Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

z 9. februára 2017 *

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania — Daňová právna úprava — Daň z príjmov — Štátny príslušník členského štátu dosahujúci príjmy na území tohto členského štátu a na území tretieho štátu, a ktorý má bydlisko v inom členskom štáte — Daňová výhoda, ktorej cieľom je zohľadniť jeho osobnú a rodinnú situáciu“

Vo veci C-283/15,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Hoge Raad der Nederlanden (Najvyšší súd Holandska) z 22. mája 2015 a doručený Súdnemu dvoru 11. júna 2015, ktorý súvisí s konaním:

X

proti

Staatssecretaris van Financiën,

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predsedníčka prvej komory R. Silva de Lapuerta, sudcovia E. Regan, J.-C. Bonichot (spravodajca), C. G. Fernlund a S. Rodin,

generálny advokát: M. Wathelet,

tajomník: C. Strömholm, referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 29. júna 2016,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— X, v zastúpení: B. Dieleman, A.A.W. Langevoord a T.C. Gerverdinck, belastingadviseurs,

— holandská vláda, v zastúpení: M. Bulterman a M. Noort, splnomocnené zástupkyne, za právnej pomoci J.C.L.M. Fijen, expert,

— belgická vláda, v zastúpení: M. Jacobs a J.-C. Halleux, splnomocnení zástupcovia,

— nemecká vláda, v zastúpení: T. Henze a K. Petersen, splnomocnení zástupcovia,

— rakúska vláda, v zastúpení: C. Pesendorfer, E. Lachmayer a F. Koppensteiner, splnomocnení zástupcovia,

* Jazyk konania: holandčina.

— portugalská vláda, v zastúpení: L. Inez Fernandes, M. Rebelo a J. Martins da Silva, splnomocnení zástupcovia,

— švédska vláda, v zastúpení: A. Falk, C. Meyer-Seitz, U. Persson, E. Karlsson, L. Swedenborg a N. Otte Widgren, splnomocnení zástupcovia,

— vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: M. Holt, splnomocnený zástupca, za právnej pomoci R. Hill, barrister,

— Európska komisia, v zastúpení: M. W. Roels a C. Soulay, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 7. septembra 2016,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu „ustanovení Zmluvy o FEÚ o voľnom pohybe“.

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Staatssecretaris van Financiën (štátny tajomník pre financie) a pánom X, ktorého predmetom je odmietnutie holandských daňových orgánov odpočítať „záporné príjmy“ súvisiace s nehnuteľnosťou v osobnom vlastníctve nachádzajúcou sa v Španielsku.

Právny rámec

3 Ustanovenie § 2.3 Wet Inkomstenbelasting 2001 (zákona o dani z príjmov z roku 2001, ďalej len „zákon z roku 2001“) stanovuje:

„Daň z príjmov sa týka nasledujúcich príjmov, ktoré daňovník dosiahol počas príslušného kalendárneho roka:

a) zdaniteľné príjmy pochádzajúce z pracovnej činnosti alebo z nehnuteľnosti určenej na bývanie;

b) zdaniteľné príjmy pochádzajúce z významnej majetkovej účasti a

c) zdaniteľné príjmy pochádzajúce z úspor a investícií.“

4 V § 2.4 zákona z roku 2001 sa stanovuje:

„1. Zdaniteľné príjmy pochádzajúce z pracovnej činnosti alebo z nehnuteľnosti určenej na bývanie sa stanovia:

a) pre tuzemských daňovníkov: podľa ustanovení kapitoly 3;

b) pre zahraničných daňovníkov: podľa ustanovení časti 7.2…“.

5 Podľa § 2.5 zákona z roku 2001:

„1. Každý tuzemský daňovník, ktorý býva v Holandsku len časť kalendárneho roka, a každý zahraničný daňovník, ktorý býva v inom členskom štáte Európskej únie alebo na území štátu označeného ministerským nariadením, s ktorým Holandské kráľovstvo uzavrelo dohodu o zamedzení dvojitého

zdanenia a výmene informácií, a ktorý podlieha dani v uvedenom členskom štáte alebo na území uvedeného štátu, sa môže rozhodnúť pre daňový režim, ktorý tento zákon stanovuje pre tuzemských daňovníkov…

…“

6 Podľa § 3.120 ods. 1 zákona z roku 2001 má rezident v Holandsku právo odpočítať „záporné príjmy“ pochádzajúce z nehnuteľnosti určenej na bývanie v osobnom vlastníctve, ktorá sa nachádza v Holandsku.

7 Podľa § 7.1 písm. a) zákona z roku 2001 sa daň vyberá zo zdaniteľných príjmov z pracovnej činnosti a nehnuteľnosti určenej na bývanie v Holandsku, ktoré boli dosiahnuté počas kalendárneho roka.

8 Podľa § 7.2 ods. 2 písm. b) a f) zákona z roku 2001 je súčasťou zdaniteľných príjmov z pracovnej činnosti a nehnuteľnosti určenej na bývanie zdaniteľná mzda zo zamestnania vykonávaného v Holandsku a prípadne zdaniteľné príjmy pochádzajúce z nehnuteľnosti určenej na bývanie, ktorá je v osobnom vlastníctve v Holandsku.

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

9 V Holandsku sa podľa zákona z roku 2001 daň z príjmov fyzických osôb vzťahuje nielen na príjmy z pracovnej činnosti, ale tiež na príjmy „pochádzajúce z nehnuteľnosti určenej na bývanie“. Ak je táto nehnuteľnosť „v osobnom vlastníctve“, zakladá nárok na priznanie výhod vypočítaných ako percento hodnoty nehnuteľnosti. Tieto „výhody“ sa započítavajú s odpočítateľnými výdavkami, medzi ktoré patria úroky a náklady súvisiace s dlhmi vyplývajúcimi zo zmlúv na nadobudnutie nehnuteľnosti určenej na bývanie. Pokiaľ výška týchto nákladov presiahne výšku „výhod“, je daňovník v situácií „záporných príjmov“.

10 To bol v roku 2007 prípad pána X, ktorý je holandským štátnym príslušníkom, pokiaľ ide o jeho nehnuteľnosť určenú na bývanie v Španielsku.

11 V tom istom zdaniteľnom roku predstavovali príjmy daňovníka X z pracovnej činnosti sumy, ktoré mu vyplatili dve spoločnosti, v ktorých mal väčšinové majetkové účasti, pričom sídlo prvej spoločnosti sa nachádzalo v Holandsku a sídlo druhej spoločnosti vo Švajčiarsku. Príjmy z holandského zdroja predstavovali 60 % jeho celkového zdaniteľného príjmu a príjmy zo švajčiarskeho zdroja predstavovali 40 % uvedeného príjmu. Žiadny príjem teda nebol dosiahnutý v Španielsku, a to ani v roku 2007 ani v nasledujúcich štyroch rokoch, na konci ktorých prestal byť španielskym rezidentom.

12 Podľa uplatniteľnej dvojstrannej dohody v oblasti daní sa príjmy zo švajčiarskeho zdroja zdanili vo Švajčiarsku a príjmy z holandského zdroja v Holandsku.

13 Pokiaľ ide o jeho zdanenie v tomto poslednom uvedenom členskom štáte, sa X najprv rozhodol pre režim pre daňovníkov rezidentov ustanovený v § 2.5 zákona z roku 2001, v rámci ktorého podlieha neobmedzenej daňovej povinnosti v Holandsku. Z tohto dôvodu holandský daňový úrad zohľadnil „záporný príjem“ vzťahujúci sa na nehnuteľnosť určenú na bývanie v Španielsku.

14 Celková výška takto vymeranej dane však bola vyššia ako suma, ktorú by X musel zaplatiť, ak by si nezvolil režim pre daňovníkov rezidentov (v dôsledku čoho by sa jeho príjem, ktorý dosiahol vo Švajčiarsku, čiže 40 % jeho celkových príjmov, zdanil vo Švajčiarsku), a ak by sa mu okrem iného umožnilo odpočítať všetky záporné príjmy z nehnuteľnosti určenej na bývanie v osobnom vlastníctve v Španielsku.

15 X vzal späť svoju žiadosť o uplatnenie režimu zdanenia, pre ktorý sa predtým rozhodol, a na holandských súdoch napadol daňový výmer, pričom tvrdil, že ustanovenia práva Únie o voľnom pohybe sa majú vykladať v tom zmysle, že daňovníkom nerezidentom umožňujú uplatniť si odpočet „záporných príjmov“ z nehnuteľnosti určenej na bývanie v ich osobnom vlastníctve, a to bez toho, aby im tým vznikla povinnosť zvoliť si daňový režim pre rezidentov.

16 Po tom, ako Rechtbank te Haarlem (Súd prvého stupňa Haarlem, Holandsko) a Gerechtshof Amsterdam (Odvolací súd Amsterdam, Holandsko) jeho podanie zamietli, podal X kasačný opravný prostriedok na Hoge Raad der Nederlanden (Najvyšší súd Holandska).

17 Vnútroštátny súd má pochybnosti o dosahu judikatúry vydanej v rozsudku zo 14. februára 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), a to najmä vzhľadom na okolnosť, že na rozdiel od skutkového stavu prevládajúceho vo veci, v ktorej bol vydaný uvedený rozsudok, X nedosahuje úplne alebo takmer výlučne svoj rodinný príjem v iba jednom členskom štáte, ktorý je odlišný od členského štátu jeho bydliska, oprávnenom zdaniť mu tento príjem, ktorý by v dôsledku toho mohol zohľadniť jeho osobnú a rodinnú situáciu. Situácia pána X sa vyznačuje okolnosťou, že ku dňu, ktorý treba vziať do úvahy na výpočet jeho dane z príjmov, mal bydlisko v Španielsku, kde nedosahoval príjmy, a svoje príjmy mal sčasti z Holandska, vo výške 60 %, a sčasti zo Švajčiarska, vo výške 40 %.

18 Vnútroštátny súd sa domnieva, že rozsudky zo 14. septembra 1999, Gschwind (C-391/97, EU:C:1999:409); z 12. decembra 2002, de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750), a z 10. mája 2012, Komisia/Estónsko (C-39/10, EU:C:2012:282), by sa mali vykladať v tom zmysle, že členský štát výkonu zamestnania musí vždy zohľadniť osobnú a rodinnú situáciu dotknutej osoby, pokiaľ to nemôže urobiť štát bydliska. Tak je to v prejednávanej veci, pretože X nemal v predmetnom zdaniteľnom roku v Španielsku žiadny príjem.

19 Za týchto podmienok Hoge Raad der Nederlanden (Najvyšší súd Holandska) rozhodol prerušiť súdne konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Majú sa ustanovenia Zmluvy o FEÚ o voľnom pohybe vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave, podľa ktorej občan Únie, ktorý býva v Španielsku a ktorého približne 60 % pracovných príjmov sa zdaňuje v Holandsku a približne 40 % vo Švajčiarsku, nemôže odpočítať svoje záporné príjmy z nehnuteľnosti určenej na bývanie v osobnom vlastníctve v Španielsku využívanej na súkromné účely od svojich pracovných príjmov zdaňovaných v Holandsku ani vtedy, ak poberá v štáte bydliska, čiže v Španielsku, taký nízky príjem, že tieto záporné príjmy nemôžu v relevantnom roku viesť k zníženiu dane v štáte bydliska?

2. a) V prípade kladnej odpovede na prvú otázku: Musí každý členský štát, v ktorom občan Únie dosiahne časť svojich príjmov, zohľadniť v tomto prípade celú sumu vyššie uvedených záporných príjmov? Alebo platí táto povinnosť len pre jeden z dotknutých štátov zamestnania, a ak áno, pre ktorý? Alebo musí každý štát zamestnania (s výnimkou štátu bydliska) povoliť odpočet časti týchto záporných príjmov? Ako sa má v poslednom prípade určiť časť, ktorú je možné odpočítať?
   b) Záleží v tejto súvislosti na tom, v ktorom členskom štáte sa pracovná činnosť skutočne vykonáva, alebo na tom, ktorý členský štát je oprávnený zdaniť príjmy dosiahnuté uvedenou pracovnou činnosťou?

3. Bude odpoveď na otázky uvedené v druhej otázke iná, ak bude jedným zo štátov, v ktorých občan Únie dosahuje svoje príjmy [Švajčiarska konfederácia], ktor[á] nie je členským štátom Európskej únie a nepatrí do Európskeho hospodárskeho priestoru (EHP)?

4. Do akej miery je v tejto súvislosti dôležité, či právne predpisy štátu bydliska daňovníka (v tomto prípade Španielskeho kráľovstva) stanovujú možnosť odpočtu hypotekárnych úrokov za nehnuteľnosť určenú na bývanie v osobnom vlastníctve daňovníka, ako aj možnosť započítať z toho plynúce straty v relevantnom roku s možnými príjmami z tohto štátu v neskorších rokoch?“

O prejudiciálnych otázkach

O uplatniteľnosti slobody pohybu

20 Na úvod treba uviesť, že vnútroštátny súd nespresnil slobodu pohybu, podľa ktorej treba posudzovať takú vnútroštátnu právnu úpravu, ako je tá predmetná vo veci samej.

21 Zo spisových materiálov poskytnutých Súdnemu dvoru však vyplýva, že X prostredníctvom väčšinových majetkových účastí kontroluje a riadi činnosť spoločností so sídlom v Holandsku a Švajčiarsku, na prospech ktorých chce pripísať „záporné príjmy“ vzťahujúce sa na jeho nehnuteľnosť určenú na bývanie v osobnom vlastníctve v Španielsku.

22 Z ustálenej judikatúry vyplýva, že sloboda uplatniteľná na rezidenta členského štátu bez ohľadu na jeho štátnu príslušnosť, ktorý má na základnom imaní spoločnosti usadenej v inom členskom štáte účasť, z ktorej mu vyplýva určitý vplyv na rozhodovanie tejto spoločnosti umožňujúci mu určovať jej činnosti, je slobodou usadiť sa (rozsudok z 18. decembra 2014, X, C-87/13, EU:C:2014:2459, bod 21).

23 Vnútroštátna právna úprava, o ktorú ide vo veci samej, sa má teda posudzovať podľa ustanovení článku 49 ZFEÚ.

O prvej otázke

24 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa článok 49 ZFEÚ má vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby členský štát, ktorého daňová právna úprava umožňuje odpočítať „záporné príjmy“ súvisiace s nehnuteľnosťou určenou na bývanie, odmietol priznať tento odpočet samostatne zárobkovo činnej osobe, ktorá je nerezidentom, ak táto na území tohto členského štátu dosiahla 60 % z celkového objemu svojich príjmov a na území členského štátu, v ktorom sa nachádza jej nehnuteľnosť určená na bývanie, nedosiahla príjem, ktorý by jej umožňoval uplatniť rovnocenné právo na odpočet.

25 Na účely odpovede na túto otázku treba na úvod pripomenúť, že daňové pravidlá vnútroštátneho práva tak musia rešpektovať právo Únie, a konkrétne slobody zaručené zmluvami, ku ktorým patrí sloboda usadiť sa stanovená v článku 49 ZFEÚ (pozri analogicky rozsudok z 10. mája 2012, Komisia/Estónsko, C-39/10, EU:C:2012:282, bod 47).

26 Zohľadnenie „záporných príjmov“ týkajúcich sa nehnuteľnosti nachádzajúcej sa v členskom štáte, ktorý si daňovník zvolil za bydlisko, predstavuje daňovú výhodu súvisiacu s osobnými pomermi dotknutej osoby relevantnými pre posúdenie jej celkovej schopnosti platiť dane (pozri v tomto zmysle rozsudok z 18. júna 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, bod 19 a citovanú judikatúru).

27 V rozsahu, v akom daňovníkov nerezidentov teda zbavuje možnosti, ktorú majú daňovníci rezidenti, odpočítať také „záporné príjmy“, právna úprava členského štátu zaobchádza s prvými uvedenými nepriaznivejšie než s druhými uvedenými.

28 Treba teda preskúmať, či kritérium bydliska stanovené právnou úpravou dotknutou vo veci samej netvorí diskrimináciu.

29 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že diskriminácia môže spočívať len v uplatnení odlišných pravidiel na porovnateľné situácie alebo v uplatnení rovnakého pravidla na odlišné situácie (pozri najmä rozsudky zo 14. februára 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, bod 30, a z 18. júna 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, bod 21).

30 V oblasti priamych daní však nie sú vo všeobecnosti rezidenti a nerezidenti v porovnateľnej situácii, keďže príjem dosahovaný na území členského štátu nerezidentom tvorí najčastejšie iba časť jeho celkového príjmu sústredeného v mieste jeho bydliska a osobnú schopnosť nerezidenta platiť dane vychádzajúcu zo zohľadnenia všetkých jeho príjmov a jeho osobnej a rodinnej situácie možno najľahšie posúdiť v mieste, kde sústreďuje svoje osobné a majetkové záujmy, čo vo všeobecnosti zodpovedá miestu jeho obvyklého bydliska (pozri najmä rozsudky zo 14. februára 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, body 31 a 32, ako aj z 18. júna 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, bod 22).

31 Súdny dvor tiež v bode 34 rozsudku zo 14. februára 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), uviedol, že skutočnosť, že členský štát zbavuje nerezidentov určitých daňových výhod, ktoré priznáva rezidentom, nie je vo všeobecnosti diskriminačná, ak sa berú do úvahy objektívne rozdiely medzi situáciou rezidentov a nerezidentov či z hľadiska zdroja príjmov, alebo z hľadiska osobnej schopnosti platiť dane, alebo osobnej a rodinnej situácie (pozri tiež rozsudok z 18. júna 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, bod 23).

32 Diskriminácia medzi rezidentmi a nerezidentmi by v zmysle Zmluvy o FEÚ existovala iba vtedy, ak by sa napriek ich bydlisku v odlišných členských štátoch potvrdilo, že pokiaľ ide o obsah a predmet príslušných vnútroštátnych ustanovení, tieto dve kategórie daňovníkov sa nachádzajú v porovnateľnej situácii (pozri rozsudok zo 14. septembra 1999, Gschwind, C-391/97, EU:C:1999:409, bod 26).

33 O takýto prípad ide, keď daňovník nerezident nemá významný príjem na území členského štátu, v ktorom má bydlisko a podstatná časť jeho zdaniteľných príjmov pochádza z pracovnej činnosti vykonávanej v inom v členskom štáte, takže členský štát bydliska mu nemôže poskytnúť výhody vyplývajúce zo zohľadnenia jeho osobnej a rodinnej situácie (pozri najmä rozsudky zo 14. februára 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, bod 36; zo 16. októbra 2008, Renneberg, C-527/06, EU:C:2008:566, bod 61, a z 18. júna 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, bod 25).

34 V takom prípade diskriminácia spočíva v skutočnosti, že osobná a rodinná situácia nerezidenta, ktorý poberá väčšinu svojich príjmov a takmer všetky svoje rodinné príjmy v členskom štáte, ktorý nie je štátom, kde má trvalé bydlisko, nie je zohľadnená ani v členskom štáte, kde má trvalé bydlisko, a ani v členskom štáte, kde je zamestnaný (rozsudky zo 14. februára 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, bod 38; z 18. júla 2007, Lakebrink a Peters Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, bod 31, ako aj z 18. júna 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, bod 26).

35 V bode 34 rozsudku z 18. júla 2007, Lakebrink a Peters Lakebrink (C-182/06, EU:C:2007:452), Súdny dvor spresnil, že dosah judikatúry pripomenutej v bodoch 27 až 32 tohto rozsudku sa vzťahoval na všetky daňové výhody spojené so schopnosťou nerezidenta platiť dane, ktoré nie sú poskytované ani v členskom štáte bydliska, ani v členskom štáte zamestnania pracovníka (rozsudok z 18. júna 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, bod 27).

36 V kontexte slobody usadiť sa je taký dosah uplatniteľný na daňové výhody súvisiace so schopnosťou daňovníka platiť dane, ktoré nemôžu byť poskytnuté v členskom štáte bydliska, ani v členskom štáte výkonu činnosti samostatne zárobkovo činnej osoby (v súvislosti s uplatniteľnosťou judikatúry vyplývajúcou z rozsudku zo 14. februára 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, pôvodne vydanej v oblasti voľného pohybu pracovníkov, na slobodu usadiť sa pozri rozsudky z 11. augusta 1995, Wielockx, C-80/94, EU:C:1995:271; z 27. júna 1996, Asscher, C-107/94, EU:C:1996:251, a z 28. februára 2013, Ettwein, C-425/11, EU:C:2013:121).

37 So zreteľom na také daňové výhody, ktorých účelom je v závislosti od pravidiel vlastných dotknutej vnútroštátnej právnej úprave stanoviť schopnosť dotknutého daňovníka platiť dane, ako sú napríklad pravidlá dotknuté vo veci samej, ktoré zdaňujú fiktívny príjem z nehnuteľnosti určenej na bývanie, ktorá je v osobnom vlastníctve, a ktoré zároveň umožňujú odpočítať s ňou súvisiace náklady, preto samotná okolnosť, že nerezident na území členského štátu, kde vykonával činnosť, dosahoval príjmy za podmienok, ktoré sa viac či menej podobajú podmienkam rezidentov v tomto štáte, nepostačuje na to, aby jeho situácia bola objektívne porovnateľná so situáciou týchto rezidentov.

38 Ďalej je na účely konštatovania takejto objektívnej porovnateľnosti totiž potrebné, aby z dôvodu, že tento nerezident dosahuje podstatnú časť svojich príjmov inde než na území členského štátu bydliska, tento štát nemohol tomuto nerezidentovi priznať výhody vyplývajúce zo zohľadnenia všetkých jeho príjmov a osobnej a rodinnej situácie (pozri analogicky rozsudok z 18. júna 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, bod 28).

39 Ak nerezident na území členského štátu, kde vykonáva časť svojej činnosti, dosiahne 60 % z celkového objemu svojich celosvetových príjmov, neexistuje dôvod domnievať sa, že v dôsledku tejto jedinej skutočnosti nebude členský štát jeho bydliska môcť zohľadniť všetky jeho príjmy a jeho osobnú a rodinnú situáciu. Iné by platilo v prípade, že by vyšlo najavo, že dotknutá osoba nedosahovala na území členského štátu svojho bydliska žiadny príjem alebo že dosahovala také nízke príjmy, že jej tento štát nemôže priznať výhody vyplývajúce zo zohľadnenia všetkých jej príjmov a jej osobnej a rodinnej situácie.

40 Zdá sa, že to tak je aj v prípade pána X, pretože zo spisových materiálov predložených Súdnemu dvoru vyplýva, že pán X počas zdaňovacieho obdobia dotknutého vo veci samej nedosahoval žiadny príjem na území členského štátu svojho bydliska, t. j. v Španielskom kráľovstve.

41 Vzhľadom na to, že osobnú a rodinnú situáciu pána X nemôže zohľadniť ani tento členský štát, ani členský štát, na ktorého území dosiahol 60 % z celkového objemu svojich príjmov zo zamestnania, teda v Holandskom kráľovstve, treba konštatovať, že je obeťou diskriminácie v zmysle judikatúry uvedenej v bodoch 27 až 32 tohto rozsudku.

42 Tento záver nemôže spochybniť ani okolnosť, že pán X zvyšné svoje príjmy v tom istom roku dosiahol na území iného štátu než je Holandské kráľovstvo a Španielske kráľovstvo. Ako uviedol generálny advokát v bodoch 47 až 53 svojich návrhov, skutočnosť, že daňovník dosahuje podstatnú časť svojich príjmov na území nie jedného, ale viacerých štátov odlišných od členského štátu jeho bydliska, nemá vplyv na uplatnenie zásad stanovených v rozsudku zo 14. februára 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31). Rozhodujúcim kritériom je totiž naďalej práve absencia možnosti pre členský štát z daňového hľadiska zohľadniť osobnú a rodinnú situáciu daňovníka v prípade, že v ňom daňovník nedosiahol dostatočné zdaniteľné príjmy, kým inde možno jeho situáciu zohľadniť z dôvodu dostatočných príjmov.

43 Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy treba na prvú otázku odpovedať, že článok 49 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby členský štát, ktorého daňová právna úprava umožňuje odpočítať „záporné príjmy“ súvisiace s nehnuteľnosťou určenou na bývanie, odmietol priznať tento odpočet samostatne zárobkovo činnej osobe, ktorá je nerezidentom, ak táto na území tohto členského štátu dosiahla 60 % z celkového objemu svojich príjmov a na území členského štátu, v ktorom sa nachádza jej nehnuteľnosť určená na bývanie, nedosiahla príjem, ktorý by jej umožňoval uplatniť rovnocenné právo na odpočet.

O druhej otázke

44 Svojou druhou otázkou chce vnútroštátny súd v podstate zistiť, či zákaz, ktorý vyplýva z odpovede na prvú otázku, sa týka len členského štátu, na ktorého území sa dosiahlo 60 % z celkového objemu príjmov, alebo či sa vzťahuje aj na akýkoľvek ďalší členský štát, na ktorého území daňovník nerezident dosiahol zdaniteľné príjmy, ktoré mu umožňujú uplatniť rovnocenné právo na odpočet, a podľa akého rozdeľovacieho kľúča. Tiež sa pýta, či pojem „členský štát zamestnania“ odkazuje na členský štát, na ktorého území činnosť konkrétne prebieha, alebo na členský štát, ktorý má právomoc zdaniť príjmy z činnosti.

45 V súvislosti s druhou časťou druhej otázky stačí ako odpoveď pripomenúť, že cieľom, ktorým sa vyznačuje judikatúra pripomenutá v rámci odpovede na prvú otázku, je zohľadniť osobnú a rodinnú situáciu daňovníka prostredníctvom daňovej výhody, teda prostredníctvom nižšieho daňového zaťaženia. V dôsledku toho pojem „členský štát zamestnania“, ako je uvedený v tomto rozsudku, nemožno chápať inak než členský štát, ktorý má právomoc zdaniť všetky príjmy alebo ich časť z činnosti daňovníka a kde konkrétne prebieha činnosť, z ktorej pochádzajú tieto príjmy.

46 Pokiaľ ide o prvú časť druhej otázky týkajúcu sa rozdelenia daňového zaťaženia činnosti vyplývajúceho zo zohľadnenia osobnej a rodinnej situácie daňovníka medzi viaceré členské štáty, treba sa ňou zaoberať s odkazom na ustálenú judikatúru Súdneho dvora v oblasti rozdelenia daňových právomocí medzi členskými štátmi (pozri najmä rozsudok z 12. decembra 2002, de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, bod 93 a citovanú judikatúru).

47 Konkrétne z toho vyplýva, 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. Pri neexistencii takého súladu by slobodné rozdelenie daňových právomocí medzi členskými štátmi mohlo totiž spôsobiť rozdielne zaobchádzanie s dotknutými daňovníkmi, ktoré by vzhľadom na to, že nevyplýva z existujúcich rozdielov medzi vnútroštátnymi daňovými úpravami, bolo nezlučiteľné so slobodou usadiť sa (pozri v tomto zmysle rozsudok z 12. decembra 2013, Imfeld a Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, body 70 a 77).

48 V prípade, v akom samostatne zárobkovo činná osoba dosahuje svoje zdaniteľné príjmy na území viacerých iných členských štátov než členského štátu jej bydliska, možno tento súlad dosiahnuť iba tým, že sa jej umožní uplatniť svoje právo na odpočet „záporných príjmov“ v každom z členských štátov zamestnania poskytujúcich tento druh daňovej výhody, s prihliadnutím na pomer jej príjmov dosiahnutých na území každého členského štátu a uložením povinnosti poskytnúť príslušným vnútroštátnym daňovým orgánom všetky informácie o svojich celosvetových príjmoch, ktoré im umožňujú stanoviť túto percentuálnu časť.

49 V dôsledku toho treba na druhú otázku odpovedať, že zákaz, ktorý vyplýva z odpovede na prvú otázku, sa týka každého členského štátu zamestnania, na ktorého území samostatne zárobkovo činná osoba dosahuje príjmy, ktoré jej umožňujú uplatniť rovnocenné právo na odpočet, a to v pomere zodpovedajúcom uvedeným príjmom dosiahnutým na zemi každého z členských štátov zamestnania. V tejto súvislosti je „členským štátom zamestnania“ každý členský štát, ktorý má právomoc zdaniť príjmy z činnosti nerezidenta dosiahnuté na jeho území nezávisle od miesta, kde konkrétne túto činnosť vykonával.

O tretej otázke

50 Vnútroštátny súd sa svojou treťou otázkou v podstate pýta, či okolnosť, že dotknutý daňovník nerezident nedosahuje časť svojich príjmov na území členského štátu, ale na území tretieho štátu, má vplyv na odpoveď na druhú otázku.

51 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že požadovaný výklad ustanovení Zmluvy o FEÚ týkajúcich sa slobody usadiť sa so zreteľom na povinnosť, ktorú zavádza, a to nediskriminovať samostatne zárobkovo činnú osobu vykonávajúcu pracovnú činnosť na území iného členského štátu, než je členský štát jej bydliska, sa totiž vzťahuje na každý členský štát. Inak to nie je ani v situácii, o akú ide vo veci samej, a to vo vzťahu k členskému štátu, v ktorom samostatne zárobkovo činná osoba s bydliskom na území iného členského štátu vykonávala časť svojej činnosti, pričom zvyšok svojej činnosti vykonáva na území tretieho štátu, a to aj keď tento iný štát nie je členským štátom, ale tretím štátom (pozri analogicky rozsudok z 18. júna 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, bod 35).

52 Na tretiu otázku treba teda odpovedať, že okolnosť, že dotknutý daňovník nerezident nedosahuje časť svojich príjmov na území členského štátu, ale na území tretieho štátu, nemá vplyv na odpoveď na druhú otázku.

O štvrtej otázke

53 Svojou štvrtou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či je odpoveď na predchádzajúce otázky iná, keď právna úprava členského štátu bydliska samostatne zárobkovo činnej osoby stanovuje možnosť, na základe dane splatnej v tomto členskom štáte, odpočítať hypotekárne úroky za nehnuteľnosť určenú na bývanie v jej osobnom vlastníctve, ako aj možnosť započítať z toho plynúce daňové straty v relevantnom roku s príjmami z budúcich zdaniteľných období.

54 Zo spisových materiálov poskytnutých Súdnemu dvoru, ktoré boli v tomto ohľade potvrdené ústnymi pripomienkami pána X na pojednávaní, vyplýva, že posledný uvedený v roku 2007 ani v neskorších zdaňovacích obdobiach v Španielsku nedosahoval žiadny príjem. Z dôvodu nedosahovania zdaniteľného príjmu na území členského štátu svojho bydliska v týchto rokoch pán X teda nemohol na španielskych daňových orgánoch uplatniť právo na odpočet pri zohľadnení svojej osobnej a rodinnej situácie.

55 Štvrtá otázka je teda hypotetická a v dôsledku toho neprípustná (pozri rozsudok z 29. januára 2013, Radu, C-396/11, EU:C:2013:39, bod 24).

O trovách

56 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (prvá komora) rozhodol takto:

1. **Článok 49 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby členský štát, ktorého daňová právna úprava umožňuje odpočítať „záporné príjmy“ súvisiace s nehnuteľnosťou určenou na bývanie, odmietol priznať tento odpočet samostatne zárobkovo činnej osobe, ktorá je nerezidentom, ak táto na území tohto členského štátu dosiahla 60 % z celkového**

objemu svojich príjmov a na území členského štátu, v ktorom sa nachádza jej nehnuteľnosť určená na bývanie, nedosiahla príjem, ktorý by jej umožňoval uplatniť rovnocenné právo na odpočet.

2. **Zákaz, ktorý vyplýva z odpovede na prvú otázku, sa týka každého členského štátu zamestnania, na ktorého území samostatne zárobkovo činná osoba dosahuje príjmy, ktoré jej umožňujú uplatniť rovnocenné právo na odpočet, a to v pomere zodpovedajúcom uvedeným príjmom dosiahnutým na zemí každého z členských štátov zamestnania. V tejto súvislosti je „členským štátom zamestnania“ každý členský štát, ktorý má právomoc zdaniť príjmy z činnosti nerezidenta dosiahnuté na jeho území nezávisle od miesta, kde konkrétne túto činnosť vykonával.**

3. **Okolnosť, že dotknutý daňovník nerezident nedosahuje časť svojich príjmov na území členského štátu, ale na území tretieho štátu, nemá vplyv na odpoveď na druhú otázku.**

Podpisy