NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
PAOLO MENGOZZI
prednesené 29. marca 2007 [1]

1. V návrhu na začatie prejudiciálneho konania Cour administrative (Luxembursko) v podstate žiada Súdny dvor, aby upresnil, či vnútroštátna právna úprava, akou je právna úprava zavedená článkom 157b loi modifiée du 4 décembre 1967 relative à l'impôt sur le revenu (luxemburského zákona o dani z príjmu v znení neskorších predpisov zo 4. decembra 1967, ďalej len „LIR") odporuje zásade voľného pohybu pracovníkov (článok 39 ES). Na základe tohto ustanovenia sa na účely určenia sadzby dane uplatniteľnej na príjmy zdaniteľné v Luxemburskom veľkovojvodstve nezohľadnia straty z príjmu z prenájmu nehnuteľností nachádzajúcich sa v inom členskom štáte na strane štátneho príslušníka Spoločenstva, ktorý síce nemá bydlisko vo veľkovojvodstve, ale poberá tam podstatnú časť jeho zdaniteľných príjmov.

2. Súdny dvor už o podobnej otázke rozhodoval vo veci Ritter-Coulais, v ktorej posudzoval zlučiteľnosť nemeckého právneho predpisu, ktorý neumožňoval fyzickým osobám poberajúcim príjmy zo závislej činnosti v Nemecku, kde boli zdaňované, uplatňovať pri výpočte sadzby dane na uvedené príjmy, straty z príjmu z prenájmu obytného domu nachádzajúceho sa v inom členskom štáte, ktorý osobne využívali, s článkom 39 ES [2]. Prejednávaná vec sa však od uvedenej veci odlišuje z dvoch hľadísk: po prvé, ako už vyplýva z vyššie uvedeného, na rozdiel od právnej úpravy posudzovanej vo veci Ritter-Coulais predmetný luxemburský predpis nezohľadňuje na účely výpočtu sadzby prípadné kladné príjmy nerezidenta z prenájmu nehnuteľností nachádzajúcich sa v zahraničí. Po druhé, straty, ktoré žalobcovia uplatnili v konaní vo veci samej, ktoré viedlo k tomuto návrhu na začatie prejudiciálneho konania, sa týkajú prenajatých nehnuteľností, ktoré osobne neužívajú.

1 — Jazyk prednesu: taliančina.

2 — Rozsudok z 21. februára 2006, C-152/03, Zb. s. I-1711.

I — Právny rámec

A — *Relevantné právo Spoločenstva*

3. Článok 39 ES uvádza:

„1. Zabezpečí sa voľný pohyb pracovníkov v rámci Spoločenstva.

2. Voľný pohyb pracovníkov zahŕňa zrušenie akejkoľvek diskriminácie pracovníkov členských štátov na základe štátnej príslušnosti, pokiaľ ide o zamestnanie, odmenu za prácu a ostatné pracovné podmienky.

S výnimkou obmedzení odôvodnených verejným poriadkom, verejnou bezpečnosťou a ochranou verejného zdravia majú pracovníci právo:

a) uchádzať sa o skutočne ponúkané pracovné miesta;

b) voľne sa za týmto účelom pohybovať na území členských štátov;

c) na pobyt v niektorom z členských štátov na účel zamestnania v súlade s ustanoveniami zákonov, iných právnych predpisov alebo správnych aktov, ktorými sa upravuje zamestnávanie vlastných štátnych príslušníkov tohto štátu;

d) po ukončení zamestnania zostať na území členského štátu za podmienok ustanovených vo vykonávacích nariadeniach, ktoré stanoví Komisia.“

B — *Vnútroštátne právo*

4. Ustanovenia týkajúce sa zdanenia fyzických osôb, ktoré sú pre danú vec relevantné, sú obsiahnuté predovšetkým vo vyššie uvedenom LIR a v dohode o zamedzení dvojitého zdanenia a o stanovení pravidiel o vzájomnej správnej pomoci v oblasti daní z príjmu a z majetku a v oblasti obchodnej dane a dane z nehnuteľnosti, uzatvorenej 23. augusta 1958 medzi Luxemburským veľkovojvodstvom a Nemeckom (ďalej len „DDZ“).

5. Článok 157b LIR stanovuje najmä, že daňovníci s trvalým bydliskom mimo územia Luxemburska, ktorých zdaniteľný príjem

v Luxembursku však predstavuje najmenej 90 % ich celkových „domácich“ a zahraničných príjmov z pracovnej činnosti, môžu požiadať o zdanenie v Luxembursku, pokiaľ ide o príjmy, ktoré podliehajú zdaneniu v tomto štáte. V takom prípade sa pri výpočte sadzby dane použije sadzba, ktorá by sa na nich vzťahovala, keby mali trvalé bydlisko v Luxembursku, pričom sa na tento účel zohľadnia ich príjmy z luxemburských zdrojov a ich zahraničné príjmy z *pracovnej činnosti* [3].

6. Zo spisu v prejednávanej veci však vyplýva, že v prípade daňovníka, ktorý má trvalé bydlisko v Luxembursku, sa pri určení sadzby uplatniteľnej na jeho zdaniteľné príjmy zohľadňuje jeho celková daňová schopnosť, pričom sa prihliada aj na prípadné straty z príjmu z prenájmu nehnuteľností nachádzajúcich sa v zahraničí (článok 134 LIR).

7. V zmysle článku 4 DDZ príjmy z prenájmu nehnuteľností podliehajú zdaneniu v zmluvnom štáte, v ktorom sa tento majetok nachádza.

8. V tejto dohode je tiež uvedené, že štát, v ktorom má daňovník trvalé bydlisko, zohľadní pri stanovení sadzby, ktorá sa má uplatniť na príjmy zdaniteľné v tomto štáte, jeho celosvetový príjem (článok 24).

II — Skutkový stav, návrh na začatie prejudiciálneho konania a konanie pred Súdnym dvorom

9. Manželia Lakebrinkoví, obaja nemeckí štátni príslušníci s bydliskom v Nemecku, ktorých zdaniteľné príjmy za rok 2002 tvorili príjmy zo závislej činnosti v Luxembursku, požiadali o ich kolektívne zdanenie v Luxembursku v zmysle ustanovenia článku 157b LIR.

10. V nadväznosti na ich žiadosť boli zdanení z príjmov podliehajúcich zdaneniu v Luxembursku s použitím sadzby, ktorá by sa na nich vzťahovala, keby mali bydlisko v Luxembursku. Príslušné daňové výmery okrem iného upresnili, že v súlade s ustanovením článku 157b LIR neboli na účely stanovenia uvedenej sadzby, na rozdiel od toho, čo dotknuté osoby požadovali, zohľadnené straty z príjmu z prenájmu týkajúce sa nehnuteľností nachádzajúcich sa v Nemecku.

3 — Z uznesenia, ktorým sa predkladá tento návrh, vyplýva, že takto definovaným režimom podľa článku 157b chcel luxemburský normotvorca dosiahnuť súlad s právnymi predpismi Spoločenstva, najmä so zásadami, ktoré Súdny dvor uviedol v rozsudku zo 14. februára 1995, Schumacker (C-279/93, Zb. s. I-225), kde zásadu rovnosti zaobchádzania spojenú s voľným pohybom pracovníkov obmedzil len na hospodárske činnosti, z ktorých plynú príjmy z pracovnej činnosti.

11. Toto posledné rozhodnutie bolo napadnuté v rámci dvoch sťažností smerujúcich proti uvedeným daňovým výmerom, ktoré manželia Lakebrinkoví podali riaditeľovi priamych daní.

12. Keďže na tieto sťažnosti nedostali zo strany správnych orgánov odpoveď, obrátili sa na Tribunal administratif de Luxembourg, ktorý po tom, čo spojil dve žaloby podané manželmi Lakebrinkovými na spoločné konanie, ich posúdil ako prípustné a dôvodné v rozsahu, v akom sa domáhali zmeny daňových výmerov, a upresnil, že pri výpočte sadzby dane uplatniteľnej na príjmy žalobcov mali byť zohľadnené straty z príjmu z prenájmu týkajúce sa nehnuteľného majetku nachádzajúceho sa v Nemecku, ako boli stanovené nemeckými daňovými orgánmi.

13. Luxemburské veľkovojvodstvo, zastúpené jeho ministrom financií, sa proti tomuto rozhodnutiu odvolalo na Cour administrative, ktorý vzhľadom na to, že mal pochybnosti o výklade článku 39 ES, rozhodol prerušiť konanie, ktoré pred týmto súdom prebiehalo, a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Treba článok 39 ES vykladať v tom zmysle, že nepripúšťa takú vnútroštátnu právnu úpravu, aká bola zavedená v Luxemburskom veľkovojvodstve článkom 157b LIR, na základe ktorej štátny príslušník členského štátu Spoločenstva, ktorý nemá bydlisko v Luxembursku a poberá príjmy zo závislej činnosti plynúce z luxemburských zdrojov, pričom tieto príjmy predstavujú podstatnú časť jeho zdaniteľných príjmov, nemôže na účely stanovenia sadzby dane, ktorá sa má uplatniť na jeho príjmy plynúce z luxemburských zdrojov, uplatniť svoje záporné príjmy z prenájmu týkajúce sa nehnuteľností, ktoré osobne neužíva a ktoré sa nachádzajú v inom členskom štáte, v danom prípade v Nemecku?“

14. Podľa článku 23 Štatútu Súdneho dvora predložili manželia Lakebrinkoví, Komisia, luxemburská, švédska a holandská vláda svoje písomné pripomienky.

III — Právna analýza

A — *O existencii nepriamej diskriminácie*

15. Svojou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 39 ES vykladať tak, že mu odporuje vnútroštátna právna úprava, v zmysle ktorej sa pri určení sadzby dane uplatniteľnej na zdaniteľné príjmy štátneho príslušníka Spoločenstva,

ktorý tam nemá trvalé bydlisko, avšak poberá tam podstatnú časť jeho zdaniteľných príjmov, ktoré tvoria príjmy zo závislej činnosti, v Luxemburskom veľkovojvodstve nezohľadňujú straty z príjmu z prenájmu týkajúce sa nehnuteľností nachádzajúcich sa v inom členskom štáte, zatiaľ čo táto kategória príjmov je na účely zdanenia rezidenta relevantná.

16. Luxemburská, švédska a holandská vláda navrhujú odpovedať na túto otázku záporne, zatiaľ čo manželia Lakebrinkoví a Komisia zastávajú opačný názor.

17. Vzhľadom na to, že sa dotknutý právny predpis týka zdanenia fyzických osôb, je v tejto súvislosti pri jeho posúdení potrebné vychádzať z toho, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora, aj keď za súčasného stavu práva Spoločenstva nepatrí oblasť priamych daní ako taká do právomoci Spoločenstva, skutočnosťou zostáva, že členské štáty sú povinné vykonávať právomoci v tejto oblasti v súlade s právom Spoločenstva, najmä pokiaľ ide o základné slobody, na ktorých je založené vytváranie a fungovanie vnútorného trhu. [4]

18. Vzhľadom na to, že žalobcovia v konaní vo veci samej vykonávajú *závislú činnosť* v členskom štáte, je nepochybné, že sa predmetný vnútroštátny predpis má posudzovať vo vzťahu k článku 39 ES.

19. Toto ustanovenie zakotvuje zásadu voľného pohybu pracovníkov a zrušenie akejkoľvek diskriminácie pracovníkov členských štátov na základe štátnej príslušnosti. [5]

20. Uvádzam však, že právna úprava, o ktorú ide vo veci samej, sa uplatňuje bez ohľadu na štátnu príslušnosť dotknutého daňovníka. Toto rozdielne zaobchádzanie založené na kritériu bydliska alebo miesta pôvodu môže však za určitých okolností viesť k výsledku, ktorý sa rovná diskriminácii na základe štátnej príslušnosti.

21. Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora je totiž zakázaná nielen diskriminácia na základe štátnej príslušnosti, ale tiež všetky formy diskriminácie, ktoré aj pri uplatňovaní iných kritérií rozlišovania v skutočnosti

4 — Pozri najmä rozsudky Schumacker, už citovaný, bod 21; zo 4. októbra 1991, Komisia/Spojené kráľovstvo, C-246/89, Zb. s. I-4585, bod 12, a z 13. novembra 2003, Schilling a Fleck-Schilling, C-209/01, Zb. s. I-13389, bod 22.

5 — Pozri najmä rozsudok z 23. februára 1994, Scholz, C-419/92, Zb. s. I-505, bod 7.

vedú k rovnakému výsledku, pričom pod diskrimináciou sa rozumie uplatnenie odlišných pravidiel na porovnateľné situácie alebo uplatnenie rovnakého pravidla na odlišné situácie. [6]

22. V oblasti priamych daní Súdny dvor rozhodol, že rozdiel v zaobchádzaní založený na bydlisku sám osebe nepredstavuje diskrimináciu, pretože toto kritérium je v zásade odrazom väzby medzi daňovníkom a jeho krajinou pôvodu, a môže preto odôvodňovať rozdielne daňové zaobchádzanie. [7]

23. V tejto súvislosti Súdny dvor rozhodol, že situácie rezidentov a nerezidentov štátu nie sú vo všeobecnosti porovnateľné, keďže príjem dosahovaný na území štátu nerezidentom tvorí najčastejšie iba časť jeho celkového príjmu sústredeného do miesta jeho bydliska a osobná schopnosť nerezidenta platiť dane, vychádzajúca zo zohľadnenia všetkých jeho príjmov a jeho osobných a rodinných pomerov, môže byť najľahšie posúdená v mieste, kde má sústredené svoje osobné a majetkové záujmy, čomu vo všeobecnosti zodpovedá miesto obvyklého bydliska. [8]

24. Tiež skutočnosť, že členský štát nepriznáva určité daňové zvýhodnenia osobám bez trvalého bydliska, ktoré priznáva osobám s trvalým bydliskom, nie je vo všeobecnosti diskriminačná, berúc do úvahy objektívne rozdiely medzi situáciou osoby s trvalým bydliskom a situáciou osoby bez trvalého bydliska, tak z aspektu zdroja príjmu, ako aj z aspektu osobnej schopnosti platiť dane alebo osobných a rodinných pomerov. [9]

25. Súdny dvor však rozhodol, že treba inak postupovať v prípade, keď osoba bez trvalého bydliska nemá významnejší príjem v štáte, kde trvalé bydlisko má, a podstatnú časť zdaniteľného príjmu má v štáte, kde vykonáva pracovnú činnosť, takže štát, v ktorom má trvalé bydlisko, jej nie je schopný priznať výhody plynúce z posúdenia jej osobných a rodinných pomerov. [10] V skutočnosti, pokiaľ ide o osobu bez trvalého bydliska, ktorá poberá väčšinu svojho príjmu v členskom štáte, ktorý však nie je štátom, kde má

6 — Pozri najmä rozsudky z 12. februára 1974, Sotgiu, 152/73, Zb. s. 153, bod 11, a z 21. novembra 1991, Le Manoir, C-27/91, Zb. s. I-5531, bod 10.

7 — Pozri rozsudky Schumacker, už citovaný, body 31 až 34; z 11. augusta 1995, Wielockx, C-80/94, Zb. s. I-2493, bod 18; z 27. júna 1996, Asscher, C-107/94, Zb. s. I-3089, bod 41, ako aj z 29. apríla 1999, Royal Bank of Scotland, C-311/97, Zb. s. I-2651, bod 27.

8 — Pozri rozsudky Schumacker, už citovaný, body 31 a 32; zo 14. septembra 1999, Gschwind, C-391/97, Zb. s. I-5451, bod 22; zo 16. mája 2000, Zurstrassen, C-87/99, Zb. s. I-3337, bod 21, a z 12. júna 2003, Gerritse, C-234/01, Zb. s. I-5933, bod 43.

9 — Pozri už citované rozsudky Schumacker, bod 34; Gschwind, bod 23, a Gerritse, bod 44.

10 — Pozri rozsudky Schumacker, už citovaný, bod 36, ako aj z 12. decembra 2002, de Groot, C-385/00, Zb. s. I-11819, bod 89.

trvalé bydlisko, diskriminácia spočíva v tom, že jej osobné a rodinné pomery nie sú zohľadnené ani v štáte, kde má trvalé bydlisko, a ani v štáte, kde pracuje. [11]

26. Pristúpiac k problému, ktorý je predmetom prejednávaného návrhu, sa za týchto okolností domnievam, že je nepochybné, že v skutkovej situácii, akou je situácia vo veci samej, predstavuje uplatnenie dotknutého právneho predpisu vo vzťahu k manželom Lakebrinkovým rozdielne zaobchádzanie založené na skutočnosti, že majú trvalé bydlisko mimo luxemburského územia.

27. Ako som totiž konštatoval, luxemburská legislatíva pri určení sadzby, ktorá sa uplatňuje na zdaniteľné príjmy rezidentov, zohľadňuje ich celosvetový príjem. Podobnosť v prípade daňovníka, ktorý nie je zdaňovaným rezidentom v Luxembursku, ale poberá tam všetky alebo skoro všetky jeho zdaniteľné príjmy, a zdaňovaných rezidentov je však len čiastočná z dôvodu, že pri výpočte sadzby dane sa zásada progresivity uplatňuje, okrem príjmov z luxemburských zdrojov, len na príjmy nerezidentov z pracovnej činnosti v zahraničí, v dôsledku čoho sú vylúčené príjmy, ktoré do tejto kategórie nespadajú, medzi ktoré patria príjmy, akými sú príjmy z prenájmu nehnuteľností v prejednávanej veci.

28. Z uvedeného vyplýva, že v prípade ako v prejednávanej veci neuznanie strát z príjmu z prenájmu nehnuteľností nachádzajúcich sa v zahraničí pri výpočte sadzby dane vzťahujúcej sa na daňovníka, ktorý, aj keď nemá trvalé bydlisko v Luxembursku, ale poberá v tomto štáte všetky alebo skoro všetky jeho zdaniteľné príjmy, nepochybne pre neho predstavuje nevýhodné zaobchádzanie oproti zaobchádzaniu, ktoré je vyhradené rezidentovi vykonávajúcemu rovnakú činnosť, ktorému sa však pri výpočte uplatniteľnej sadzby tieto druhy strát uznávajú.

29. Tento záver nie je v rozpore, ako tvrdili luxemburská a holandská vláda, ani so skutočnosťou, že pri výpočte sadzby podľa článku 157b LIR luxemburská legislatíva nezohľadňuje prípadné kladné príjmy z prenájmu nehnuteľností nerezidentov. Zvýhodnenie, ktoré by mali prípadne za podobného predpokladu nerezidenti v porovnaní so zdaňovanými rezidentmi, neumožňuje kompenzovať nevýhodu, ktorú tí znášajú v prípade, ako je v prejednávanej veci, v ktorom ani štát, kde majú trvalé bydlisko — pretože tam nemajú zdaniteľné príjmy —, ani štát, kde sú zamestnaní, nezohľadňujú straty z príjmu z prenájmu nehnuteľností nachádzajúcich sa v zahraničí. Konštatovať totiž, že pokiaľ nie je nevýhoda systematická, nie je spôsobilá viesť

11 — Rozsudok Schumacker, už citovaný, bod 38.

ku diskriminácii, by sa rovnalo konštatovaniu, že daňový režim, ktorý sa iba niekedy prejavuje znevýhodňujúco voči zdaňovaným nerezidentom, je zlučiteľný so zásadou voľného pohybu pracovníkov, vychádzajúc z toho, že toto znevýhodnenie je nepodstatné, keďže je príležitostné. To by znamenalo povoliť menšie diskriminácie, čím by všeobecný zákaz stanovený v článku 39 ES stratil význam. [12]

30. Po tom, čo bolo skonštatované, že dotknutý právny predpis vedie k rozdielnemu zaobchádzaniu v neprospech nerezidentov, treba overiť, či takéto rozdielne zaobchádzanie má konkrétnu diskriminačnú povahu, alebo teda či je situácia rezidentov a nerezidentov vzhľadom na sporný právny predpis objektívne porovnateľná.

31. Pretože v prejednávanej veci manželia Lakebrinkoví poberajú všetky svoje zdaniteľné príjmy v štáte, kde sú zamestnaní — Luxembursku —, a v štáte, kde majú trvalé bydlisko, nepoberajú žiadne významné príjmy, domnievam sa, že pokiaľ ide o právne predpisy, ktoré upravujú výpočet sadzby dane, ich situácia je porovnateľná so situáciou rezidenta v Luxemburskom veľkovojvodstve.

32. Toto podľa mňa vyplýva z judikatúry Súdneho dvora, podľa ktorej — aj keď je v oblasti priamych daní situácia rezidentov iná ako situácia nerezidentov, lebo ťažisko ich príjmov je spravidla v štáte ich bydliska a vo všeobecnosti má tento štát k dispozícii všetky potrebné informácie na posúdenie celkovej daňovej schopnosti daňovníka, — napriek tomu neexistuje žiadny objektívny rozdiel v situácii, ktorý by odôvodňoval nerovnaké zaobchádzanie v porovnaní so zdaňovanými rezidentmi v prípade, keď nerezident v štáte, v ktorom má svoje bydlisko, nemá žiadne významné príjmy a jeho zdaňované príjmy v podstate pochádzajú z činnosti, ktorú vykonáva v štáte svojho zamestnania. [13]

33. Aj keď sa Súdny dvor v tejto súvislosti výslovne vyjadril k daňovým režimom, pokiaľ ide o zohľadnenie osobnej a rodinnej situácie zdaňovaných nerezidentov, keď rozhodol, že „neexistuje žiadny objektívny rozdiel, ktorý by odôvodňoval nerovnaké zaobchádzanie so zreteľom na zohľadnenie *osobnej situácie a rodinného stavu* daňového poplatníka pri

12 — Pozri v tomto zmysle rozsudok de Groot, už citovaný, bod 97, a pokiaľ ide o slobodu usadiť sa, rozsudok z 11. marca 2004, de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, Zb. s. I-2409, bod 43.

13 — Pozri rozsudok Schumacker, už citovaný, body 36 a 37.

zdaňovaní“ [14], to však neznamená, že Súdny dvor chcel podobnosť postavenia zdaňovaného nerezidenta, ktorý poberá všetky alebo skoro všetky svoje príjmy v krajine, kde je zamestnaný, a zdaňovaného rezidenta, ktorý vykonáva rovnakú závislú činnosť, obmedziť výlučne len na tieto aspekty celkovej daňovej schopnosti.

34. V súvislosti s uvedeným je potrebné preskúmať záver, ku ktorému dospel Súdny dvor v súvislosti s porovnateľnosťou situácií zdaňovaných rezidentov a nerezidentov s ohľadom na *ratio* dotknutého právneho predpisu pre posúdenie toho, či je možné domnievať sa, že táto porovnateľnosť existuje aj v prejednávanej veci, v ktorej je odmietnuté priznanie daňovej výhody nesúvisiacej s osobnou situáciou alebo rodinným stavom zdaňovaného nerezidenta. [15]

35. Podľa úvahy Súdneho dvora zdaňovaný nerezident je spravidla v objektívne odlišnej situácii v porovnaní s rezidentom štátu, v ktorom je nerezident zamestnaný, vzhľadom na to, že tam poberá len jednu časť svojich príjmov, a mohol by teda teoreticky požívať dvojaké daňové výhody vzťahujúce sa na jeho osobnú situáciu, a to tak v štáte, kde má trvalé bydlisko, ako aj v štáte, kde je zamestnaný. Vzhľadom na tieto objektívne neporovnateľné situácie rezidentov a nerezidentov Súdny dvor vylúčil, že štát, kde je nerezident zamestnaný, tým, že mu odmietol poskytnúť daňové výhody súvisiace s jeho osobnou daňovou situáciou, uplatnil voči tomuto nerezidentovi diskriminačné zaobchádzanie.

36. Za predpokladu, keď nerezident poberá všetky alebo skoro všetky jeho zdaniteľné príjmy v štáte, kde je zamestnaný, sa však vylučuje riziko, že by požíval dvojaké výhody vyplývajúce so zvýhodnení súvisiacich s jeho daňovou situáciou — ktorú štát, kde má trvalé bydlisko, nebude môcť zohľadniť, pretože v tomto štáte nemá žiadne významné príjmy — a z toho dôvodu už neexistuje žiadny rozdiel v porovnaní so situáciou zdaňovaného rezidenta. Dôsledkom toho, čo som uviedol, je, že správne uplatnenie zásady zákazu diskriminácie — čoho príkladom je vyššie analyzovaná judikatúra — zaväzuje štát, kde je zamestnaný nerezident, ktorého všetky alebo skoro všetky príjmy pochádzajú z územia tohto štátu, aby ho postavil na roveň s rezidentom, nielen pokiaľ ide o priznanie daňových výhod súvisiacich s jeho *osobnou situáciou a rodinným stavom*, ale aj vzhľadom na všetky aspekty jeho celkovej schopnosti platiť dane, ktoré sú relevantné na to, aby mu boli priznané daňové výhody.

14 — Tamže, bod 37. Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

15 — Pozri v tomto zmysle návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Léger 1. marca 2005 vo veci Ritter-Coulais, už citovanej, body 91 a nasl.

37. Ak sa vrátim k veci samej, z doteraz vykonanej analýzy vyplýva, že manželia Lakebrinkoví, ktorí nepoberali žiadne významné príjmy v štáte, kde majú trvalé bydlisko, podliehali neobmedzenému zdaneniu v štáte, kde sú zamestnaní — Luxembursku —, ktorý im bude musieť priznať daňové výhody súvisiace s celkovou schopnosťou platiť dane, ktoré priznáva vlastným štátnym príslušníkom, pretože sú v situácii, ktorá je objektívne porovnateľná so situáciou štátnych príslušníkov. Z toho vyplýva, že manželia Lakebrinkoví boli nepriamo diskriminovaní na základe uplatnenia článku 157b LIR, pretože jeden aspekt ich schopnosti platiť dane — teda straty z príjmu z prenájmu nehnuteľností — im na účely výpočtu sadzby dane nebol zo strany Luxemburska priznaný z dôvodu, že majú trvalé bydlisko mimo luxemburského územia.

38. Treba uviesť, že na rozdiel od toho, čo tvrdí holandská a švédska vláda, týmto riešením nie je dotknutá zásada vyrovnaného rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi, ktorú Súdny dvor viackrát potvrdil.

39. Predovšetkým pripomínam, že rozdielne zaobchádzanie konštatované v bode 37 vyššie spočíva výlučne v uplatnení luxemburského vnútroštátneho právneho predpisu — článku 157b LIR — pričom nemecko-luxemburská DDZ nie je nijako dotknutá. [16]

40. Okrem toho treba konštatovať, že sporný právny predpis sa netýka spôsobov určenia základu dane, ale uznania jedného aspektu daňovej schopnosti nerezidenta *len na účely výpočtu sadzby dane* a nie aj na účely stanovenia základu dane. Teda z predpokladu, že štátu, v ktorom je nerezident zamestnaný, prináleží pri určení sadzby dane výnimočne priznať daňové zvýhodnenia súvisiace s jeho celkovou schopnosťou platiť dane vrátane prípadných výhod spojených so správou majetku pri príjmoch, nad ktorými štát, v ktorom je nerezident zamestnaný, nevykonáva daňovú právomoc, nevyplýva, že uvedený štát tento typ príjmov zdaňuje. Z toho vyplýva, že rozdelenie daní na územnom základe podľa nemecko-luxemburskej DDZ nie je v prejednávanej veci nijako dotknuté, pretože Luxemburské veľkovojvodstvo pri zdaňovaní nerezidenta, ktorý však podlieha neobmedzenému zdaneniu v Luxembursku, nebude povinné zahrnúť do základu dane príjmy z prenájmu nehnuteľností nachádzajúcich sa v Nemecku — ktorých zdanenie zostáva v právomoci

16 — Tento rozdiel spočíva v úprave, ktorá je súčasťou len jedného právneho poriadku a nevyplýva z rozdielností alebo rozdelenia daňovej právomoci medzi dvomi členskými štátmi.

Nemecka —, ale pri určovaní sadzby dane ich výnimočne bude musieť zohľadniť.

41. Nakoniec, pokiaľ ide o spôsob, akým má byť zohľadnená celková schopnosť zdaňovaného nerezidenta platiť dane, ktorý v štáte, kde je zamestnaný, poberá všetky alebo skoro všetky jeho zdaniteľné príjmy, domnievam sa, že právo Spoločenstva neukladá žiadnu osobitnú povinnosť, pokiaľ tento daňovník nie je diskriminovaný vo vzťahu k rezidentovi, ktorý je z dôvodu, že vykonáva rovnakú činnosť, v objektívne porovnateľnej situácii. [17]

42. Pokiaľ ide o prejednávanú vec, vyplýva z toho teda, že na účely ich zohľadnenia pri výpočte sadzby dane príjmy z prenájmu nehnuteľností nachádzajúcich sa v zahraničí zdaňovaného nerezidenta musia byť určené za rovnakých podmienok, aké sú stanovené pre rezidentov zdaňovaných vo Veľkovojvodstve, a teda podľa ustanovení luxemburského daňového zákona bez zohľadnenia nemeckého práva. [18] Domnievam sa, že ako bolo uvedené v rozsudku vnútroštátneho súdu prvého stupňa a ako tvrdila luxemburská vláda, toto riešenie nie je v rozpore s okolnosťou, že podľa DDZ právo zdanenia sporných príjmov prináleží Nemecku. Ako som uviedol vyššie, určenie týchto príjmov je však relevantné len na účely, aby ich štát, kde sú zdaňované osoby zamestnané, zohľadnil pri výpočte sadzby dane a nie aj na účely ich zdanenia, ktoré zostáva v právomoci Nemecka a ktoré sa v prípade kladných príjmov má robiť podľa nemeckého práva.

B — *Prípadné odôvodnenia*

43. Vzhľadom na to, že sporná právna úprava predstavuje vo vzťahu k voľnému pohybu pracovníkov prekážku, treba preskúmať, či je prípadne s ohľadom na právo Spoločenstva odôvodnená.

44. Luxemburská vláda, aj keď rozdielne zaobchádzanie podľa spornej právnej úpravy formálne nijako neodôvodnila, vo vyjadreniach, ktoré predložila, sa v podstate snaží preukázať, že sporná právna úprava je odôvodnená potrebou zachovať koherentnosť

17 — Pozri pre podobné úvahy rozsudok de Groot, už citovaný, body 114 a 115.

18 — Články 134 a 134b LIR.

jej daňového režimu. Z uvedeného dôvodu toto odôvodnenie analyzujem len subsidiárne.

1. O zachovaní koherentnosti daňového režimu

45. Luxemburská vláda v podstate poukazuje na existenciu „koherentnosti“, na ktorej je založená dotknutá právna úprava, ktorá na jednej strane zdaňovaným nerezidentom odmieta zohľadniť straty z príjmu z prenájmu jednak v rámci výpočtu základu dane, ako aj pri výpočte sadzby dane a na druhej strane nezohľadňuje paralelne prípadné kladné príjmy tohto typu.

46. Pokiaľ ide o zachovanie koherentnosti vnútroštátneho daňového systému, treba hneď na úvod pripomenúť, že ide o pojem, ktorý bol v judikatúre konsolidovaný, počínajúc rozsudkami Bachmann a Komisia/Belgicko, v ktorých Súdny dvor v zásade uznal, že táto požiadavka predstavuje naliehavý dôvod všeobecného záujmu, ktorý môže odôvodniť obmedzenie základných zásad v oblasti slobody pohybu. [19]

19 — Rozsudky z 28. januára 1992, Bachmann, C-204/90, Zb. s. I-209, body 21 až 28, a Komisia/Belgicko, C-300/90, Zb. s. I-305, body 14 až 21.

47. V už citovaných veciach Súdny dvor odôvodnil koherentnosťou daňového systému vnútroštátnu právnu úpravu, ktorá podmieňovala možnosť odpočítať poistné na starobný a vdovský dôchodok tým, že bude zaplatené v štáte, ktorý takýto odpočet dovoľuje. Toto obmedzenie bolo odôvodnené požiadavkou kompenzovať daňové straty vyplývajúce z odpočtu poistného zaplateného v rámci poistných zmlúv zdanením súm vyplatených v rámci plnenia uvedených zmlúv, ktoré však nebolo možné zdaniť v prípade poisťovní usadených v zahraničí.

48. Počínajúc týmito rozsudkami je zachovanie koherentnosti daňového systému najčastejšie uvádzaným odôvodnením v oblasti priamych daní zo strany členských štátov. Súdny dvor však výrazne obmedzil pojem daňovej koherentnosti a v ustálenej judikatúre pripustil, že táto požiadavka odôvodňuje opatrenie obmedzujúce základné slobody, ak sú splnené tri podmienky: a) existencia priameho vzťahu medzi priznaním daňovej výhody a zodpovedajúcou kompenzáciou na základe daňového odvodu, b) realizácia zápočtu a odvodu v rámci tej istej dane

a c) ich uplatnenie vo vzťahu k tomu istému daňovníkovi. [20]

49. Pokiaľ je nepochybné, že obidve podmienky týkajúce sa identickosti daňovníka a dane, sú v prejednávanej veci splnené, treba overiť, či existuje priamy vzťah medzi zápočtom strát z príjmu z prenájmu a zohľadnením kladných príjmov týkajúcich sa tohto typu investícií pri výpočte sadzby dane.

50. V súvislosti s uvedeným treba zdôrazniť, že sporná právna úprava sa zakladá na pravidle symetrie, na základe ktorej jednak straty z príjmu z prenájmu v zahraničí, ako aj prípadné kladné príjmy súvisiace s týmito investíciami týkajúcimi sa nehnuteľností sú na účely výpočtu sadzby dane nerezidenta irelevantné. Preto by zohľadnenie samotných strát z príjmu z prenájmu negatívne ovplyvnilo logiku predmetnej právnej úpravy z dôvodu, že by sa toto zvýhodnenie pri výpočte sadzby nedalo kompenzovať zohľadnením na rovnaké účely možných kladných príjmov, ktoré by takáto investícia do nehnuteľností mohla prípadne v budúcnosti vyniesť.

51. Aj keď sa v zásade nezohľadnenie strát z príjmu z prenájmu pri výpočte sadzby dane nerezidenta môže odôvodniť potrebou zachovať koherentnosť luxemburského daňového režimu, napriek tomu je úlohou vnútroštátneho súdu preskúmať, či sa toto obmedzujúce opatrenie uplatňuje takým spôsobom, že sa dodržuje zásada proporcionality. Sporné opatrenie totiž musí byť spôsobilé zabezpečiť uskutočnenie sledovaného cieľa a nesmie presahovať to, čo je na dosiahnutie tohto cieľa potrebné. [21]

52. Napriek tomu sa však sporný právny predpis nejaví ako menej obmedzujúce opatrenie, ktoré by bolo spôsobilé zachovať koherentnosť luxemburského daňového režimu, pretože tento cieľ by sa dal tiež dosiahnuť s tým istým kompenzačným účinkom tak, že sa pri výpočte sadzby dane nerezidentov naraz zohľadnia straty aj kladné príjmy z prenájmu nehnuteľností v zahraničí. Takýto systém by umožnil vyhnúť sa situáciám, akou je situácia v prejednávanej veci, v ktorej určité aspekty daňovej schopnosti daňovníka nie sú zohľadnené ani v štáte, kde má trvalé bydlisko — pretože tam nemá žiadne významné príjmy —, ani v štáte, v ktorom je zamestnaný a v ktorom tento daňovník poberá podstatnú časť svojich príjmov.

20 — Bez toho, aby som podrobnejšie preskúmal nedávny vývoj judikatúry týkajúci sa pojmu „daňová koherentnosť“, pretože ten je v prejednávanej veci irelevantný, napriek tomu pripomínam, že Súdny dvor nedávno flexibilne uplatnil podmienky spojené s touto zásadou, pričom zdôraznil teleologický aspekt sporného daňového systému. Pozri v tejto súvislosti návrhy, ktoré som predniesol 29. marca 2007 vo veci Columbus Container Services, C-298/05, vec v konaní pred Súdnym dvorom, body 189 a nasl.

21 — Pozri najmä rozsudok z 31. marca 1993, Kraus, C-19/92, Zb. s. I-1663, bod 32.

IV — Návrh

Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na otázku, ktorú mu položil Cour administrative de Luxembourg, takto:

Článok 39 ES sa má vykladať tak, že mu odporuje vnútroštátna právna úprava účinná v členskom štáte, akou je článok 157b LIR, podľa ktorej si štátny príslušník Spoločenstva, ktorý nemá bydlisko v Luxembursku a poberá príjmy zo závislej činnosti plynúce z luxemburských zdrojov, pričom tieto príjmy predstavujú podstatnú časť jeho zdaniteľných príjmov, nemôže na účely určenia sadzby dane uplatniteľnej na jeho príjmy plynúce z luxemburských zdrojov, na rozdiel od rezidenta v Luxembursku, uplatniť straty z príjmov z prenájmu týkajúce sa nehnuteľností nachádzajúcich sa inom členskom štáte, ktoré osobne neužíva.