Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

ze dne 9. února 2017 **

„Řízení o předběžné otázce — Daňové právní předpisy — Daň z příjmů — Státní příslušník členského státu dosahující příjmů na území tohoto členského státu a na území třetího státu a s bydlištěm na území jiného členského státu — Daňové zvýhodnění, které má zohlednit jeho osobní a rodinnou situaci“

Ve věci C-283/15,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Hoge Raad der Nederlanden (Nejvyšší soud Nizozemska) ze dne 22. května 2015, došlým Soudnímu dvoru dne 11. června 2015, v řízení

X

proti

Staatssecretaris van Financiën,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení R. Silva de Lapuerta, předsedkyně senátu, E. Regan, J.-C. Bonichot (zpravodaj), C. G. Fernlund a S. Rodin, soudci,

generální advokát: M. Wathelet,

vedoucí soudní kanceláře: C. Strömholm, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 29. června 2016,

s ohledem na vyjádření předložená:

— za X B. Dielemanem, A. A. W. Langevoordem a T. C. Gerverdinckem, belastingadviseurs,

— za nizozemskou vládu M. Bulterman a M. Noort, jako zmocněnkyněmi, ve spolupráci s J. C. L. M. Fijen, expert,

— za belgickou vládu M. Jacobs a J. C. Halleuxem, jako zmocněnci,

— za německou vládu T. Henzem a K. Petersen, jako zmocněnci,

— za rakouskou vládu C. Pesendorfer, E. Lachmayer a F. Koppensteinerem, jako zmocněnci,

* Jednací jazyk: nizozemština.

— za portugalskou vládu L. Inez Fernandesem, M. Rebelo a J. Martinsem da Silva, jako zmocněnci,

— za švédskou vládu A. Falk, C. Meyer-Seitz, U. Persson, E. Karlssonem, L. Swedenborgem N. Otte Widgren, jako zmocněnci,

— za vládu Spojeného království M. Holtem, jako zmocněncem, ve spolupráci s R. Hillem, barrister,

— za Evropskou komisi W. Roelsem a C. Soulay, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 7. září 2016,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladů „ustanovení Smlouvy o FEU týkajících se volného pohybu“.

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi X a Staatssecretaris van Financiën (státní tajemník pro finance) týkajícího se rozhodnutí nizozemské daňové správy neumožnit X odpočet „záporných příjmů“ z obytné nemovitosti v jeho vlastnictví nacházející se ve Španělsku.

Právní rámec

3 Článek 2.3 Wet Inkomstenbelasting 2001 (zákon o dani z příjmů z roku 2001, dále jen „zákon z roku 2001“) stanoví:

„Dani z příjmů podléhají následující příjmy daňového poplatníka dosažené v průběhu příslušného kalendářního roku:

a) zdanitelné příjmy z pracovní činnosti nebo obytné nemovitosti,

b) zdanitelné příjmy z významných obchodních podílů a

c) zdanitelné příjmy z úspor a investic.“

4 Článek 2.4 zákona z roku 2001 stanoví:

„1. Zdanitelné příjmy z pracovní činnosti nebo obytné nemovitosti se stanoví:

a) v případě tuzemských poplatníků: podle ustanovení kapitoly 3,

b) v případě zahraničních poplatníků: podle ustanovení oddílu 7.2 […]“

5 Podle článku 2.5 zákona z roku 2001 platí:

„1. Každý tuzemský poplatník, který pobývá v Nizozemsku pouze část kalendářního roku, a každý zahraniční poplatník, který má bydliště v jiném členském státě Evropské unie nebo na území třetího státu uvedeného v ministerské vyhlášce, s nímž Nizozemské království uzavřelo dohodu o zamezení dvojího zdanění stanovící výměnu informací, a který podléhá dani v uvedeném členském státě nebo na území uvedeného třetího státu, si může zvolit daňový režim, který tento zákon stanoví pro tuzemské poplatníky […]

[…]“

6 Podle čl. 3.120 odst. 1 zákona z roku 2001 má rezident v Nizozemsku právo na odpočet „záporných příjmů“ pocházejících z obytné nemovitosti v jeho vlastnictví nacházející se v Nizozemsku.

7 Podle čl. 7.1 písm. a) zákona z roku 2001 se daň vybírá ze zdanitelných příjmů z pracovní činnosti a obytné nemovitosti v Nizozemsku, kterých bylo dosaženo v průběhu kalendářního roku.

8 Podle čl. 7.2 odst. 2 písm. b) a f) zákona z roku 2001 je součástí zdanitelných příjmů z pracovní činnosti a obytné nemovitosti zdanitelná mzda za práci vykonanou v Nizozemsku, a případně zdanitelné příjmy plynoucí z obytné nemovitosti vlastněné v Nizozemsku.

Spor v původním řízení a předběžné otázky

9 Podle zákona z roku 2001 podléhají v Nizozemsku dani z příjmu jednotlivců nejen příjmy z pracovní činnosti, ale také příjmy „z obytné nemovitosti“. Je-li tato obytná nemovitost „v[osobním] vlastnictví“, je považována za nemovitost, ze které plynou „výhody“ vypočítané jako procentní podíl z její hodnoty. Vůči těmto „výhodám“ se započítají odčitatelné výdaje, mezi které patří úroky a náklady související s dluhy ze smluv uzavřených za účelem nabytí obytné nemovitosti. Překračuje-li výše těchto výdajů výši „výhod“, má daňový poplatník „záporné příjmy“.

10 Tak tomu bylo v roce 2007 v případě X, nizozemského státního příslušníka, v souvislosti s jeho obytnou nemovitostí nacházející se ve Španělsku.

11 Příjmy X z výdělečné činnosti ve zdaňovacím období téhož roku tvořily platby, které mu poukazovaly dvě společnosti, v nichž měl většinový obchodní podíl, přičemž jedna z nich měla sídlo v Nizozemsku a druhá ve Švýcarsku. Příjmy z nizozemského zdroje představovaly 60 % jeho celkového zdanitelného příjmu a příjmy ze švýcarského zdroje 40 % jeho celkového zdanitelného příjmu. Ve Španělsku tedy neměl žádný příjem ani v roce 2007, ani v průběhu čtyř následujících let, po jejichž uplynutí přestal X být rezidentem ve Španělsku.

12 Podle příslušné dvoustranné daňové mezinárodní smlouvy byly švýcarské příjmy zdaněny ve Švýcarsku a příjmy z nizozemského zdroje v Nizozemsku.

13 Co se týče jeho zdanění v Nizozemsku, X si nejdříve zvolil režim daňového poplatníka postaveného na roveň rezidentům podle článku 2.5 zákona z roku 2001, v důsledku čehož podléhal v Nizozemsku neomezené daňové povinnosti. Na základě toho zohlednila nizozemská daňová správa „záporné příjmy“ z obytné nemovitosti nacházející se ve Španělsku.

14 Takto vypočítaná celková daň byla přitom vyšší než daň, kterou by X měl odvést, kdyby si nezvolil režim daňového poplatníka postaveného na roveň rezidentům, v kterémžto případě by se všechny příjmy, kterých dosáhl ve Švýcarsku, tedy 40 % jeho celkových příjmů, zdanily v tomto státě, a kdyby navíc mohl v plné výši provést odpočet „záporných příjmů“ z obytné nemovitosti v jeho osobním vlastnictví nacházející se ve Španělsku.

15 X vzal svou žádost o volbě režimu zpět a zpochybnil výměr daně před nizozemskými soudy, před kterými tvrdil, že ustanovení unijního práva o volném pohybu musí být vykládána v tom smyslu, že umožňují daňovým poplatníkům-nerezidentům provést odpočet „záporných příjmů“ z jejich obytných nemovitostí v osobním vlastnictví bez nutnosti zvolit si pro tyto účely režim daňového poplatníka postaveného na roveň rezidentům.

16 Rechtbank te Haarlem (Soud v Haarlemu, Nizozemsko) a Gerechtshof Amsterdam (Odvolací soud v Amsterodamu, Nizozemsko) jeho žalobu zamítly, proto podal X kasační opravný prostředek k Hoge Raad der Nederlanden (Nejvyšší soud Nizozemska).

17 Předkládající soud má pochybnosti o dosahu judikatury vycházející z rozsudku ze dne 14. února 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), protože na rozdíl od skutkové situace ve věci, ve které byl vydán uvedený rozsudek, X neplyne celý nebo téměř celý jeho rodinný příjem v jediném členském státě jiném než státě jeho bydliště, který má pravomoc tento příjem zdanit a může přitom zohlednit osobní a rodinnou situaci. Situace X se totiž vyznačuje tím, že v okamžiku rozhodném pro výpočet daně z jeho příjmu měl bydliště ve Španělsku, kde mu neplynuly žádné příjmy, a příjmy mu plynuly částečně z Nizozemska, a to v objemu 60 %, a částečně ze Švýcarska, a sice v objemu 40 %.

18 Podle předkládajícího soudu mohou být rozsudky ze dne 14. září 1999, Gschwind (C-391/97, EU:C:1999:409), ze dne 12. prosince 2002, de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750), a ze dne 10. května 2012, Komise v. Estonsko (C-39/10, EU:C:2012:282), vykládány v tom smyslu, že členský stát, kde je činnost vykonávána, musí vždy zohlednit osobní a rodinnou situaci dotyčné osoby, nemůže-li tak učinit členský stát, kde je dotyčný rezidentem. Ve věci v původním řízení se přitom jedná o tento případ, jelikož X neměl v předmětném zdaňovacím období ve Španělsku žádný příjem.

19 Za těchto podmínek se Hoge Raad der Nederlanden (Nejvyšší soud Nizozemska) rozhodl přerušit řízení a předložit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Musí být ustanovení Smlouvy o FEU o volném pohybu vykládána v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, podle které občan Unie, který má bydliště ve Španělsku a jehož příjmy z výdělečné činnosti jsou zdaněny přibližně z 60 % v Nizozemsku a přibližně z 40 % ve Švýcarsku, nemůže odečíst své záporné příjmy z obytné nemovitosti v osobním vlastnictví, která se nachází ve Španělsku a je tam užívána k osobní potřebě, od svých příjmů z výdělečné činnosti zdaněných v Nizozemsku ani tehdy, pokud ve státě bydliště, a sice ve Španělsku, dosahuje tak nízkého příjmu, že výše uvedené záporné příjmy nemohou vést v dotčeném roce ve státě bydliště ke snížení daně?

2) a) V případě kladné odpovědi na první otázku: Musí každý členský stát, ve kterém občan Unie dosahuje části svých příjmů, v tomto případě zohlednit plnou částku výše uvedených záporných příjmů? Nebo platí tato povinnost pouze pro jeden z dotčených států, kde je vykonávána výdělečná činnost, a pokud ano, pro který? Nebo musí každý jednotlivý členský stát, kde je vykonávána výdělečná činnost (s výjimkou státu bydliště), povolit odpočet části těchto záporných příjmů? Jak je třeba vypočítat tuto odčitatelnou část v posledně uvedeném případě?
b) Záleží v tomto kontextu na tom, ve kterém členském státě je práce skutečně vykonávána, nebo na tom, který členský stát je oprávněn zdanit příjmy dosažené uvedenou prací?

3) Bude odpověď na otázky uvedené v druhé otázce jiná, pokud jedním ze států, ve kterých občan Unie dosahuje svých příjmů, je Švýcarsk[á konfederace], která není členským státem [U]nie ani nepatří k Evropskému hospodářskému prostoru?

4) Do jaké míry má v tomto kontextu význam, zda právní předpisy státu bydliště (v projednávané věci Španělsk[é království]) stanoví možnost odpočtu úroků z hypotečního úvěru na obytnou nemovitost v osobním vlastnictví poplatníka, jakož i možnost započítat daňové ztráty vyplývající z toho pro dotčený rok vůči případným příjmům z tohoto státu v pozdějších letech?“

K předběžným otázkám

K otázce použitelné svobody volného pohybu

20 Úvodem je třeba poukázat na skutečnost, že předkládající soud neupřesňuje, z hlediska které ze svobod volného pohybu má být taková vnitrostátní právní úprava, jako je úprava dotčená ve věci v původním řízení, posuzována.

21 Ze spisu předloženého Soudnímu dvoru nicméně vyplývá, že X prostřednictvím většinového podílu ovládá a řídí činnost společností usazených v Nizozemsku a ve Švýcarsku, z jejichž zisků se snaží odečíst „záporné příjmy“ dosahované z jím vlastněné obytné nemovitosti ve Španělsku.

22 Z ustálené judikatury přitom plyne, že svobodou vztahující se na rezidenta jednoho členského státu bez ohledu na jeho státní příslušnost, který má kapitálovou účast ve společnosti usazené v jiném členském státě, která mu přiznává určitý vliv na rozhodování této společnosti, jenž mu umožňuje určovat její činnosti, je svoboda usazování (rozsudek ze dne 18. prosince 2014, X, C-87/13, EU:C:2014:2459, bod 21).

23 Vnitrostátní právní úpravu dotčenou ve věci v původním řízení je tudíž třeba posuzovat z hlediska ustanovení článku 49 SFEU.

K první otázce

24 Podstatou první předběžné otázky předkládajícího soudu je, zda musí být článek 49 SFEU vykládán v tom smyslu, že brání tomu, aby členský stát, jehož daňové právní předpisy umožňují odpočet „záporných příjmů“ vztahujících se k obytné nemovitosti, odepřel uplatnění tohoto odpočtu samostatně výdělečně činné osobě-nerezidentovi, jestliže tato osoba dosahuje 60 % svých celkových příjmů na území tohoto členského státu a na území členského státu, kde se nachází její obytná nemovitost, nemá takový příjem, který by jí umožňoval uplatnit odpovídající nárok na odpočet.

25 Před zodpovězením této otázky je nejprve třeba připomenout, že vnitrostátní daňová pravidla musí být v souladu s unijním právem a zvláště se svobodami zaručenými smlouvami, mezi něž patří svoboda usazování přiznaná článkem 49 SFEU (viz obdobně rozsudek ze dne 10. května 2012, Komise v. Estonsko, C-39/10, EU:C:2012:282, bod 47).

26 Zohlednění „záporných příjmů“ vztahujících se k nemovitosti nacházející se území členského státu, ve kterém si daňový poplatník zvolil svůj domicil, představuje daňovou výhodu související s osobní situací, která je relevantní pro posouzení jeho celkové daňové schopnosti (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. června 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, bod 19 a citovaná judikatura).

27 Právní předpisy členského státu, jež daňovým poplatníkům-nerezidentům upírají možnost odpočtu takových „záporných příjmů“, kterou poskytují daňovým poplatníkům-rezidentům, zacházejí tudíž s nerezidenty méně příznivě než s rezidenty.

28 Je tudíž třeba zjistit, zda kritérium bydliště stanovené právními předpisy dotčenými ve věci v původním řízení nepředstavuje diskriminaci.

29 V této souvislosti je nutno připomenout, že diskriminace může nastat pouze tehdy, když jsou rozdílná pravidla používána na srovnatelné situace nebo je stejné pravidlo používáno na situace rozdílné (viz zejména rozsudky ze dne 14. února 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, bod 30, a ze dne 18. června 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, bod 21).

30 Situace rezidentů a nerezidentů nejsou v oblasti přímých daní zpravidla srovnatelné, neboť příjem nerezidenta dosahovaný na území členského státu je nejčastěji pouze částí jeho celkových příjmů soustředěných do místa jeho bydliště a osobní daňová schopnost nerezidenta, která vyplývá ze zohlednění všech jeho příjmů a jeho osobní a rodinné situace, může být snáze posouzena v místě, kde jsou soustředěny jeho osobní a majetkové zájmy, které zpravidla odpovídá místu jeho obvyklého bydliště (viz zejména rozsudky ze dne 14. února 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, body 31 a 32, jakož i ze dne 18. června 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, bod 22).

31 Soudní dvůr proto v bodě 34 rozsudku ze dne 14. února 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31) rozhodl, že skutečnost, že členský stát upře nerezidentovi určitá daňová zvýhodnění, která přiznává rezidentovi, není zpravidla diskriminací vzhledem k objektivním rozdílům mezi situací rezidentů a nerezidentů jak z hlediska zdroje příjmů, tak i osobní schopnosti nést daňovou zátěž nebo osobní a rodinné situace (viz rovněž rozsudek ze dne 18. června 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, bod 23).

32 O diskriminaci mezi rezidenty a nerezidenty ve smyslu Smlouvy o FEU by se mohlo jednat pouze tehdy, kdyby bylo bez ohledu na jejich bydliště v různých členských státech zjištěno, že stran obsahu a předmětu příslušných vnitrostátních ustanovení jsou obě kategorie daňových poplatníků ve srovnatelné situaci (viz rozsudek ze dne 14. září 1999, Gschwind, C-391/97, EU:C:1999:409, bod 26).

33 Tak je tomu zejména v případě, kdy poplatníkovi-nerezidentovi neplyne významnější příjem na území členského státu, kde má bydliště, a získává hlavní část svých zdanitelných příjmů z činnosti vykonávané v jiném členském státě, takže členský stát, kde má bydliště, mu nemůže přiznat zvýhodnění vyplývající ze zohlednění jeho osobní a rodinné situace (viz zejména rozsudky Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, bod 36; Renneberg, C-527/06, EU:C:2008:566, bod 61, jakož i Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, bod 25).

34 V takovém případě diskriminace spočívá ve skutečnosti, že osobní a rodinná situace nerezidenta, který dosahuje podstatné části svých příjmů nebo téměř všechny své rodinné příjmy v jiném členském státě, než kde má bydliště, není zohledněna ani v členském státě bydliště, ani v členském státě zaměstnání (rozsudky ze dne 14. února 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, bod 38; ze dne 18. července 2007, Lakebrink a Peters-Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, bod 31, jakož i ze dne 18. června 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, bod 26).

35 Soudní dvůr v bodě 34 rozsudku ze dne 18. července 2007, Lakebrink a Peters-Lakebrink (C-182/06, EU:C:2007:452), upřesnil, že dosah judikatury připomenuté výše v bodech 27 až 32 tohoto rozsudku zahrnuje všechna daňová zvýhodnění spojená s daňovou schopností nerezidenta, která nejsou přiznána ani v členském státě jeho bydliště, ani v členském státě, kde je pracovník zaměstnán (rozsudek ze dne 18. června 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, bod 27).

36 Tento dosah je v kontextu svobody usazování použitelný i na daňová zvýhodnění vázaná na daňovou schopnost, která nelze přiznat ani v členském státě bydliště, ani v členském státě výkonu samostatné výdělečné činnosti daného pracovníka (k použitelnosti judikatury vyplývající z rozsudku ze dne 14. února 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, původně vydané v oblasti volného pohybu pracovníků, na svobodu usazování viz rozsudky ze dne 11. srpna 1995, Wielockx, C-80/94, EU:C:1995:271; ze dne 27. června 1996, Asscher, C-107/94, EU:C:1996:251, a ze dne 28. února 2013, Ettwein, C-425/11, EU:C:2013:121).

37 Z hlediska takových daňových zvýhodnění, jejichž účelem je v závislosti na pravidlech vlastních dotčené vnitrostátní právní úpravě určit daňovou schopnost dotyčného poplatníka, jako jsou například pravidla dotčená ve věci v původním řízení, podle kterých dani podléhá fiktivní příjem z vlastní obytné nemovitosti a která zároveň umožňují odpočet nákladů s ním souvisejících, proto pouhá okolnost, že

nerezident pobíral na území členského státu, kde vykonával činnost, příjmy za podmínek více či méně podobných podmínkám rezidentů v tomto státě, nepostačuje k tomu, aby jeho situace byla objektivně srovnatelná se situací těchto rezidentů.

38 Aby bylo možné konstatovat takovou objektivní srovnatelnost, je totiž dále nezbytné, aby z důvodu, že tento nerezident dosahuje podstatné části svých příjmů jinde než na území členského státu bydliště, nemohl tento stát přiznat výhody vyplývající ze zohlednění všech jeho příjmů a jeho osobní a rodinné situace (viz obdobně rozsudek ze dne 18. června 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, bod 28).

39 Plyne-li nerezidentovi na území členského státu, kde částečně vykonává činnost, 60 % z jeho celkových celosvětových příjmů, neexistuje žádný důvod pro závěr, že v důsledku této samotné skutečnosti nebude členský stát jeho bydliště moci zohlednit jeho celkové příjmy a jeho osobní a rodinnou situaci. Jinak by tomu bylo jen v případě, kdyby vyšlo najevo, že dotyčné osobě neplynul na území členského státu jejího bydliště žádný příjem nebo že její příjmy byly tak nízké, že jí tento stát nemůže přiznat zvýhodnění vyplývající ze zohlednění jejích celkových příjmů a její osobní a rodinné situace.

40 Tak je tomu přitom podle všeho u X, jelikož ze spisu předloženého Soudnímu dvoru vyplývá, že X v průběhu zdaňovacího období dotčeného ve věci v původním řízení nedosáhl na území členského státu svého bydliště, a sice ve Španělském království, žádného příjmu.

41 Vzhledem k tomu, že osobní a rodinnou situaci X nemůže zohlednit ani tento členský stát, ani členský stát, na jehož území dosáhl 60 % svých celkových příjmů z výdělečné činnosti, tedy Nizozemské království, je třeba shledat, že je negativně diskriminován ve smyslu judikatury uvedené v bodech 27 až 32 tohoto rozsudku.

42 Tento závěr nemůže být vyvrácen okolností, že X v témže roce plynuly ostatní příjmy na území jiného státu než Nizozemského království a Španělského království. Jak podotkl generální advokát v bodech 47 až 53 svého stanoviska, skutečnost, že daňovému poplatníkovi plyne podstatná část jeho příjmů na území nikoli jednoho, nýbrž více států, než ve kterém má bydliště, nemá na uplatnění zásad vyplývajících z rozsudku ze dne 14. února 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), žádný vliv. Určujícím kritériem je totiž kritérium nemožnosti členského státu zohlednit při zdaňování osobní a rodinnou situaci poplatníka z důvodu nedostatečných zdanitelných příjmů, kdežto jinde toto zohlednění z důvodu dostatečných příjmů možné je.

43 S ohledem na výše rozvedené úvahy je třeba na první otázku odpovědět, že článek 49 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že brání tomu, aby členský stát, jehož daňové právní předpisy umožňují odpočet „záporných příjmů“ vztahujících se k obytné nemovitosti, odepřel uplatnění tohoto odpočtu samostatně výdělečně činné osobě-nerezidentovi, jestliže tato osoba dosahuje 60 % svých celkových příjmů na území tohoto členského státu a na území členského státu, kde se nachází její obytná nemovitost, nemá takový příjem, který by jí umožňoval uplatnit odpovídající nárok na odpočet.

K druhé otázce

44 Podstatou druhé předběžné otázky předkládajícího soudu je, zda se zákaz vyplývající z odpovědi na první otázku týká jen členského státu, na jehož území dotyčná osoba dosahuje 60 % svých celkových příjmů, anebo zda musí být sdílen s kterýmkoli jiným členským státem, na jehož území daňový poplatník-nerezident dosáhl zdanitelných příjmů, které mu umožňují uplatnit odpovídající nárok na odpočet, a podle jakého vzorce. Táže se také, zda pojem „členský stát, kde je činnost vykonávána“, označuje členský stát, na jehož území je činnost skutečně vyvíjena, nebo jako členský stát, který má pravomoc zdanit příjmy z této činnosti.

45 K odpovědi na druhou část druhé otázky postačí připomenout, že účelem, kterým je vedena judikatura připomenutá v rámci odpovědi na první otázku, je zohlednit osobní a rodinnou situaci daňového poplatníka prostřednictvím daňového zvýhodnění, tedy nižším zdaněním. Pojem „členský stát, kde je činnost vykonávána“, ve smyslu používaném v tomto rozsudku proto nelze chápat jinak než jako členský stát, kterému přísluší zdanit všechny příjmy z činnosti daňového poplatníka nebo jejich část bez ohledu na to, kde je skutečně vyvíjena činnost, ze které tyto příjmy plynou.

46 Při posuzování první části druhé otázky, týkající se rozdělení zátěže související se zohledněním osobní a rodinné situace daňového poplatníka mezi více členských států, kde je činnost vykonávána, je třeba odkázat na ustálenou judikaturu Soudního dvora v oblasti dělby daňové pravomoci mezi členské státy (viz mimo jiné rozsudek ze dne 12. prosince 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, bod 93 a citovaná judikatura).

47 Z ní vyplývá především to, že při neexistenci sjednocujících nebo harmonizačních opatření v rámci unijního práva je nutné dosáhnout souladu mezi volností členských států rozdělit mezi sebe výkon svých daňových pravomocí, zejména s cílem zabránit souběhu daňových zvýhodnění, a nezbytností zajistit daňovým poplatníkům dotčených členských států, aby ve výsledku byla celá jejich osobní a rodinná situace řádně zohledněna bez ohledu na způsob, jakým dotyčné členské státy tuto povinnost mezi sebe rozdělí. Kdyby totiž k takovému souladu nedošlo, mohlo by volné rozdělení daňové pravomoci mezi členské státy vést k nerovnému zacházení s dotyčnými daňovými poplatníky, které by bylo neslučitelné se svobodou usazování, pokud by nevyplývalo z rozdílů mezi vnitrostátními daňovými právními předpisy (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. prosince 2013, Imfeld a Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, body 70 a 77).

48 V případě, že osobě samostatně výdělečně činné plynou zdanitelné příjmy na území několika jiných členských států, než ve kterém má bydliště, lze tohoto souladu dosáhnout jen tak, že jí bude umožněno uplatnit nárok na odpočet „záporných příjmů“ u každého z členských států, ve kterých je činnost vykonávána a které přiznávají tento druh daňového zvýhodnění, a to v míře odpovídající podílu jejích příjmů plynoucích na území jednotlivých členských států, přičemž této osobě přísluší poskytnout příslušným vnitrostátním správním orgánům veškeré informace o svých celosvětových příjmech, jež těmto orgánům umožní stanovit tento poměr.

49 Na druhou otázku je proto třeba odpovědět, že zákaz vyplývající z odpovědi na první otázku se týká každého členského státu, kde je činnost vykonávána a na jehož území osoba samostatně výdělečně činná dosahuje příjmů, které jí umožňují uplatnit odpovídající nárok na odpočet, a to poměrně k podílu těchto příjmů dosahovaných na území každého z členských států, kde je činnost vykonávána. V této souvislosti je „členským státem, kde je činnost vykonávána“, každý členský stát, jenž má pravomoc zdanit příjmy z činnosti nerezidenta plynoucí na jeho území bez ohledu na místo skutečného výkonu této činnosti.

K třetí otázce

50 Podstatou třetí předběžné otázky předkládajícího soudu je, zda má okolnost, že dotyčný daňový poplatník-nerezident dosahuje části zdanitelných příjmů nikoli na území členského státu, nýbrž na území třetího státu, dopad na odpověď danou na druhou otázku.

51 V této souvislosti je třeba připomenout, že výklad, jejž vyžadují ustanovení Smlouvy o FEU upravující svobodu usazování v souvislosti s povinností z nich plynoucí, a sice povinností nezacházet s osobou samostatně výdělečně činnou, která výdělečnou činnost vykonává na území jiného členského státu než členského státu jejího bydliště, diskriminujícím způsobem, se vztahuje na každý členský stát. Nejinak je tomu v takové situaci, jaká nastala ve věci v původním řízení, ve vztahu k členskému státu, na jehož území osoba samostatně výdělečně činná s bydlištěm na území jiného členského státu vykonávala část

své činnosti a ostatní činnost vykonávala na území zcela jiného státu, i když tímto zcela jiným státem není členský stát, nýbrž třetí stát (viz obdobně rozsudek ze dne 18. června 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, bod 35).

52 Na třetí otázku je tudíž třeba odpovědět, že okolnost, že dotyčný daňový poplatník-nerezident dosahuje části zdanitelných příjmů nikoli na území členského státu, nýbrž na území třetího státu, nemá dopad na odpověď danou na druhou otázku.

Ke čtvrté otázce

53 Podstatou čtvrté předběžné otázky předkládajícího soudu je, zda se odpověď na předchozí otázky bude lišit, pokud vnitrostátní právní předpisy členského státu bydliště osoby samostatně výdělečně činné stanoví možnost odpočíst – z titulu daně dlužné tomuto členskému státu – úroky z hypotečního úvěru na obytnou nemovitost v osobním vlastnictví poplatníka, jakož i možnost započítat z toho vyplývající daňové ztráty vůči příjmům v několika následujících zdaňovacích obdobích.

54 Z informací ve spise předloženém Soudnímu dvoru, potvrzených v tomto ohledu ústním vyjádřením X na jednání, vyplývá, že X neměl ve Španělsku příjmy ani v roce 2007, ani ve zdaňovacích obdobích následujících let. Proto vzhledem k tomu, že X neměl v těchto letech na území členského státu svého bydliště zdanitelné příjmy, neměl v každém případě možnost uplatnit u španělských daňových orgánů nárok na odpočet za účelem zohlednění jeho osobní a rodinné situace.

55 Čtvrtá otázka je tudíž hypotetická, a proto nepřípustná (viz rozsudek ze dne 29. ledna 2013, Radu, C-396/11, EU:C:2013:39, bod 24).

K nákladům řízení

56 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

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

1) **Článek 49 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že brání tomu, aby členský stát, jehož daňové právní předpisy umožňují odpočet „záporných příjmů“ vztahujících se k obytné nemovitosti, odepřel uplatnění tohoto odpočtu samostatně výdělečně činné osobě-nerezidentovi, jestliže tato osoba dosahuje 60 % svých celkových příjmů na území tohoto členského státu a na území členského státu, kde se nachází její obytná nemovitost, nemá takový příjem, který by jí umožňoval uplatnit odpovídající nárok na odpočet.**

2) **Zákaz vyplývající z odpovědi na první otázku se týká každého členského státu, kde je činnost vykonávána a na jehož území osoba samostatně výdělečně činná dosahuje příjmů, které jí umožňují uplatnit odpovídající nárok na odpočet, a to poměrně k podílu těchto příjmů dosahovaných na území každého z členských států, kde je činnost vykonávána. V této souvislosti je „členským státem, kde je činnost vykonávána“, každý členský stát, jenž má pravomoc zdanit příjmy z činnosti nerezidenta plynoucí na jeho území bez ohledu na místo skutečného výkonu této činnosti.**

3) **Okolnost, že dotyčný daňový poplatník-nerezident dosahuje části zdanitelných příjmů nikoli na území členského státu, nýbrž na území třetího státu, nemá dopad na odpověď danou na druhou otázku.**

Podpisy.