovnateľnosti oboch situácií s cieľom kvalifikovať opatrenie ako „obmedzenie“ v tomto zmysle, bola založená rozsudkom zo 17. júla 2014, Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087). V tomto prípade generálna advokátka Kokott navrhla upustiť od testu nediskriminácie a namiesto toho naliehala uplatniť na daňové záležitosti rovnaký test ako v iných oblastiach.[25] Súdny dvor sa však v tejto súvislosti neriadil jej návrhmi.[26] Okrem toho, pokiaľ ide o voľný pohyb kapitálu, ako je tomu v prejednávanom prípade, potreba takéhoto porovnania vyplýva zo znenia článku 65 ZFEÚ.

41. Ak vychádzam primárne z rozhodnutia vo veci Nordea Bank, je podľa môjho názoru potrebné preskúmať, či v prípade článku 63 ZFEÚ existuje diskriminácia predstavujúca obmedzenie voľného pohybu kapitálu.

42. Predtým, ako budem pokračovať, by som chcel podotknúť, že v zásade existujú dva problémy týkajúce sa otázky diskriminačného zdaňovania, a tým aj obmedzení voľného pohybu v oblasti zdaňovania. Prvý sa týka spôsobu, akým by sa mal v tejto súvislosti chápať pojem „diskriminácia“.

43. Prvý prístup naznačuje, že každé opatrenie, ktorého cieľom v prípade priamej diskriminácie alebo účinkom v prípade nepriamej diskriminácie je rozdielne zaobchádzanie s porovnateľnými situáciami alebo naopak rovnaké zaobchádzanie s rôznymi situáciami, predstavuje diskrimináciu.[27]

44. Podľa druhého prístupu ak zákon zakazuje použitie konkrétneho kritéria, dochádza k priamej diskriminácii, ak sa s osobou zaobchádza menej priaznivo na základe výslovného znenia takého kritéria. Naopak nepriama diskriminácia existuje, ak sa ustanovenie alebo kritérium, ktoré sa javí ako neutrálne, napriek tomu uplatňuje spôsobom, ktorý znevýhodňuje niektoré osoby v porovnaní s ostatnými vzhľadom na niektoré zakázané kritérium.[28]

23 Pozri napríklad rozsudky zo 6. decembra 2007, Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754, bod 53) a z 26. mája 2016, NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, bod 47).

24 Pozri napríklad rozsudok z 12. apríla 1994, Halliburton Services (C-1/93, EU:C:1994:127 bod 15) a z 19. novembra 2015, Hirvonen (C-632/13, EU:C:2015:765, bod 29).

25 Návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Kokott vo veci Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:153, bod 22).

26 Rozsudok zo 17. júla 2014, Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, body 23 a 24). Pozri tiež návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Kokott vo veci Staatssecretaris van Financiën (C-87/13, EU:C:2014:2164). Pozri so zreteľom na nedávnu judikatúru veľkej komory potvrdzujúcu tento prístup rozsudky z 5. februára 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, bod 41); z 3. marca 2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, bod 54), alebo z 3. marca 2020, *Google Ireland* (C-482/18, EU:C:2020:141, bod 44).

27 Pozri napríklad rozsudok z 13. marca 2014, Bouanich (C-375/12, EU:C:2014:138, bod 45).

28 Pozri napríklad rozsudky z 26. apríla 2018, ANGED (C-236/16, EU:C:2018:291, bod 17), a z 13. marca 2019, Gemeinsamer Betriebsrat EurothermenResort Bad Schallerbach (C-437/17, EU:C:2019:193, bod 18).

45. Historicky druhý prístup, ktorý však možno považovať skôr za uplatnenie prvého, prevládal v prípadoch judikatúry týkajúcej sa slobôd pohybu. Preto podľa Súdneho dvora k priamej diskriminácii dochádza vtedy, keď opatrenie ustanovuje rozdiel vzhľadom na štátnu príslušnosť[29] a nepriama diskriminácia nastáva, ak opatrenie, hoci je založené na inom kritériu, napríklad kritériu bydliska, v skutočnosti vedie k rovnakému výsledku.[30] Možno však poznamenať, že už zhruba desať rokov sa Súdny dvor častejšie odvoláva na prvú definíciu pojmu „diskriminácia“ a odmieta akýkoľvek odkaz na štátnu príslušnosť.[31]

46. Podľa môjho názoru, keďže slobody pohybu smerujú k dotvoreniu jednotného trhu bez toho, aby boli členské štáty zbavené svojej daňovej autonómie, je potrebné aj naďalej používať druhý prístup založený na existencii zakázaného kritéria, aby bolo možné určiť, či opatrenie predstavuje obmedzenie vo forme diskriminačného daňového opatrenia.[32]

47. Okrem toho prvý prístup je v skutočnosti rovnocenný s preskúmaním koherencie práva, pretože podľa judikatúry Súdneho dvora sa porovnateľnosť musí posudzovať s prihliadnutím na cieľ, ktorý sleduje predmetná daň.[33] Tento prístup sa preto javí ako relevantný, ako je to v prípade DPH,[34] ak je spochybnená neutralita tohto opatrenia, v tomto prípade chápaná ako nesúlad s jeho cieľmi.[35] Pokiaľ ide o slobody pohybu, nie je potrebné skúmať súlad právnej úpravy s jej cieľmi, aby sa zistila existencia diskriminácie,[36] ale skôr to, či sa tým vnútroštátny zákonodarca snažil chrániť svojich štátnych príslušníkov.

29 Pozri napríklad rozsudok zo 14. decembra 2006, Denkavit Internationaal a Denkavit France (C-170/05, EU:C:2006:783, bod 19). Niektoré rozsudky naznačujú, že daňové opatrenie založené na mieste bydliska predstavuje priamu diskrimináciu. Pozri napríklad rozsudok z 26. apríla 2018, ANGED (C-236/16, EU:C:2018:291, bod 17). Väčšina rozsudkov to však považuje za nepriamu diskrimináciu. Pozri napríklad rozsudok zo 14. februára 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, bod 29). Súhlasím s týmto prístupom v rozsahu, v akom Súdny dvor systematicky skúma v prípadoch existencie rozdielov v zaobchádzaní založenom na bydlisku, či tieto rozdiely môžu byť odôvodnené naliehavými dôvodmi, pričom priamu diskrimináciu možno odôvodniť iba dôvodmi výslovne ustanovenými v ZFEÚ. Pozri návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Tizzano vo veci SEVIC Systems (C-411/03, EU:C:2005:437, bod 55). Pojmy „daňová rezidencia“ a „sídlo“ alebo „ústredie spoločnosti“, ktoré možno použiť na zistenie príslušnosti spoločnosti, keď štát uplatňuje zákonnú teóriu sídla, sa navyše líšia. Spoločnosť môže byť na daňové účely považovaná za rezidenta v štáte bez toho, aby mala príslušnosť tohto štátu v zmysle práva obchodných spoločností. Pozri rozsudok z 13. júla 1993, Commerzbank (C-330/91, EU:C:1993:303, bod 15).

30 Pozri napríklad rozsudky zo 14. februára 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, bod 26); z 20. januára 2011, Komisia/Grécko (C-155/09, EU:C:2011:22, bod 46); z 19. novembra 2015, Hirvonen (C-632/13, EU:C:2015:765, bod 28), a z 18. júna 2020, Komisia/Maďarsko (Transparentnosť združenia) (C-78/18, EU:C:2020:476, bod 62).

31 Pozri LENAERTS K., BERNARDEAU L.: L'encadrement communautaire de la fiscalité directe. In: *Cahiers de droit européen*, roč. 1, Bruylant, 2007, s. 19 – 109, s. 36 a nasl. Je pravda, že kritérium štátnej príslušnosti sa môže zdať ako obmedzujúce, ale v praxi má za následok iba to, že diskriminácia založená na bydlisku je považovaná za nepriamu diskrimináciu. Naopak prvý prístup v rozsahu, v akom sa opiera o konkrétne kritérium, by so sebou mohol niesť riziko, že preskúmanie Súdneho dvora bude motivované spoločenskými úvahami a že tento súd pri tom bude vychádzať z možnosti preskúmať nielen existenciu diskriminácie, ale všeobecnejšie spôsob, akým je formulovaný výkon právomoci členských štátov, a to napriek skutočnosti, že prekrývanie jurisdikcií by sa nemalo považovať za prekážku, ale za dôsledok súbežného výkonu svojich právomocí dvoma štátmi.

32 Podľa druhého prístupu môže diskriminácia navyše vzniknúť aj uplatnením rovnakého pravidla na rôzne situácie. Pozri rozsudok zo 6. decembra 2007, Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754, bod 41).

33 Pozri napríklad rozsudky z 26. februára 2019, X (Sprostredkovateľské spoločnosti so sídlom v tretích krajinách) (C-135/17, EU:C:2019:136, bod 64), a z 13. novembra 2019, College Pension Plan of British Columbia (C-641/17, EU:C:2019:960, bod 65). Súdny dvor niekedy odkazuje aj na predmet a obsah sporných vnútroštátnych ustanovení. Pozri rozsudok z 18. decembra 2014, Q (C-133/13, EU:C:2014:2460, bod 22).

34 Pozri napríklad rozsudok zo 7. marca 2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, bod 51).

35 Prvý prístup uplatnený pri zakázanom kritériu by mohol dokonca viesť k paradoxnému výsledku. Vzhľadom na to, že v rámci tohto prístupu je potrebné posudzovať porovnateľnosť z hľadiska cieľa sledovaného dotknutým opatrením, ak toto opatrenie sleduje ako cieľ rozdielne zaobchádzanie s dvoma kategóriami osôb na základe zakázaného kritéria, nie je možné konštatovať existenciu diskriminácie, keďže vzhľadom na tento cieľ je potrebné tieto dve kategórie považovať za neporovnateľné.

36 Nedostatok koherencie vnútroštátnej právnej úpravy nemusí nevyhnutne znamenať existenciu obmedzenia jednej zo slobôd pohybu. Opatrenie však môže byť v nesúlade so svojimi cieľmi aj bez toho, aby znevýhodňovalo osoby inej štátnej príslušnosti a nerezidentov. Vzhľadom na to, aj keď súlad právnej úpravy s jej cieľmi by nemal byť rozhodujúci vo fáze, v ktorej sa posudzuje existencia obmedzenia, je však relevantný pri skúmaní dôvodnosti tohto opatrenia. Na to, aby bolo obmedzenie zlučiteľné s právom Únie, musí byť nielen odôvodnené, ale musí byť tiež vhodné na zabezpečenie dosiahnutia sledovaného cieľa, a to koherentne a systematicky. Pozri napríklad rozsudok z 18. júna 2020, Komisia/Maďarsko (Transparentnosť združenia) (C-78/18, EU:C:2020:476, bod 76).

48. To ma privádza k druhej otázke, konkrétne k referenčnému bodu, ktorý sa má použiť pri posúdení existencie obmedzenia. Malo by sa na príslušné daňové ustanovenie skúmať izolovane? Alebo (ako si skôr myslím) by sa mal daňový režim posudzovať ako celok? Aj keď judikatúra nepochybne vyvoláva určitú neistotu v tom, že niektoré rozsudky môžu vzbudzovať dojem, že pojem „opatrenie“ treba chápať v tom zmysle, že odkazuje na každý prvok, ktorý môže ovplyvniť výpočet splatnej dane, bližší pohľad na judikatúru ukazuje, že tento pojem odkazuje na dotknutý daňový režim ako na celok. [37]

49. Zdá sa to navyše v súlade s prístupom prijatým v prípade štátnej pomoci. V tejto oblasti, [38] pokiaľ ide o posúdenie kritéria selektivity daňového opatrenia, Súdny dvor potom, ako najskôr preskúmal porovnateľnosť z hľadiska cieľov sledovaných údajnou štátnou pomocou, [39] nakoniec rozhodol na základe rozhodujúceho rozsudku vyhláseného veľkou komorou, podľa ktorého je potrebné preskúmať porovnateľnosť povahy a všeobecnej štruktúry príslušného daňového systému. [40] Odvtedy je na to, aby bolo možné kvalifikovať daňové opatrenie ako „selektívne“, potrebné identifikovať jednak všeobecný alebo „bežný“ daňový systém uplatniteľný v dotknutom členskom štáte, a jednak preukázať, že skúmaná daň predstavuje odchýlku od tohto systému, pokiaľ rozlišuje medzi subjektmi, ktoré sa vzhľadom na cieľ sledovaný týmto všeobecným daňovým systémom nachádzajú v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii. [41]

50. Podľa môjho názoru by to isté alebo podobné malo platiť pre každú slobodu pohybu, najmä pokiaľ ide o uplatnenie testu porovnateľnosti. Ako uviedol generálny advokát Wahl, vykonanie testu porovnateľnosti vo svetle referenčného rámca skutočne zaručuje, že „daňové opatrenie sa posudzuje s ohľadom na rámec, ktorého súčasťou sú všetky relevantné ustanovenia, a nie s ohľadom na ustanovenia, ktoré boli umelo vyčlenené zo širšieho legislatívneho rámca, čo predstavuje problém, ktorý by musel prevládať aj vo vzťahu k voľnému pohybu“ [42]. Navyše v obidvoch záležitostiach je možné identifikovať potenciálne diskriminačné pravidlá vedúce k znevýhodňovaniu cezhraničných situácií, ku ktorým sa malo vo vzťahu k cieľom pristupovať rovnako z pohľadu sledovaného referenčného rámca, až keď sa tento referenčný rámec stanoví.

51. Samostatné posudzovanie ustanovení vnútroštátneho práva, avšak bez celkového porovnania účinkov každého ustanovenia, vytvára riziko, že sa štátni príslušníci Únie môžu usilovať o získanie výhod, ktoré im plynú z výhod poskytovaných rezidentom bez náležitého ohľadu na konkrétne bremená, ktorým môžu podliehať tí istí daňovníci rezidenti. [43] Aj keď právo EÚ môže vyžadovať rovnaké zaobchádzanie, neznamená to, že nerezidenti si môžu zvoliť také prvky daňového režimu iného

37 Pozri napríklad rozsudok z 30. júna 2016, Feilen (C-123/15, EU:C:2016:496, bod 27). Ostatné rozsudky stanovujú, že porovnateľnosť sporných situácií je potrebné skúmať z hľadiska „dotknutých vnútroštátnych ustanovení“. Pozri rozsudok z 27. februára 2020, AURES Holdings (C-405/18, EU:C:2020:127, bod 37).

38 Test, ktorý sa má uplatniť pri určení, či je pomoc selektívna, alebo na preukázanie existencie obmedzenia, je relatívne podobný testu nediskriminácie. Podmienka selektivity spočíva v zistení „či podľa konkrétneho právneho systému môže štátne opatrenie zvýhodniť určité podniky alebo výrobu určitých tovarov v zmysle článku (107) ods. 1 (ZFEÚ) v porovnaní s inými podnikmi, ktoré sa nachádzajú v právnej a skutkovej situácii porovnateľnej s ohľadom na cieľ sledovaný dotknutým opatrením“. Rozsudok z 8. novembra 2001, Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, bod 41). Podľa môjho názoru medzi nimi dvoma napriek tomu existuje rozdiel, a to, že pokiaľ ide o štátnu pomoc, porovnateľnosť sa musí posudzovať z ekonomického, a nie z právneho hľadiska. Na základe cieľa sledovaného dotknutým opatrením alebo referenčného rámca sú teda subjekty, ktoré by sa mali považovať za subjekty nachádzajúce sa v porovnateľnej situácii, všetky subjekty pôsobiace na trhu, na ktorý by dotknuté opatrenie mohlo mať účinky.

39 Pozri rozsudok z 22. decembra 2008, British Aggregates/Komisia (C-487/06 P, EU:C:2008:757, body 80 až 87).

40 Rozsudky z 8. septembra 2011, Paint Graphos (C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, bod 76), a z 19. decembra 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, bod 37).

41 Rozsudok v spojených veciach zo 7. novembra 2019, UNESA a i. (C-105/18 až C-113/18, EU:C:2019:935 bod 61).

42 Návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Wahl vo veci Andres/Komisia (C-203/16 P, EU:C:2017:1017, bod 109), a rozsudok z 28. júna 2018, Andres (Platobná neschopnosť spoločnosti Heitkamp BauHolding)/Komisia (C-203/16 P, EU:C:2018:505, bod 103).

43 Prístup však musí byť odlišný, ak je situácia v konaní vo veci samej dôsledkom povahy transakcie a ak v tejto súvislosti daňové orgány preskúmali niekoľko ustanovení s cieľom postupne vylúčiť použitie iných daňových režimov, ako vo veci Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (C-480/19) (vec, v ktorej dnes tiež prednesiem svoje návrhy). Keďže v tejto situácii každé z týchto ustanovení v skutočnosti určuje pôsobnosť týchto príslušných režimov a nie výšku dane, ktorá sa má zaplatiť, treba každé z týchto ustanovení považovať za autonómne opatrenie, a preto ich treba skúmať samostatne.

členského štátu, ktoré im poskytnú voči rezidentom tohto štátu privilegované postavenie. Napríklad v prejednávanej veci sa zdá, že žalobca sa snaží spojiť 50 % zníženie základu dane s uplatnením priemernej sadzby dane, pričom táto požiadavka (ak by bola akceptovaná) by bola priaznivejšia ako režim uplatňovaný na rezidentov.

2. Uplatnenie

52. Na úvod treba pripomenúť, že portugalskú daňovú právnu úpravu, ako ju opísal vnútroštátny súd vo veci Hollmann, ktorá sa týkala zdaňovania ostatných príjmov z nehnuteľností v Portugalsku za zdaňovacie obdobie roku 2007, vyhlásil Súdny dvor za úpravu, ktorá je v rozpore s právom EÚ.

53. Aj keď sa zdá, že niektoré body rozsudku Súdneho dvora naznačujú, že predmetné obmedzenie bolo výsledkom uplatnenia zníženia základu dane z ostatných príjmov o 50 % iba pre rezidentov, pravdepodobne to nie je úplný stav veci. Preskúmanie bodov 37, 38, 51 a 54 uvedeného rozsudku ukazuje, že Súdny dvor sa na preukázanie obmedzenia voľného pohybu v zmysle, ktorý som opísal, neobmedzil na konštatovanie, že základ dane nebol rovnaký pri rezidentoch a nerezidentoch. Podstata námietky sa skôr týkala vyššieho daňového bremena ostatných príjmov zaťažujúceho nerezidentov v dôsledku predmetnej transakcie. Ako uviedol Súdny dvor: „ostatné príjmy vyplývajúce z prevodu nehnuteľnosti nachádzajúcej sa v jednom členskom štáte, v danom prípade v Portugalsku, ak je tento prevod vykonaný rezidentom iného členského štátu, podliehali vyššiemu *daňovému bremenu*, než je daňové bremeno uplatňované pri rovnakom type transakcie na ostatné príjmy dosiahnuté rezidentom štátu, v ktorom sa nachádza táto nehnuteľnosť.“ [44]

54. Skutočnou formou diskriminácie je tak konečná výška dane, ktorú bude nerezident musieť zaplatiť za ostatný príjem dosiahnutý z nehnuteľností, ak je vyššia ako tá, ktorú by zaplatil pri rovnakej transakcii rezident. Z tohto dôvodu nebolo relevantné ani tak neuplatnenie 50 % zníženia základu dane, ako skôr celková efektívna sadzba dane, ktorá sa v skutočnosti uplatnila v dôsledku kombinovaného účinku zohľadneného percenta základu dane a príslušnej sadzby dane.

55. Aj pri absencii 50 % zníženia základu dane by sa právna úprava opísaná vnútroštátnym súdom vo veci Hollmann v každom prípade považovala za stanovujúcu rozdielne zaobchádzanie, pretože zaťažovala ostatné príjmy dosiahnuté nízkopríjmovým nerezidentom rovnou sadzbou dane 28 %, pričom rovnaké príjmy nízkopríjmového rezidenta by mohli byť zdanené v závislosti od daňového pásma s najnižšou sadzbou dane nižšou ako 28 %.

56. V skutočnosti z dôvodu, že Portugalsko uplatňuje progresívnu sadzbu na všetky príjmy (vrátane dosiahnutých ostatných príjmov) (čo je režim, ktorý sa všeobecne vzťahuje na rezidentov) na jednej strane a pevnú sadzbu na ostatné príjmy na druhej strane (čo je režim, ktorý sa všeobecne uplatňuje na nerezidentov bez iných príjmov zdaniteľných v Portugalsku v súvislosti s jednorazovými ostatnými príjmami), je takmer nevyhnutné, aby sa v určitých porovnateľných situáciách s niektorými daňovníkmi nerezidentmi zaobchádzalo menej priaznivo ako daňovníkmi rezidentmi. [45] Podľa

44 Bod 61. Kurzívou zvýraznil generálny advokát. Je pravda, že v bode 40 tohto rozsudku Súdny dvor uviedol, že „stanovenie základu dane na 50 % pri ostatných príjmoch dosiahnutých výlučne daňovníkmi s bydliskom v Portugalsku a nie daňovníkmi nerezidentmi, predstavuje obmedzenie pohybu kapitálu, zakázané článkom 56 ES“. Súdny dvor sa však nezastavil pri tomto zistení, ale rozhodol, že obmedzenie spočíva v skutočnosti, že zdaniteľné osoby nerezidenti následne podliehajú vyššiemu zdaneniu. Pozri napríklad bod 51. Z toho možno vyvodiť, že bod 40 bol iba predbežným záverom. Tým, čo sankcionuje daňovníka nerezidenta, je práve konečná suma splatnej dane. Pozri v tomto zmysle rozsudok z 3. marca 2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, bod 68).

45 Pozri rozsudok z 12. júna 2003, Gerritse (C-234/01, EU:C:2003:340, bod 47).

judikatúry Súdneho dvora sa každé neoprávnené obmedzenie voľného pohybu kapitálu, aj keď len malého významu, musí považovať za diskriminačné. Všeobecne teda stačí, aby daňový zákon zaviedol priamu alebo nepriamu diskrimináciu čo i len jednej zdaniteľnej osoby v cezhraničnej situácii, aby sa táto právna úprava mohla považovať za nezlučiteľnú s právom Únie.[46]

57. Za týchto okolností v rozpore s tým, čo tvrdí žalobca, nemožno rozsudok Hollmann vykladať[47] v tom zmysle, že na to, aby bolo možné ukončiť obmedzenie identifikované Súdnym dvorom, mala portugalská vláda nevyhnutne umožniť nerezidentom, aj keď sú ich príjmy zdaňované sadzbou 28 %, mať prospech z 50 % zníženia základu dane.[48] Ako som už uviedol, právo EÚ vyžaduje od členských štátov iba to, aby umožnili rezidentom iných členských štátov využívať rovnaké, a nie výhodnejšie zaobchádzanie, aké sa uplatňuje na štátnych príslušníkov.[49] V dôsledku toho bola portugalská vláda povinná zabezpečiť iba to, aby bola celková efektívna sadzba dane rovnaká pre ten istý druh transakcie uskutočnenej zdaniteľnými osobami v porovnateľných situáciách.

58. Podľa spisu Súdneho dvora bola portugalská daňová právna úprava po rozhodnutí vo veci Hollmann upravená dvoma spôsobmi.

59. Po prvé portugalská vláda sa rozhodla ponúknuť štátnym príslušníkom EÚ možnosť voľby medzi tým, či budú zdaňovaní ako rezidenti alebo ako nerezidenti. Portugalská vláda vo svojich pripomienkach uviedla, že uprednostňuje ponechať takúto možnosť voľby občanom Únie pred zavedením osobitného daňového režimu. Jej cieľom je ušetriť záujemcov povinnosti informovať portugalské daňové orgány o výške ich celkových príjmov a zbaviť ich dodatočných nákladov na zabezpečenie súladu s predpismi, ktoré by tým vznikli.

60. Po druhé uplatniteľné sadzby v rámci daňového režimu rezidentov v Portugalsku a v rámci režimu pre osoby s bydliskom v Európskej únii sa zmenili. Bola zavedená najmä dodatočná solidárna daň, ktorá sa vzťahuje iba na portugalských rezidentov.

61. Z toho teda vyplýva, že za zdaňovacie obdobie roku 2017 sa pri určovaní základu dane zohľadnilo iba 50 % z ostatných príjmov dosiahnutých osobami s bydliskom v Portugalsku. Táto suma bola zohľadnená podľa príslušného daňového pásma. Najvyššia hraničná hodnota vzťahujúca sa na pomer príjmov presahujúcich 80 640 eur bola zdanená 48 %, k čomu sa pre niektorých daňovníkov pripočítala dodatočná solidárna daň, ktorej sadzba predstavovala 5 % z príjmov presahujúcich 250 000 eur. V dôsledku toho bola hraničná sadzba dane z ostatných príjmov z nehnuteľností 26,5 %. V rámci režimu nerezidenta však dosiahnuté ostatné príjmy nepožívali výhodu zníženia o 50 %. Tieto ostatné príjmy boli namiesto toho zdanené jednotnou sadzbou 28 %.

46 Pozri v tomto zmysle rozsudok z 1. apríla 2008, Vláda Francúzskeho spoločenstva a valónska vláda (C-212/06, EU:C:2008:178, bod 52). Z tohto dôvodu sa mi nezdá, že by existencia akejkoľvek diskriminácie z dôvodu použitia rôznych metód výpočtu vedúcich k „celkovému“ ekvivalentnému výsledku bola v súlade s touto judikatúrou, ani so samotnou podstatou osobného práva, ktoré pre občanov Únie vyplýva zo slobôd pohybu.

47 V tejto súvislosti portugalská vláda predovšetkým tvrdí, že ak by si žalobca zvolil systém pre rezidentov, a teda by využil zníženie, mohol by svoje priznanie opraviť v rámci žiadosti o *ex gratia* platbu podľa článku 140 zákonníka o DPFO v spojení s pokynmi obsiahnutými v obežníku č. 20162 z 29. októbra 2012, ktorý vydal Daňový a colný úrad.

48 Zdá sa, že riešenie prijaté Súdnym dvorom v uznesení zo 6. septembra 2018, Patrício Teixeira (C-184/18, neuverejnené, EU:C:2018:694), takýto záver podporuje. V tomto uznesení sa Súdny dvor skutočne opieral iba o skutočnosť, že predmetné predpisy stanovovali 50 % zníženie, bez toho, aby preskúmal platnú právnu úpravu ako celok, a dospel k záveru, že došlo k obmedzeniu. Ako je však vysvetlené, na toto riešenie je potrebné nazerať v kontexte informácií, ktoré Súdnemu dvoru predložil vnútroštátny súd, ktoré odkazovali iba na 50 % zníženie ostatných príjmov, ktoré sa má zohľadniť iba v prospech rezidentov.

49 Pozri v tomto zmysle rozsudok zo 14. apríla 2016, Sparkasse Allgäu (C-522/14, EU:C:2016:253, bod 20).

62. Keďže uplatniteľná hraničná sadzba bola vyššia pre nerezidentov Únie ako pre rezidentov, mohlo by sa zdať, že predmetná vnútroštátna právna úprava zaviedla rozdielne zaobchádzanie na úkor daňovníkov, ktorí nie sú rezidentmi Únie tým, že umožnila efektívne vyššie celkové daňové zaťaženie nimi dosiahnutých ostatných príjmov. Za iných okolností by sa záver, že toto predstavovalo formu diskriminačného daňového zaobchádzania s nerezidentmi, javil ako nevyhnutný, podobne ako v rozsudku Hollmann.

63. Je však potrebné poznamenať, že portugalská právna úprava umožňuje, aby si každá osoba s bydliskom v inom členskom štáte zvolila režim uplatniteľný na rezidentov. Dostupnosť tejto možnosti podľa môjho názoru vylučuje akékoľvek diskriminačné daňové zaobchádzanie, samozrejme za predpokladu, že dotknutí daňovníci nerezidenti boli včas a účinne informovaní o možnosti tejto voľby. Pravidlá slobody pohybu skutočne vyžadujú iba to, aby sa štátnym príslušníkom Únie s bydliskom v inom členskom štáte ponúkla možnosť využívať rovnaké daňové pravidlá ako jeho rezidentom. [50]

64. Preto za predpokladu, že občan Únie, ktorý má bydlisko v inom členskom štáte, má skutočnú a efektívnu možnosť zvoliť si ten istý režim ako ten, ktorý sa uplatňuje na rezidentov, čo predpokladá, že bol o tejto možnosti riadne, včas a účinným spôsobom informovaný, a nemalo by dôjsť k žiadnej diskriminácii. [51] Keď to tak je, otázka, či túto možnosť voľby dotknutý daňovník využil alebo nie, je podľa môjho názoru irelevantná, pretože členské štáty sú oprávnené umožniť svojim zdaniteľným osobám vybrať si z niekoľkých režimov. [52]

65. Je možné zdôrazniť, že ako je uvedené vyššie, pri súčasnom stave harmonizácie vnútroštátnych daňových právnych predpisov alebo ich absencii môžu členské štáty zaviesť daňový systém, ktorý považujú za najvhodnejší, ako napríklad systém progresívneho zdaňovania v splátkach počítaných na základe celkového príjmu dotknutej osoby. Preto sa Portugalsko mohlo na základe rozsudku Súdneho dvora vo veci Hollmann jednoducho rozhodnúť vyžadovať od nerezidentov, aby priznali, obdobne ako rezidenti, všetky svoje príjmy s cieľom určiť sadzbu, akou by sa mali ostatné príjmy plynúce z prevodu nehnuteľného majetku zdaňovať. Je pravda, že by to znamenalo, že dotknuté osoby by museli vyplniť dve daňové priznania, čo by bol nepochybne poľutovaniahodný, ale napriek tomu nevyhnutný dôsledok absencie harmonizácie pri paralelnom zdaňovaní dvoma členskými štátmi. [53] Akékoľvek iné riešenie by v skutočnosti spochybňovalo fiškálnu autonómiu každého členského štátu.

66. Dôvod, pre ktoré si portugalská vláda nezvolila túto možnosť, sa zdá zrejmý, a to, že chcela zmierniť daňové formality, ktoré by inak zaťažovali daňových nerezidentov. [54]

67. Podľa môjho názoru je teda Portugalsko oprávnené postupovať týmto spôsobom za predpokladu a zásadnej podmienky, že nerezidentom umožňuje zvoliť si zdaňovanie ostatných príjmov rovnakým spôsobom ako rezidentom. To si vyžaduje, aby príjmy dosiahnuté v Portugalsku neboli zdaňované podľa hraničného daňového pásma, ale aby boli rozdelené do rôznych pásiem, ktoré by sa uplatnili, ak

50 Podľa názoru Komisie, ktorý bol prednesený na pojednávaní, by si žalobca mohol zvoliť medzi nezákonným a zákonným režimom. Je však potrebné zdôrazniť, že údajná nezákonnosť možnosti zdanenia pevnou sadzbou je založená na jej diskriminačnej povahe. Tento režim by preto nebol nezákonný zo svojej podstaty, ale na základe porovnania s režimom uplatňovaným pre rezidenta. Preto keďže podľa môjho názoru od okamihu, kedy si nerezidenti môžu zvoliť zdaňovanie rovnakým spôsobom ako rezidenti, nemožno akceptovať žiadnu diskrimináciu, je logicky potrebné domnievať sa, že predmetný žalobca má na výber z dvoch platných možností.

51 Pri diskusii na pojednávaní k tomuto bodu Komisia uznala ťažkosti pri rozhodovaní o tom, ako malo Portugalsko uplatniť rozhodnutie Hollmann. Komisia však poznamenala, že ak by Portugalsko uplatnilo rovnaký daňový režim založený na zohľadnení všetkých príjmov rezidentov a nerezidentov na účely stanovenia sadzby dane, žiadna diskriminácia by nemohla byť identifikovaná.

52 Členské štáty nie sú povinné uložiť uplatňovanie režimu: výber najvýhodnejšieho režimu môžu ponechať na jednotlivcoch. Pozri analogicky rozsudok zo 16. apríla 2015, Komisia/Nemecko (C-591/13, EU:C:2015:230, bod 73).

53 Pozri napríklad rozsudok z 8. decembra 2011, Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (C-157/10, EU:C:2011:813, bod 38). Akékoľvek opačné riešenie by skutočne viedlo k spochybneniu možnosti štátov vykonávať svoje právomoci paralelne. V tejto súvislosti by som chcel objasniť, že pokiaľ nebola preukázaná žiadna diskriminácia, nie je potrebné vykonať žiadne skúmanie proporcionality podľa práva Únie. Test proporcionality sa skutočne vyžaduje iba vo fáze odôvodnenia. Pozri napríklad rozsudok z 18. júna 2020, Komisia/Maďarsko (Transparentnosť združenia) (C-78/18, EU:C:2020:476, bod 76).

54 Je pravda, že v takejto situácii sú rezidenti znevýhodnení, pretože nemajú možnosť využiť toto uľahčenie formalít. Ako však bolo zdôraznené, právo EÚ nezakazuje obrátenú diskrimináciu. Pozri v tomto zmysle rozsudok zo 16. júna 1994, Steen (C-132/93, EU:C:1994:254, bod 11).

by boli všetky zdaniteľné príjmy zdanené v Portugalsku v pomere k príjmom dosiahnutým v tomto členskom štáte ako percento z celkového príjmu. Naozaj sa nedá predpokladať, že príjmy dosiahnuté v Portugalsku nevyhnutne zodpovedajú príjmom, ktoré by v tomto scenári spadali do posledného pásma. To znamená, že pre zdaniteľnú osobu s príjmom 25 000 eur z iných členských štátov a 5 000 eur v Portugalsku by sa týchto 5 000 eur nemalo zdaňovať v zdaňovacom období roku 2017 sadzbou 37 %, ale priemernou sadzbou, ktorá by mala byť uplatniteľná, ak by boli všetky príjmy zdaňované v Portugalsku, čo je podľa informácií uvedených v spise 27,95 %.

68. Pri vyjadrení tohto názoru som neprehliadol skutočnosť, že Súdny dvor v bode 162 rozsudku Test Claimants in FII Group Litigation a bodu 53 rozsudku Gielen uviedol, že „vnútroštátny režim, ktorý obmedzuje slobody pohybu, zostáva nezlučiteľným s právom Európskej Únie, aj keď by bolo jeho uplatnenie fakultatívne“ [55]. Je však potrebné zdôrazniť, že Súdny dvor, ktorý zasadal vo veľkej komore, zaujal odlišný prístup vo veci Bevola a Jens W. Trock [56] a skúmal, či možnosť nerezidentov, ktorí si zvolia iný režim, stanovuje rozdiel z pohľadu otázky nediskriminácie.

69. Je ťažké dospieť k inému záveru, ako je ten, že Súdny dvor sa svojím rozsudkom vo veci Bevola a Jens W. Trock účinne odklonil od tejto skoršej judikatúry v rozsahu, v akom na tento účel trval na preskúmaní všetkých podrobností daňových právnych predpisov členského štátu samostatne. Je tiež možné poznamenať, že prístup, ktorý Súdny dvor prijal vo veci Test Claimants in the FII Group Litigation a vo veci Gielen, možno vysvetliť osobitosťami existujúcimi v týchto dvoch prípadoch.

70. Vo veci Test Claimants in the FII Group Litigation mali dotknutí daňovníci skutočne možnosť voľby medzi dvoma režimami, ktoré boli nezlučiteľné s právom EÚ. [57]

71. Pokiaľ ide o rozsudok Gielen, išlo o výber medzi režimom, ktorý je priaznivý za každých okolností a režimom, ktorý je pre zdaniteľné osoby vždy nepriaznivý. [58] Keďže neexistovala výhoda výberu druhej alternatívy, skutočnosť, že členský štát ponúkal možnosť voľby medzi týmito dvoma alternatívami nemohla mať iný cieľ, ako uviesť určité zdaniteľné osoby do omylu. Naopak, ako rozhodol Súdny dvor vo veci Hirvonen, kde si občania EÚ majú možnosť zvoliť režim, ktorý je celkovo priaznivejší ako všeobecný systém dane z príjmov, a že v rámci neho musia daňovníci nerezidenti vynaložiť menšie úsilie ako úsilie, ktoré musia vynaložiť daňovníci rezidenti, prístup prijatý v rozsudku Gielen sa podľa Súdneho dvora neuplatní. [59]

72. Na základe týchto rôznych prúdov súdnych názorov, ak by Súdny dvor rozhodol, že nebude nasledovať prístup veľkej komory vo veci Bevola a Jens W. Trock, domnievam sa, že v tomto prípade si treba položiť otázku, či možno považovať daňový režim za diskriminačný, pokiaľ ide o cezhraničné situácie, keď si občania Únie môžu zvoliť medzi dvoma možnosťami, každá s výhodami a nevýhodami, z ktorých jedna presne zodpovedá režimu uplatniteľnému pre rezidentov.

73. Podľa môjho názoru môže byť odpoveď na túto otázku iba negatívna. V slobodnom trhovom hospodárstve treba skutočne predpokladať, že jednotlivci konajú racionálne. [60] Členské štáty preto nemôžu niesť zodpovednosť za to, ak si zdaniteľná osoba nezvolila režim, ktorý by minimalizoval jej daňové zaťaženie. [61] Okrem toho skutočnosť, že nerezidenti si podľa svojej situácie museli zvoliť režim,

55 Rozsudky z 12. decembra 2006, Test Claimants in FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, bod 162), a z 18. marca 2010, Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148), bod 53).

56 Rozsudok z 12. júna 2018, Bevola a Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, bod 25).

57 V prípade Test Claimants in the FII Group Litigation bola ďalšou možnosťou, ktorú Súdny dvor už skôr považoval tiež za nevýhodnú, možnosť uvedená v bode 15 rozsudku. Pozri rozsudok z 12. decembra 2006, Test Claimants in FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, body 61 až 65).

58 Pozri rozsudok z 18. marca 2010, Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148, bod 40). Jediný rozdiel medzi týmito dvoma režimami, ako uviedol Súdny dvor, spočíval v tom, že bol zohľadnený iba jeden čas odpracovaný v inom členskom štáte.

59 Rozsudok z 19. novembra 2015, Hirvonen (C-632/13, EU:C:2015:765, bod 43).

60 Pozri v tomto zmysle rozsudok zo 4. októbra 2017, Mercedes-Benz Financial Services UK (C-164/16, EU:C:2017:734, bod 38).

61 Pozri analogicky rozsudok z 30. januára 2020, Köln-Aktienfonds Deka (C-156/17, EU:C:2020:51, body 64 a 65).

ktorý je pre nich najvýhodnejší, a nebol im uložený konkrétny režim, nemôže sama osebe predstavovať formu obmedzenia voľného pohybu kapitálu. Na to, aby bolo možné preukázať existenciu obmedzenia, musí existovať diskriminácia. Preto, ako som už uviedol, je dôležité, aby nerezidenti mali v prípade záujmu možnosť zvoliť si zdanenie ostatných príjmov presne na rovnakom základe, aký sa uplatňuje na rezidentov.

74. Aj keď podľa článku 65 ods. 1 písm. a) ZFEÚ nemožno očakávať úplnú rovnosť v daňových záležitostiach, v týchto prípadoch je potrebné skúmať podstatu návrhu na určenie diskriminácie. V tejto súvislosti nemožno na konkrétne ustanovenie vnútroštátnych právnych predpisov nazerať izolovane, bez toho, aby sme zohľadnili všetky možnosti, ktoré majú dotknuté osoby k dispozícii. Ako som už vysvetlil, samotná skutočnosť, že nerezidenti majú prospech zo zníženia základu dane, sama osebe nepostačuje na posúdenie existencie rozdielu v zaobchádzaní: treba brať do úvahy aj všetky pravidlá, ktoré navzájom dotvárajú skutočnú sadzbu dane. [62]

75. V danom prípade je pravda, že efektívne uplatniteľná sadzba dane (to znamená, berúc do úvahy rozdiely v základoch dane) je vždy vyššia pre občanov Únie nerezidentov ako pre rezidentov. Je však potrebné uviesť, že pokiaľ ide o efektívnu hraničnú sadzbu, bol tento rozdiel v roku 2017 1,5 % (v dôsledku vytvorenia dodatočnej solidárnej dane), zatiaľ čo v roku 2007, čo je fiškálny rok v prípade Hollmann, predstavoval 4 %. [63]

76. Ešte dôležitejšie je zrejme to, čo nebolo možno úplné zjavné v prípade Hollmann, že nerezidenti, aj keď musia podať priznanie, nie sú povinní priznať všetky svoje príjmy portugalským daňovým orgánom. Na rozdiel od rezidentov teda nerezidenti nie sú povinní vyplniť všetky prílohy k priznaniu a poskytnúť k tomu podporné dokumenty. Keďže podľa judikatúry Súdneho dvora môže ďalšia administratívna záťaž, ktorú nerezidenti znášajú v rámci daňového režimu, predstavovať obmedzenie, je naopak na účely určenia, či sú tieto zdaniteľné osoby znevýhodnené daňovým opatrením, potrebné zohľadniť aj skutočnosť, že nerezidenti takúto záťaž nemusia niesť. [64]

77. Ak sa napríklad pozrieme na situáciu osoby, ktorá počas zdaňovacieho obdobia 2017 zarobila viac ako 250 000 eur a ktorá okrem svojich príjmov dosiahne aj príjem z predaja garáže vo výške 5 000 eur, tento rozdiel predstavuje iba približne 153 eur. [65] Vzhľadom na to, ak sa táto osoba rozhodne pre režim rezidenta, bude musieť priznať, rovnako ako všetci rezidenti, všetky svoje príjmy, vrátane príjmov zo zdrojov mimo územia dotknutého štátu a, v prípade potreby tieto príjmy odôvodniť, preto by sa dalo predpokladať, že za takýchto okolností by si dotknutý nerezident zvolil režim nerezidentov.

78. Z toho vyplýva, že režim nerezidentov, ktorý sa uplatňuje podľa potreby, [66] môže byť za určitých okolností výhodnejší pre osoby s bydliskom v inom členskom štáte ako pre rezidentov členského štátu zdanenia. Tento predpoklad sa síce môže javiť ako okrajový, ale je relevantný. Preto nemožno vylúčiť, že rozhodnutie zvoliť si režim nerezidenta môže byť výsledkom racionálnej voľby.

62 Rozsudok z 9. marca 2017, Milkova (C-406/15, EU:C:2017:198, bod 56).

63 Pozri rozsudok z 11. októbra 2007, Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600, body 7, 9 a 38).

64 Pozri v tomto zmysle rozsudky z 31. januára 1984, Komisia/Írsko (74/82, EU:C:1984:34, bod 51); z 18. októbra 2012, X (C-498/10, EU:C:2012:635, bod 32), a z 30. januára 2020, Köln-Aktienfonds Deka (C-156/17, EU:C:2020:51, bod 62). To však neplatí, ak sú tieto náklady oprávnené z hľadiska konkrétnej situácie nerezidentov a primerané tomu, čo je nevyhnutné pre výber daní. Pozri v tomto zmysle rozsudok z 30. apríla 2020, Société Générale (C-565/18, EU:C:2020:318, bod 37).

65 Ako už bolo vysvetlené, musí sa brať do úvahy priemerná sadzba (v tomto príklade 44,9 %, ku ktorej sa pripočíta 5 % solidárna daň), nie hraničná sadzba. Rozdiel je teda 152,32 eura, a nie 75 eur.

66 Pozri, pokiaľ ide o relevantnosť tejto okolnosti, rozsudok z 3. marca 2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, bod 72).

79. Zastávam názor, že v každom prípade závery Súdneho dvora, ku ktorým dospel v rozsudkoch Test Claimants in the FII Group Litigation a Gielen, aj keby Súdny dvor zastával názor, že sú stále použiteľné, nemôžu byť bez výhrad uplatnené na právne predpisy, ako sú tie, ktoré sú predmetom konania pred vnútroštátnym súdom. Relevantné je však to, že nerezident musí mať v týchto otázkach možnosť voľby: musí byť informovaný o svojom práve na rovnaké zaobchádzanie na účely zdanenia ostatných príjmov ako je priznané rezidentom, a následne mu musí byť umožnené toto právo uplatniť.

V. Návrh

80. Vzhľadom na vyššie uvedené preto navrhujem, aby Súdny dvor na otázku, ktorú položil Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Daňový rozhodcovský súd (Rozhodcovské centrum pre správne právo), Portugalsko), odpovedal takto:

Článok 63 ZFEÚ je potrebné vykladať v tom zmysle, že mu neodporuje vnútroštátna právna úprava, ktorá zdanenie ostatných príjmov vyplývajúcich z predaja nehnuteľností nachádzajúcich sa v danom členskom štáte, ak je tento predaj vykonaný rezidentom iného členského štátu, podriaďuje inému daňovému režimu, ako je ten, ktorý sa uplatňuje na rezidentov, za predpokladu, že táto právna úprava poskytuje nerezidentom možnosť zvoliť si daňový režim uplatniteľný na rezidentov. Za týchto okolností musia orgány tohto členského štátu zabezpečiť, aby nerezidenti boli o možnosti takejto voľby informovaní dostatočne jasne, včas a zrozumiteľne a aby boli neutralizované dôsledky spojené so skutočnosťou, že celý príjem dotknutej osoby nie je zdanený v tomto štáte. Súlad s poslednými uvedenými požiadavkami však musí overiť vnútroštátny súd.