

Věc C-440/08

F. Gielen

v.

Staatssecretaris van Financiën

(žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Hoge Raad der Nederlanden)

„Přímé daně – Článek 43 ES – Daňový poplatník-nerezident – Podnikatel – Nárok na odpouštění pro osoby samostatně výdělečně činné – Kritérium počtu hodin – Diskriminace mezi daňovými poplatníky-rezidenty a daňovými poplatníky-nerezidenty – Volba shodného zacházení“

Shrnutí rozsudku

*Volný pohyb osob – Svoboda usazování – Daňové právní předpisy – Daň z příjmu*

*(článek 49 SFEU)*

Článek 49 SFEU brání vnitrostátní právní úpravě, která má, pokud jde o přiznání takové daňové výhody, jako je odpouštění pro osoby samostatně výdělečně činné, které odpracovaly určitý počet hodin jakožto podnikatelé, diskriminační dopad na poplatníky-nerezidenty, jejichž hodiny odpracované ve prospěch provozovny nacházející se v jiném členském státě nejsou pro tyto účely zohledňovány, i v případě, že si tyto poplatníci mohou, co se týče této výhody, zvolit režim použitelný na poplatníky-rezidenty.

Tato vnitrostátní právní úprava, která pro účely takové daňové výhody, jako je odpouštění pro osoby samostatně výdělečně činné, používá „kritérium počtu hodin“ tak, že poplatník-m-nerezident-m brání v tom, aby si započítali hodiny odpracované v jiném členském státě, může být totiž předešlým na újmu tímto poplatník-m. Taková právní úprava tudíž představuje nepřímou diskriminaci z důvodu státní příslušnosti ve smyslu článku 49 SFEU. Tento závěr není zpochybněn skutečností, že poplatníci-nerezidenti mají možnost volby shodného zacházení, která jim umožňuje zvolit si mezi diskriminačním daňovým režimem a režimem použitelným na rezidenty, neboť takováto možnost volby není zpravidla vyloučit diskriminační dopad prvního z těchto dvou daňových režimů. Pokud by totiž byl uvedený volba přiznán takový dopad, mělo by to za následek konvalidaci daňového režimu, který sám o sobě nadále představuje porušení článku 49 SFEU z důvodu své diskriminační povahy. Kromě toho vnitrostátní režim omezující svobodu usazování zůstává stejně neslučitelný s právem Unie, i když je jeho použití fakultativní. Z toho vyplývá, že možnost volby nabízená poplatníkovi-nerezidentovi prostřednictvím volby shodného zacházení postrádá, pokud jde o konstatovanou diskriminaci, neutralizační účinek.

(viz body 48–55 a výrok)

## ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

18. března 2010(\*)

„Přímé daně – Článek 43 ES – Daňový poplatník-nerezident – Podnikatel – Nárok na odpouštění pro osoby samostatně výdělečně činné – Kritérium počtu hodin – Diskriminace mezi daňovými poplatníky-rezidenty a daňovými poplatníky-nerezidenty – Volba shodného zacházení“

Ve věci C-440/08,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemsko) ze dne 12. září 2008, došlým Soudnímu dvoru dne 6. října 2008, v řízení

### **F. Gielen**

proti

### **Staatssecretaris van Financiën,**

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

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

generální advokát: D. Ruiz-Jarabo Colomer,

vedoucí soudní kanceláře: M. Ferreira, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 17. září 2009,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za F. Gielena F. A. Engelenem a S. C. W. Doumou, belastingadviseurs,
- za nizozemskou vládu C. Wissels, C. ten Dam a M. Noort, jako zmocněnkyněmi,
- za německou vládu M. Lummu a C. Blaschkem, jako zmocněnci,
- za estonskou vládu L. Uibem, jako zmocněncem,
- za portugalskou vládu C. Guerra Santos, jakož i L. Inez Fernandesem a J. Menezes Leitãem, jako zmocněnci,
- za švédskou vládu A. Falk, jako zmocněnkyní,
- za Komisi Evropských společenství R. Lyalem a W. Roelsem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 27. října 2009,

vydává tento

### **Rozsudek**

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 43 ES.

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi F. Gielenem a Staatssecretaris van Financiën ve věci daně z příjmu za rok 2001.

### Vnitrostátní právní úprava

3 Zákon z roku 2001 o dani z příjmu (Wet op de Inkomstenbelastingen 2001, dále jen „zákon z roku 2001“) ve svém článku 2.1 písm. b) stanoví, že dani z příjmu podléhají fyzické osoby, které sice nemají bydliště v Nizozemsku, ale které pobírají nizozemské příjmy.

4 V souladu s článkem 3.2 zákona z roku 2001 je zdanitelným ziskem zisk, který plyne daňovému poplatníkovi jakožto podnikateli z jednoho nebo více podniků, snížený o odpočet pro osoby samostatně výdělečně činné.

5 Na základě čl. 3.76 odst. 2 zákona z roku 2001 závisí výše uvedeného odpočtu na výši zisku v souladu s degresivní tabulkou obsaženou v tomto ustanovení. Odpočet dosahuje výše 6084 eur ze zisku nižšího než 11 745 eur a postupně klesá až na konečných 2984 eur ze zisku vyššího než 50 065 eur.

6 V souladu s odstavcem 1 téhož článku podléhá nárok na odpočet pro osoby samostatně výdělečně činné zejména „kritériu počtu hodin“.

7 Toto kritérium odpovídá podle článku 3.6 zákona z roku 2001 odpracování alespoň 1225 hodin za běžný rok ve prospěch jednoho nebo více podniků, ze kterých plyne daňovému poplatníkovi jakožto podnikateli zisk.

8 Pro účely posouzení, zda daňový poplatník-nerezident splňuje toto kritérium, se zohlední pouze hodiny, které jsou vynovány činností části podniku provozované ve stálé provozovně v Nizozemsku.

9 Níže uvedený poplatník-nerezident, který podléhá systému zdanění jiného členského státu, kde má bydliště, si může v souladu s článkem 2.5 odst. 1 zákona z roku 2001 zvolit režim použitelný na poplatníky-rezidenty (dále jen „volba shodného zacházení“). Uvedené ustanovení nevyžaduje, aby byl příjem poplatníka-nerezidenta zcela nebo téměř zcela dosažen v Nizozemsku. Toto ustanovení má následující znění:

„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 mocnosti uvedené v ministerské vyhlášce, s níž [Nizozemské království] uzavřelo dohodu o zamezení dvojího zdanění, která stanoví výměnu informací, a který podléhá dani v uvedeném členském státě nebo na území uvedené mocnosti, si může zvolit daňový režim, který tento zákon stanoví pro tuzemské daňové poplatníky. [...]“

10 Na základě článků 2 až 10 prováděcí vyhlášky k zákonu z roku 2001 (Het Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001) se tomu, kdo si zvolí možnost, aby s ním bylo zacházeno shodně jako s poplatníkem-rezidentem, přiznává snížení daně z příjmu co se týče daně týkající se částí příjmu, které nejsou zdanitelné v Nizozemsku nebo které jsou zdanitelné v omezené výši.

11 Podle článku 3 uvedené vyhlášky:

„1. Snížení z důvodu existence částí příjmu nezdanitelných v Nizozemsku [...] z důvodu pracovní činnosti a bydlení, se rovná částce, která má s daní, jež by byla bez použití článků 2 až 10 na

základ? zákona dlužná ze zdanitelného p?íjmu z d?vodu pracovní ?innosti a obydlí, stejný vztah jako vztah, který má celková ?ástka složená z ?ástí p?íjmu nezdanitelných v Nizozemsku [...] obsažená v ?itateli s p?íjmem obsaženým ve jmenovateli.

[...]

5. ‚P?íjmem obsaženým ve jmenovateli‘ se rozumí p?íjem z d?vodu pracovní ?innosti a obydlí [...].“

12 ?lánek 9 odst. 1 vyhlášky z roku 2001 o zamezení dvojího zdan?ní (Besluit voorkoming dubbele belasting 2001) stanoví:

„Zahrani?ní p?íjem z d?vodu pracovní ?innosti a obydlí z jiného státu je tvo?en ?átkou složenou z ?ástí p?íjmu, který má poplatník z d?vodu pracovní ?innosti a obydlí v tomto ?lenském stát? jakožto:

a) zisk dosažený v zahrani?ním podniku, a sice v podniku nebo ?ásti podniku, který je realizován pomocí stálé provozovny nebo stálého zástupce na území jiného státu;

[...].“

### **Spor v p?vodním ?ízení a p?edb?žná otázka**

13 Pan F. Gielen je n?meckým rezidentem, který s dalšími dv?ma osobami provozuje v N?mecku podnik p?stítelství ve sklenících. V Nizozemsku založil stálou provozovnu, kde se na základ? smluv p?stují okrasné rostliny.

14 B?hem roku 2001 odpracoval F. Gielen pro uvedený podnik více než 1225 hodin v N?mecku, zatímco v Nizozemsku odpracoval pro uvedenou provozovnu mén? než 1225 hodin.

15 Nizozemská da?ová správa m?la tedy za to, že F. Gielen nesplnil kritérium „po?tu hodin“. Rechtbank Breda (soud v Breda) tento výklad potvrdil.

16 Naproti tomu Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (odvolací soud v Hertogenbosch) m?l za to, že by takové použití uvedeného kritéria vedlo k diskriminaci zakázané ?lánkem 43 ES, nebo? rozlišuje mezi poplatníky-rezidenty a poplatníky-nerezidenty. Podle Gerechtshof te 's-Hertogenbosch totiž mohou být poplatníci-rezidenti p?i použití tohoto kritéria zdan?ni ve vztahu ke svému zisku bez ohledu na místo na sv?t?, kde byl dosažen.

17 Gerechtshof te 's-Hertogenbosch m?l za to, že toto rozlišování a tato p?ekážka nejsou od?vodn?ny rozdílností objektivní situace poplatník?-nerezident? a poplatník?-rezident? zejména proto, že odpo?et pro osoby samostatn? výd?le?n? ?inné je p?ímo spojený s ?inností poplatník?.

18 Pan F. Gielen podal u Hoge Raad der Nederlanden proti rozhodnutí Gerechtshof te 's-Hertogenbosch kasa?ní opravný prost?edek. Pan F. Gielen se domnívá, že skute?nost, že mu jakožto poplatníkovi-nerezidentovi byl odep?en nárok na odpo?et pro osoby samostatn? výd?le?n? ?inné, p?edstavuje diskriminaci zakázanou ?lánkem 43 ES.

19 Hoge Raad der Nederlanden uvádí, že diskriminace ve smyslu ?lánku 43 ES vyplývá ze skute?nosti, že ve vztahu k poplatníkovi-nerezidentovi se nezohled?ují všechny hodiny, které v?noval ?innostem pro podnik nebo provozovnu, které se nacházejí v jiném ?lenském stát?.

20 Hoge Raad der Nederlanden si nicmén? klade otázku, zda lze takovou diskriminaci vylou?it prost?ednictvím volby shodného zacházení. Na základ? této volby p?edpokládá sazebník, podle

kterého je poplatník-nerezident v Nizozemsku zdačován v případě, že si zvolí zdanění poplatník-rezident, použití progresivní sazby.

21 Za těchto podmínek se Hoge Raad der Nederlanden rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Musí být článek 43 ES vykládán v tom smyslu, že tento článek nebrání použití ustanovení daňových právních předpisů členského státu týkajících se zisku, kterého dosáhl státní příslušník jiného členského státu (zahraniční daňový poplatník) z části svého podniku nacházejícího se v prvním členském státě, pokud toto ustanovení při určitém výkladu ve skutečnosti vytváří diskriminaci mezi tuzemskými a zahraničními daňovými poplatníky, která je v rozporu s článkem 43 ES, avšak dotčený zahraniční daňový poplatník měl možnost si zvolit režim zacházení uplatňovaný v případě tuzemským daňovým poplatníkem, kterou z osobních důvodů nevyužil?“

### **K předběžné otázce**

#### *K přípustnosti*

22 Německá a portugalská vláda vyjadřují pochybnosti, pokud jde o možnost Soudního dvora rozhodnout o otázce položené vnitrostátním soudem.

23 Podle německé vlády neobsahuje daňový režim dotčený v původním řízení z věcného hlediska žádnou diskriminaci zakázanou ve smyslu článku 43 ES, takže není namístě se tázat, zda by diskriminace mohla být vyloučena volbou shodného zacházení. Odpověď Soudního dvora na předběžnou otázku by tudíž postrádala jakoukoliv užitečnost pro řešení sporu v původním řízení.

24 Portugalská vláda především tvrdí, že předběžná otázka závisí na určitém výkladu vnitrostátních právních předpisů dotčených v původním řízení.

25 Z předkládacího rozhodnutí totiž vyplývá, že článek 3.6 zákona z roku 2001 by mohl být rovněž vykládán v tom smyslu, že pro účely odpovětu dotčeného v původním řízení by bylo možné ve prospěch poplatníka-nerezidenta zohlednit hodiny odpracované ve prospěch provozovny nacházející se v Nizozemsku, jakož i hodiny odpracované ve prospěch provozovny nacházející se v jiném členském státě, což by učinilo toto ustanovení slučitelným s článkem 43 ES a odpověď na předběžnou otázku nadbytečnou.

26 Jelikož předkládající soud má možnost vykládat daňový režim dotčený v původním řízení tak, aby nevedl k žádné diskriminaci v rozporu s článkem 43 ES, má portugalská vláda za to, že předběžná otázka je hypotetická, a tudíž nebude odpověď Soudního dvora pro předkládající soud závazná.

27 V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury je v rámci řízení upraveného v článku 267 SFEU v cíci pouze vnitrostátního soudu, kterému byl spor předložen a jenž musí nést odpovědnost za soudní rozhodnutí, které bude vydáno, posoudit s ohledem na konkrétní okolnosti věci jak nezbytnost rozhodnutí o předběžné otázce pro vydání jeho rozsudku, tak relevanci otázek, které klade Soudnímu dvoru. V důsledku toho, jestliže se položené otázky týkají výkladu práva Unie, je Soudní dvůr v zásadě povinen rozhodnout (viz zejména rozsudky ze dne 23. dubna 2009, Rüffler, C-544/07, Sb. rozh. s. I-3389, bod 36, a ze dne 19. listopadu 2009, Filipiak, C-314/08, Sb. rozh. s. I-11049, bod 40).

28 Soudní dvůr ovšem rovněž rozhodl, že za výjimečných okolností mu přísluší, aby za účelem ověření své vlastní pravomoci přezkoumal podmínky, za kterých se na něj vnitrostátní

soud obrátil (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 16. prosince 1981, Foglia, 244/80, Recueil, s. 3045, bod 21, a výše uvedené rozsudky Rüffler, bod 37, a Filipiak, bod 41).

29 Odmítnout rozhodnutí o p?edb?žné otázce položené vnitrostátním soudem je možné pouze tehdy, pokud je zjevné, že žádaný výklad práva Unie nemá žádný vztah k realit? nebo p?edm?tu sporu v p?vodním ?ízení, jestliže se jedná o hypotetický problém, nebo také tehdy, pokud Soudní dv?r nedisponuje skutkovými nebo právními poznatky nezbytnými pro užite?nou odpov?? na otázku, které jsou mu položeny (výše uvedené rozsudky Rüffler, bod 38, a Filipiak, bod 42).

30 V tomto ohledu je t?eba konstatovat, že z p?edkládajícího rozhodnutí vyplývá, že spor v p?vodním ?ízení, jakož i p?edb?žná otázka se týkají hlavn? výkladu ?lánku 49 SFEU s ohledem na vnitrostátní právní úpravu, která má, co se tý?e takové da?ové výhody, jako je odp?et pro osoby samostatn? výd?le?n? ?inné, možný diskrimina?ní dopad na poplatníky-nerezidenty, i když si uvedení poplatníci mohou, pokud jde o uvedenou da?ovou výhodu, podle této právní úpravy zvolit možnost shodného zacházení.

31 Aby bylo možné zodpov?d?t uvedenou otázku, je krom toho nejprve t?eba ov??it, zda má vnitrostátní právní úprava dot?ená v p?vodním ?ízení diskrimina?ní dopad ve smyslu ?lánku 49 SFEU, což p?edstavuje otázku práva Unie, jehož výklad spadá do pravomoci Soudního dvora.

32 S ohledem na tato zjišt?ní není zjevné, že žádaný výklad nemá žádný vztah k realit? nebo p?edm?tu sporu v p?vodním ?ízení, takže námitky nep?ípustnosti vznesené n?meckou a portugalskou vládou musí být zamítnuty.

33 Žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce je tedy p?ípustná.

#### *K v?ci samé*

34 Podstatou otázky p?edkládajícího soudu, kterou je t?eba pro ú?ely p?ezkumu rozd?lit do dvou ?ástí, je, zda ?lánek 49 SFEU brání vnitrostátní právní úprav?, která má, pokud jde o p?iznání takové da?ové výhody, jako je odp?et pro osoby samostatn? výd?le?n? ?inné-nerezidenty, možný diskrimina?ní dopad na poplatníky-nerezidenty, i když si tito poplatníci mohou, co se tý?e této výhody, zvolit podle uvedené právní úpravy možnost stejného zacházení.

K diskrimina?nímu dopadu vnitrostátní právní úpravy dot?ené v p?vodním ?ízení ve smyslu ?lánku 49 SFEU

35 K zodpov?zení položené otázky je t?eba nejprve zkoumat – jak vyplývá rovn?ž z bodu 31 tohoto rozsudku – zda vnitrostátní právní úprava dot?ená v p?vodním ?ízení skute?n? obsahuje diskriminaci v rozporu s ?lánkem 49 SFEU.

36 Je t?eba p?ipomenout, že a?koli p?ímé dan? spadají do pravomoci ?lenských stát?, nic to nem?ní na tom, že tyto ?lenské státy musejí p?i výkonu této pravomoci dodržovat právo Unie (viz zejména rozsudek ze dne 7. září 2004, Manninen, C?319/02, Sb. rozh. s. I?7477, bod 19 a citovaná judikatura).

37 Je t?eba rovn?ž p?ipomenout, že pravidla týkající se rovného zacházení zakazují nejen zjevnou diskriminaci na základ? státní p?íslušnosti, ale také všechny skryté formy diskriminace, které použitím jiných rozlišovacích kritérií vedou ve skute?nosti ke stejnému výsledku (viz zejména rozsudek ze dne 14. února 1995, Schumacker, C?279/93, Recueil s. I?225, bod 26 a citovaná judikatura).

38 Krom toho diskriminace m?že nastat pouze tehdy, pokud jsou rozdílná pravidla používána na srovnatelné situace nebo je stejné pravidlo používáno na rozdílné situace (viz zejména výše

uvedený rozsudek Schumacker, bod 30, a rozsudek ze dne 14. září 1999, Gschwind, C-391/97, Recueil, s. I-5451, bod 21).

39 V projednávaném případě ze spisu především vyplývá, že během roku 2001 F. Gielen, který má bydliště v Nemecku, odpracoval ve prospěch své provozovny v Nizozemsku méně než 1225 hodin, zatímco více než 1225 hodin odpracoval ve prospěch své provozovny v Nemecku.

40 Předkládající soud uvádí, že podle vnitrostátní právní úpravy dotčené v povodním řízení si poplatník-podnikatel, který je rezidentem, může pro účely výpočtu kritéria počtu hodin, na základě něhož vzniká nárok na odpočítání pro osoby samostatně výdělečně činné, započítat jak hodiny odpracované v jiném členském státě, tak hodiny odpracované v Nizozemsku, zatímco poplatník-podnikatel, který je nerezidentem může zahrnout pro účely tohoto výpočtu pouze hodiny odpracované v Nizozemsku.

41 Krom toho nizozemská vláda ve svém písemném vyjádření uznává, že se v tomto ohledu jedná o diskriminaci z důvodu místa bydliště.

42 Proto je třeba konstatovat, že vnitrostátní právní úprava dotčená v povodním řízení zachází, pokud jde o splnění „kritéria počtu hodin“ pro účely odpočtu pro osoby samostatně výdělečně činné, rozdílně s daňovými poplatníky podle toho, zda jsou, či nejsou v Nizozemsku rezidenty. Takové rozdílné zacházení může být především na újmu státním příslušníkům jiných členských států, protože nerezidenti jsou často cizími státními příslušníky.

43 Co se týče konkrétní věci týkající se zdanění příjmů fyzických osob, Soudní dvůr sice připustil, že situace rezidentů a nerezidentů v daném členském státě nejsou zpravidla srovnatelné, protože vykazují objektivní rozdíly jak z hlediska zdroje příjmu, tak z hlediska osobní daňové schopnosti poplatníka nebo zohlednění jeho osobní a rodinné situace (viz zejména rozsudky ze dne 22. března 2007, Talotta, C-383/05, Sb. rozh. s. I-2555, bod 19, jakož i citovaná judikatura, a ze dne 16. října 2008, Renneberg, C-527/06, Sb. rozh. s. I-7735, bod 59).

44 Soudní dvůr však upřesnil, že v případě daňového zvýhodnění, na které nemají nárok nerezidenti, může být rozdílné zacházení mezi těmito dvěma kategoriemi daňových poplatníků kvalifikováno jako diskriminace ve smyslu Smlouvy o FEU, jestliže neexistuje žádný rozdíl v objektivní situaci, který by v tomto ohledu mohl odůvodňovat rozdílné zacházení mezi oběma kategoriemi daňových poplatníků (výše uvedené rozsudky Talotta, bod 19, jakož i citovaná judikatura, a Renneberg, bod 60).

45 Předkládající soud přitom uvádí, že odpočítání pro osoby samostatně výdělečně činné nesouvisí s osobní schopností poplatníka, ale spíše s povahou jejich činnosti. Tento odpočítání je totiž příznakem podnikatelství, jejichž podnikatelská činnost představuje hlavní činnost, což je prokázáno zejména splněním „kritéria počtu hodin“.

46 Pokud se uvedený odpočítání vztahuje všem poplatníkům-podnikatelům, kteří splnili zejména uvedené kritérium, je třeba konstatovat, že v tomto ohledu je rozlišování podle toho, zda uvedení poplatníci odpracovali hodiny v Nizozemsku, nebo v jiném členském státě, nepodstatné.

47 Z toho vyplývá, jak již uvedl generální advokát v bodě 39 svého stanoviska, že poplatníci-rezidenti a poplatníci-nerezidenti se nacházejí pro účely odpočítání pro osoby samostatně výdělečně činné ve srovnatelné situaci (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 12. června 2003, Gerritse, C-234/01, Recueil, s. I-5933, bod 27, a ze dne 6. července 2006, Conijn, C-346/04, Sb. rozh. s. I-6137, bod 20).

48 Za těchto podmínek je třeba učit závěr, že vnitrostátní právní úprava, která pro účely

takové daňové výhody, jako je odpočet pro osoby samostatně výdělečně činné, používá „kritérium počtu hodin“ tak, že poplatníkům-nerezidentům brání v tom, aby si započítali hodiny odpracované v jiném členském státě, než by bylo možné na újmu těchto poplatníkům. Taková právní úprava tudíž představuje nepřímou diskriminaci z důvodu státní příslušnosti ve smyslu článku 49 SFEU.

K volbě shodného zacházení

49 Tento závěr není zpochybněn argumentem, podle kterého je volba shodného zacházení zpravidla vyloučitelnou diskriminací.

50 Je třeba předeslat, že volba shodného zacházení umožňuje poplatníkovi-nerezidentovi, jako je F. Gielen, aby si zvolil mezi diskriminačním daňovým režimem a jiným režimem, který údajně diskriminační není.

51 V tomto ohledu je třeba zdůraznit, že takováto možnost volby není v projednávaném případě zpravidla vyloučitelnou diskriminací dopad prvního z těchto dvou daňových režimů.

52 Pokud by totiž byl uvedený volba přiznán takový dopad, mělo by to za následek, jak v podstatě uvedl generální advokát v bodě 52 svého stanoviska, konvalidaci daňového režimu, který sám o sobě nadále představuje porušení článku 49 SFEU z důvodu své diskriminační povahy.

53 Krom toho již měl Soudní dvůr příležitost upřesnit, že vnitrostátní režim omezující svobodu usazování zůstává stejně neslučitelný s právem Unie, i když je jeho použití fakultativní (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 12. prosince 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, Sb. rozh. s. I-11753, bod 162).

54 Z toho vyplývá, že možnost volby nabízená ve sporu v převodním řízení poplatníkovi-nerezidentovi prostřednictvím volby shodného zacházení postrádá, pokud jde o diskriminaci konstatovanou v bodě 48 tohoto rozsudku, neutralizační účinek.

55 Z výše uvedeného vyplývá, že článek 49 SFEU brání vnitrostátní právní úpravě, která má, pokud jde o přiznání takové daňové výhody, jako je odpočet pro osoby samostatně výdělečně činné dotčený v převodním řízení, diskriminační dopad na poplatníky-nerezidenty, a to i v případě, že si tyto poplatníci mohou, co se týče této výhody, zvolit režim použitelný na poplatníky-rezidenty.

## K nákladům řízení

56 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky převodního 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 účastníky řízení se nenahrazují.

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

**Článek 49 SFEU brání vnitrostátní právní úpravě, která má, pokud jde o přiznání takové daňové výhody, jako je odpočet pro osoby samostatně výdělečně činné dotčený v převodním řízení, diskriminační dopad na poplatníky-nerezidenty, a to i v případě, že si tyto poplatníci mohou, co se týče této výhody, zvolit režim použitelný na poplatníky-rezidenty.**

Podpisy.

\* Jednací jazyk: nizozemština.