

Vec C-440/08

F. Gielen

proti

Staatssecretaris van Financiën

(návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný Hoge Raad der Nederlanden)

„Priame dane – článok 43 ES – Daovník nerezident – Podnikateľ – Právo na odpúť pre samostatne zárobkovo činné osoby – Kritérium počtu hodín – Diskriminácia medzi daovníkmi rezidentmi a nerezidentmi – Voľba rovnakého zaobchádzania“

Abstrakt rozsudku

Voľný pohyb osôb – Sloboda usadiť sa – Daňová právna úprava – Dane z príjmov

(článok 49 ZFEÚ)

Článok 49 ZFEÚ bráni tomu, aby vnútroštátna právna úprava, ktorá má, pokiaľ ide o priznanie daňového zvýhodnenia, akým je odpúť pre samostatne zárobkovo činné osoby, ktoré odpracovali určitý počet pracovných hodín ako podnikatelia, diskriminačné účinky voči daovníkom nerezidentom, ktorých hodiny odpracované pre prevádzkareň nachádzajúcu sa v inom členskom štáte sa na tento účel nezohľadujú, a to aj v prípade, že si títo daovníci môžu, pokiaľ ide o toto zvýhodnenie, zvoliť režim uplatňujúci sa na daovníkov rezidentov.

Táto vnútroštátna právna úprava, ktorá na účely takéhoto daňového zvýhodnenia použije „kritérium počtu hodín“ spôsobom, ktorý bráni daovníkom nerezidentom započítať si pracovné hodiny odpracované v inom členskom štáte, môže totiž spôsobiť ujmu predovšetkým týmto daovníkom. Z tohto dôvodu predstavuje takáto právna úprava nepriamu diskrimináciu na základe štátnej príslušnosti v zmysle článku 49 ZFEÚ. Tento záver nespochybňuje ani skutočnosť, že voľba rovnakého zaobchádzania je prístupná aj daovníkom nerezidentom a umožňuje im vybrať si medzi diskriminačným daňovým režimom a režimom uplatniteľným pre rezidentov, keďže takáto možnosť voľby nie je spôsobilá vylúčiť diskriminačné účinky prvého z týchto dvoch daňových režimov. Pokiaľ by sa takejto voľbe priznal uvedený účinok, malo by to za následok konvalidáciu daňového režimu, ktorý sám osebe porušuje článok 49 ZFEÚ z dôvodu svojej diskriminačnej povahy. Navyše vnútroštátny režim, ktorý obmedzuje slobodu usadiť sa, zostáva nezlučiteľný s právom Únie, aj keby bolo jeho uplatnenie fakultatívne. Z toho vyplýva, že možnosť voľby ponechaná daovníkovi nerezidentovi prostredníctvom voľby rovnakého zaobchádzania nemá, pokiaľ ide o konštatovanú diskrimináciu, neutralizujúci účinok.

(pozri body 48 – 55 a výrok)

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

z 18. marca 2010 (*)

„Priame dane – ?lánok 43 ES – Da?ovník nerezident – Podnikate? – Právo na odpo?et pre samostatne zárobkovo ?inné osoby – Kritérium po?tu hodín – Diskriminácia medzi da?ovníkmi rezidentmi a nerezidentmi – Vo?ba rovnakého zaobchádzania“

Vo veci C?440/08,

ktorej predmetom je návrh na za?atie prejudiciálneho konania pod?a ?lánku 234 ES, podaný rozhodnutím Hoge Raad der Nederlanden (Holandsko) z 12. septembra 2008 a doru?ený Súdnemu dvoru 6. októbra 2008, ktorý súvisí s konaním:

F. Gielen

proti

Staatssecretaris van Financiën,

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predseda komory A. Tizzano, vykonávajúci funkciu predsedu prvej komory, sudcovia E. Levits, A. Borg Barthet, M. Ileši? (spravodajca) a J.?J. Kasel,

generálny advokát: D. Ruiz?Jarabo Colomer,

tajomník: M. Ferreira, hlavná referentka,

so zrete?om na písomnú ?as? konania a po pojednávaní zo 17. septembra 2009,

so zrete?om na pripomienky, ktoré predložili:

- pán Gielen, v zastúpení: F. A. Engelen a S. C. W. Douma, belastingadviseurs,
- holandská vláda, v zastúpení: C. Wissels, C. ten Dam a M. Noort, splnomocnené zástupkyne,
- nemecká vláda, v zastúpení: M. Lumma a C. Blaschke, splnomocnení zástupcovia,
- estónska vláda, v zastúpení: L. Uibo, splnomocnený zástupca,
- portugalská vláda, v zastúpení: C. Guerra Santos, L. Inez Fernandes a J. Menezes Leitão, splnomocnení zástupcovia,
- švédka vláda, v zastúpení: A. Falk, splnomocnená zástupky?a,
- Komisia Európskych spolo?enstiev, v zastúpení: R. Lyal a W. Roels, splnomocnení zástupcovia,

po vypo?utí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 27. októbra 2009,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 43 ES (teraz článok 49 ZFEÚ).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi pánom Gielenom a Staatssecretaris van Financiën v súvislosti s daňou z príjmov za rok 2001.

Vnútroštátna právna úprava

3 Zákon z roku 2001 o dani z príjmov (Wet op de Inkomstenbelasting 2001, ďalej len „zákon z roku 2001“) stanovuje vo svojom článku 2.1 písm. b), že dani z príjmov podliehajú fyzické osoby, ktoré síce nemajú bydlisko v Holandsku, ale poberajú holandské príjmy.

4 Podľa článku 3.2 zákona z roku 2001 zdaniteľný zisk predstavuje zisk dosiahnutý daňovníkom ako podnikateľom z jedného alebo viacerých podnikov, znížený o odpôčet pre samostatne zárobkovo činné osoby.

5 Podľa článku 3.76 ods. 2 zákona z roku 2001 výška uvedeného odpôtu závisí od výšky zisku v súlade s degresívnou tabuľkou obsiahnutou v tomto ustanovení. Dosahuje výšku 6 084 eur pre zisk menší ako 11 745 eur a postupne sa znižuje až na sumu 2 984 eur pre zisk vyšší ako 50 065 eur.

6 V súlade s odsekom 1 tohto článku podlieha právo na odpôčet pre samostatne zárobkovo činné osoby najmä „kritériu počtu hodín“.

7 Toto kritérium zodpovedá podľa článku 3.6 zákona z roku 2001 odpracovaniu minimálne 1 225 hodín počas jedného kalendárneho roka v prospech jedného alebo viacerých podnikov, z ktorých dosiahne daňovník ako podnikateľ zisk.

8 Na účely posúdenia, či daňovník nerezident spĺňa toto kritérium, sa zohľadujú výlučne hodiny, ktoré sú venované činnosti podniku prevádzkovaného v stálej prevádzkárni v Holandsku.

9 Daňovník nerezident, ktorý podlieha daňovému systému iného členského štátu, kde má bydlisko, si môže v súlade s článkom 2.5 ods. 1 zákona z roku 2001 zvoliť režim uplatňujúci sa na daňovníkov rezidentov (ďalej len „voľba rovnakého zaobchádzania“). Uvedené ustanovenie nevyžaduje, aby príjem daňovníka nerezidenta bol v plnom rozsahu alebo v skoro plnom rozsahu dosiahnutý v Holandsku. Znie takto:

„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 mocnosti označenej 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 uvedenej mocnosti, sa môže rozhodnúť pre daňový režim, ktorý tento zákon stanovuje pre tuzemských daňovníkov. ...“

10 Podľa článkov 2 až 10 vykonávacieho nariadenia k zákonu z roku 2001 (Het Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001) sa tomu, kto sa rozhodne, aby sa s ním zaobchádzalo rovnako ako s daňovníkom rezidentom, priznáva zníženie dane z príjmu, pokiaľ ide o daň týkajúcu sa častí príjmu, ktoré nie sú zdaniteľné v Holandsko alebo sú v ňom zdaniteľné len v obmedzenej sadzbe.

11 Podľa článku 3 uvedeného nariadenia:

„1. Zníženie z dôvodu existencie častí príjmov nezdaniteľných v Holandsku... z dôvodu pracovnej činnosti a bývania sa rovná sume, ktorá je k dani, ktorá by sa v prípade neuplatnenia článkov 2 až 10 mala platiť na základe zákona o dani z príjmov z dôvodu existencie pracovnej činnosti a bývania, v rovnakom pomere, ako je pomer súčtu v Holandsku nezdaniteľných častí príjmu uvedeného v menovateli... k príjmu uvedenému v menovateli.

...

5. ‚Príjem uvedený v menovateli‘ znamená príjem z dôvodu pracovnej činnosti a bývania...“

12 Článok 9 ods. 1 nariadenia z roku 2001 o zamedzení dvojitého zdanenia (Bersluit voorkoming dubbele belasting 2001) stanovuje:

„Zahraničný príjem z dôvodu pracovnej činnosti a bývania pochádzajúci z iného štátu sa skladá zo súčtu častí príjmu, ktoré poberá daňovník z dôvodu práce a bývania v tomto štáte ako:

a) zisk dosiahnutý zahraničným podnikom, teda podnikom a časťou podniku, ktorý je riadený prostredníctvom stálej prevádzkarne alebo stáleho zástupcu na území iného členského štátu;

...“

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

13 F. Gielen je nemecký rezident, ktorý spolu s dvoma ďalšími osobami prevádzkuje v Nemecku podnik zaoberajúci sa skleníkovým pestovaním rastlín. V Holandsku založil stálu prevádzkarňu, v ktorej na základe zmlúv pestuje okrasné rastliny.

14 V roku 2001 v Nemecku odpracoval pre uvedený podnik viac ako 1 225 pracovných hodín, zatiaľ čo v Holandsku pre uvedenú prevádzkarňu odpracoval menej ako 1 225 pracovných hodín.

15 Holandská daňová správa sa preto domnievala, že F. Gielen nesplnil „kritérium počtu hodín“. Rechtbank Breda (súd v Breda) potvrdil tento výklad.

16 Na druhej strane Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (odvolací súd v 's-Hertogenbosch) sa domnieval, že takéto uplatňovanie uvedeného kritéria vedie k diskriminácii zakázanej článkom 49 ZFEÚ, pretože rozlišuje medzi daňovníkmi rezidentmi a daňovníkmi nerezidentmi. Podľa Gerechtshof te 's-Hertogenbosch totiž pri uplatnení tohto kritéria môžu byť daňovníci rezidenti zdaňovaní v závislosti od ich zisku bez ohľadu na miesto na svete, kde bol tento zisk dosiahnutý.

17 Gerechtshof te 's-Hertogenbosch sa domnieval, že toto rozlišovanie a túto prekážku nemožno odôvodniť rozdielnosťou objektívnej situácie daňovníkov nerezidentov a daňovníkov rezidentov, najmä z dôvodu, že odpočet pre samostatne zárobkovo činné osoby priamo súvisí s činnosťou daňovníkov.

18 Pán Gielen podal na Hoge Raad der Nederlanden dovolanie proti rozhodnutiu Gerechtshof te 's-Hertogenbosch. Domnieva sa, že skutočnosť, že mu bol ako daňovníkovi nerezidentovi zamietnutý nárok na odpočet pre samostatne zárobkovo činné osoby, predstavuje diskrimináciu zakázanú článkom 43 ES.

19 Hoge Raad der Nederlanden poukazuje na to, že diskriminácia v zmysle článku 43 ES vyplýva zo skutočnosti, že v prípade daňovníka nerezidenta sa nezohľadujú všetky hodiny, ktoré

venoval svojmu podniku, vrátane hodín venovaných ?innostiam pre podnik alebo ?as? podniku, ktoré sa nachádzajú v inom ?lenskom štáte.

20 Hoge Raad der Nederlanden si však napriek tomu kladie otázku, ?i takejto diskriminácii možno zabráni? vo?bou rovnakého zaobchádzania. Na základe tejto vo?by sadzovník, pod?a ktorého je da?ovník nerezident zda?ovaný v Holandsku v prípade, že si zvolí zda?ovanie da?ovníkov rezidentov, predpokladá použitie progresívnej sadzby.

21 Za týchto podmienok Hoge Raad der Nederlanden rozhodol preruši? konanie a položi? Súdnemu dvoru nasledujúcu prejudiciálnu otázku:

„Má sa ?lánok 43 ES vyklada? v tom zmysle, že mu neodporuje uplatnenie ustanovenia da?ového práva ?lenského štátu na zisk, ktorý dosiahne štátny príslušník iného ?lenského štátu (zahrani?ný da?ovník) z ?asti svojho podniku nachádzajúcej sa v prvom ?lenskom štáte, pokia? toto ustanovenie pri ur?itom výklade síce skuto?ne vytvára diskrimináciu medzi tuzemskými a zahrani?nými da?ovníkmi, ktorá síce sama o sebe odporuje ?lánku 43 ES, ale dotknutý da?ovník mal možnos? zvoli? si zaobchádzanie uplat?ované vo?i tuzemským da?ovníkom, ktorú z osobných dôvodov nevyužil?“

O prejudiciálnej otázke

O prípustnosti

22 Nemecká vláda a portugalská vláda vyslovujú pochybnosti, pokia? ide o možnos? Súdneho dvora rozhodnú? o otázke položenej vnútroštátnym súdom.

23 Pod?a nemeckej vlády da?ový režim dotknutý vo veci samej v podstate neobsahuje žiadnu zakázanú diskrimináciu v zmysle ?lánku 43 ES, takže nie je opodstatnené klás? si otázku, ?i by diskriminácia mohla by? vylú?ená vo?bou rovnakého zaobchádzania. V dôsledku toho odpove? Súdneho dvora na prejudiciálnu otázku stráca akúko?vek užito?nos? pre vyriešenie sporu vo veci samej.

24 Portugalská vláda predovšetkým tvrdí, že prejudiciálna otázka závisí od ur?itého výkladu vnútroštátnej právnej úpravy dotknutej vo veci samej.

25 Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu totiž vyplýva, že ?lánok 3.6 zákona z roku 2001 by sa mohol vyklada? v tom zmysle, že na ú?ely odpo?tu dotknutého vo veci samej je možné v prípade da?ovníka nerezidenta zoh?adni? hodiny odpracované v prospech prevádzkarne nachádzajúcej sa Holandsku, ako aj hodiny odpracované v prospech zariadenia nachádzajúceho sa v inom ?lenskom štáte, ?ím by sa toto ustanovenie stalo zlu?ite?ným s ?lánkom 43 ES a odpove? na prejudiciálnu otázku by bola nadbyto?ná.

26 Ke?že vnútroštátny súd má možnos? vyklada? da?ový režim dotknutý vo veci samej tak, aby nevedol k žiadnej diskriminácii, ktorá by bola v rozpore s ?lánkom 43 ES, portugalská vláda sa domnieva, že prejudiciálna otázka je hypotetická, a odpove? Súdneho dvora v dôsledku toho nebude pre vnútroštátny súd záväzná.

27 V tomto oh?ade treba pripomenú?, že pod?a ustálenej judikatúry v rámci konania zavedeného ?lánkom 267 ZFEÚ prislúcha výlu?ne vnútroštátnemu súdu, ktorý vec prejednáva a ktorý musí prevzia? zodpovednos? za rozhodnutie sporu, aby s prihliadnutím na osobitosti konkrétneho prípadu posúdil potrebu prejudiciálneho rozhodnutia na vydanie svojho rozhodnutia, ako aj relevantnos? otázok položených Súdnemu dvoru. Preto pokia? sa položené otázky týkajú výkladu práva Únie, Súdny dvor je v zásade povinný rozhodnú? (pozri najmä rozsudky z 23. apríla

2009, Rüffler, C-544/07, Zb. s. I-3389, bod 36, a z 19. novembra 2009, Filipiak, C-314/08, Zb. s. I-11049, bod 40).

28 Súdny dvor však zároveň rozhodol, že za výnimočných okolností mu prináleží skúmať podmienky, za akých sa na vnútroštátny súd obrátil, s cieľom preveriť svoju vlastnú právomoc (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 16. decembra 1981, Foglia, 244/80, Zb. s. 3045, bod 21; Rüffler, už citovaný, bod 37, a Filipiak, už citovaný, bod 41).

29 Odmietnuť rozhodnúť o prejudiciálnej otázke, ktorú položil vnútroštátny súd, možno len vtedy, ak je zjavné, že požadovaný výklad práva Únie nemá nijaký vzťah k existencii alebo predmetu sporu vo veci samej, ak ide o problém hypotetickej povahy, alebo tiež vtedy, ak Súdny dvor nemá k dispozícii skutkové a právne podklady nevyhnutné na užitočné zodpovedanie otázok, ktoré sú mu položené (rozsudky Rüffler, už citovaný, bod 38, a Filipiak, už citovaný, bod 42).

30 V tomto ohľade treba konštatovať, že z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že spor vo veci samej a prejudiciálna otázka sa týkajú predovšetkým výkladu článku 49 ZFEÚ v súvislosti s vnútroštátnou právnou úpravou majúcou potenciálne diskriminačné úinky na daovníkov nerezidentov, čo sa týka daňového zvýhodnenia, akým je odpôčet možný pre samostatne zárobkovo činné osoby, hoci uvedení daovníci si podľa dotknutej právnej úpravy môžu, pokiaľ ide o uvedené zvýhodnenie, zvoliť možnosť rovnakého zaobchádzania.

31 Ďalej, aby bolo možné odpovedať na uvedenú otázku, je potrebné najskôr overiť, či vnútroštátna právna úprava dotknutá vo veci samej spôsobuje diskriminačné úinky v zmysle článku 49 ZFEÚ, čo predstavuje otázku práva Únie, ktorého výklad spadá do právomoci Súdneho dvora.

32 Vzhľadom na tieto zistenia nie je zjavné, že požadovaný výklad nemá žiaden vzťah k skutočnosti alebo predmetu sporu vo veci samej, takže námietky neprípustnosti predložené nemeckou a portugalskou vládou sa musia zamietnuť.

33 Z toho vyplýva, že návrh na začatie prejudiciálneho konania je prípustný.

O veci samej

34 Svojou otázkou, ktorú je treba skúmať v dvoch častiach, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či článok 49 ZFEÚ bráni tomu, aby vnútroštátna právna úprava, ktorá má, pokiaľ ide o priznanie takého daňového zvýhodnenia, akým je odpôčet pre samostatne zárobkovo činné osoby, potenciálne diskriminačné úinky vo vzťahu k daovníkom nerezidentom, hoci si títo daovníci v súvislosti s týmto zvýhodnením môžu podľa uvedenej právnej úpravy zvoliť rovnakého zaobchádzania.

O diskriminačných úinkoch vnútroštátnej právnej úpravy dotknutej vo veci samej v zmysle článku 49 ZFEÚ

35 S cieľom odpovedať na položenú otázku je potrebné na úvod overiť, ako to vyplýva aj z bodu 31 tohto rozsudku, či vnútroštátna právna úprava dotknutá vo veci samej skutočne obsahuje diskrimináciu v rozpore s článkom 49 ZFEÚ.

36 V úvode treba pripomenúť, že aj keď priame dane patria do právomoci členských štátov, pravdou tiež ostáva, že členské štáty musia skúmať, či sú v súlade s právom Únie (pozri najmä rozsudok zo 7. septembra 2004, Manninen, C-319/02, Zb. s. I-7477, bod 19 a citovaný judikatúru).

37 Tiež treba pripomenúť, že pravidlá rovnosti zaobchádzania zakazujú nielen zjavnú

diskrimináciu na základe štátnej príslušnosti, ale aj akúkoľvek skrytú formu diskriminácie, ktorá v dôsledku uplatnenia iných kritérií rozlišovania v skutočnosti vedie k rovnakému výsledku (pozri najmä rozsudok zo 14. februára 1995, Schumacker, C-279/93, Zb. s. I-225, bod 26 a citovanú judikatúru).

38 Diskriminácia môže spočívať len v uplatnení odlišných pravidiel na porovnateľné situácie alebo v uplatnení rovnakého pravidla na odlišné situácie (pozri najmä rozsudky Schumacker, už citovaný, bod 30, a zo 14. septembra 1999, Gschwind, C-391/97, Zb. s. I-5451, bod 21).

39 V prejednávanej veci zo spisu vyplýva, že pán F. Gielen, ktorý má bydlisko v Nemecku, v roku 2001 odpracoval v prospech svojej prevádzkarne v Holandsku menej ako 1 225 pracovných hodín, zatiaľ čo v prospech svojej prevádzkarne v Nemecku odpracoval viac ako 1 225 pracovných hodín.

40 Vnútroštátny súd uvádza, že podľa vnútroštátnej právnej úpravy dotknutej vo veci samej podnikateľ, ktorý je daňovníkom rezidentom, si môže na účely výpočtu kritéria počtu hodín, ktoré zakladá právo na odpodet pre samostatne zárobkovo činné osoby, započítať jednak pracovné hodiny odpracované v inom členskom štáte a jednak pracovné hodiny odpracované v Holandsku, kým podnikateľ, ktorý je daňovníkom nerezidentom, si na účely tohto výpočtu môže započítať len pracovné hodiny odpracované v Holandsku.

41 Holandská vláda vo svojich písomných pripomienkach okrem toho uznáva, že v tomto ohľade ide o diskrimináciu z dôvodu miesta bydliska.

42 Preto treba konštatovať, že vnútroštátna právna úprava dotknutá vo veci samej, pokiaľ ide o splnenie „kritéria počtu hodín“ na účely odpodet pre samostatne zárobkovo činné osoby, zaobchádza s daňovníkmi nerovnako v závislosti od toho, či sú alebo nie sú rezidentmi v Holandsku. Takéto nerovnaké zaobchádzanie by mohlo spôsobiť ujmu predovšetkým štátnym príslušníkom iných členských štátov, keďže nerezidenti sú často cudzí štátni príslušníci.

43 Hoci, pokiaľ ide osobitne o veci týkajúce sa daní z príjmov fyzických osôb, Súdny dvor pripustil, že postavenie rezidentov a nerezidentov v určitom členskom štáte nie je vo všeobecnosti porovnateľné, pretože je objektívne rozdielne z hľadiska zdroja ich príjmu, ako aj z hľadiska osobnej schopnosti daňovníka platiť dane alebo zohľadnenia osobných a rodinných pomerov (pozri najmä rozsudky z 22. marca 2007, Talotta, C-383/05, Zb. s. I-2555, bod 19, ako aj tam citovú judikatúru, a zo 16. októbra 2008, Renneberg, C-527/06, Zb. s. I-7735, bod 59).

44 Súdny dvor však uviedol, že v prípade daňového zvýhodnenia, ktoré sa nepriznáva nerezidentom, možno rozdielne zaobchádzanie s týmito dvoma kategóriami daňovníkov považovať za diskrimináciu v zmysle ZFEÚ, ak neexistuje žiadny rozdiel v ich objektívnom postavení, ktorý by odôvodnil rozdielne zaobchádzanie v tejto otázke medzi týmito dvoma kategóriami (už citované rozsudky Talotta, bod 19, ako aj tam citovaná judikatúra, a Renneberg, bod 60).

45 Vnútroštátny súd uvádza, že odpodet pre samostatne zárobkovo činné osoby nesúvisí s osobnou spôsobilosťou daňovníkov, ale skôr s povahou ich činnosti. Tento odpodet sa totiž priznáva podnikateľom, ktorých podnikateľská činnosť je hlavnou činnosťou, čo je preukázané najmä splnením „kritéria počtu hodín“.

46 Pokiaľ sa uvedený odpodet priznáva všetkým podnikateľom, ktorí splnili najmä uvedené kritérium, treba konštatovať, že v tomto ohľade je rozlišovanie, či uvedení daňovníci odpracovali pracovné hodiny v Holandsku, alebo v inom členskom štáte, irelevantné.

47 Z toho vyplýva, ako to uviedol generálny advokát v bode 39 svojich návrhov, že da?ovníci rezidenti a da?ovníci nerezidenti sa nachádzajú na ú?ely odpo?tu pre samostatne zárobkovo ?inné osoby v porovnate?nej situácii (pozri v tomto zmysle rozsudky z 12. júna 2003, Gerritse, C?234/01, Zb. s. I?5933, bod 27, a zo 6. júla 2006, Conijn, C?346/04, Zb. s. I?6137, bod 20).

48 Za týchto podmienok je nutné dospie? k záveru, že vnútroštátna právna úprava, ktorá na ú?ely da?ového zvýhodnenia, akým je odpo?et pre samostatne zárobkovo ?inné osoby dotknutý vo veci samej, použije „kritérium po?tu hodín“ spôsobom, ktorý bráni da?ovníkom nerezidentom zapo?íta? si pracovné hodiny odpracované v inom ?lenskom štátne, môže spôsobi? ujmu predovšetkým týmto da?ovníkom. Z tohto dôvodu predstavuje takáto právna úprava nepriamu diskrimináciu na základe štátnej príslušnosti v zmysle ?lánku 49 ZFEÚ.

O vo?be rovnakého zaobchádzania

49 Tento záver nespochyb?uje ani tvrdenie, pod?a ktorého by bolo možné dotknutú diskrimináciu vylú?i? vo?bou rovnakého zaobchádzania.

50 Na úvod je potrebné uvies?, že vo?ba rovnakého zaobchádzania umož?uje da?ovníkovi nerezidentovi, akým je F. Gielen, výber medzi diskrimina?ným da?ovým režimom a druhým da?ovým režimom, ktorý údajne nie je diskrimina?ný.

51 V tomto oh?ade však treba zdôrazni?, že takáto možnos? vo?by nie je v prejednáwanej veci spôsobilá vylú?i? diskrimina?né ú?inky prvého z týchto dvoch da?ových režimov.

52 Pokia? by sa takejto vo?be priznal uvedený ú?inok, malo by to za následok, ako to v podstate zdôraznil generálny advokát v bode 52 svojich návrhov, konvalidáciu da?ového režimu, ktorý sám osebe porušuje ?lánok 49 ZFEÚ z dôvodu svojej diskrimina?nej povahy.

53 Navyše, ako to Súdny dvor už mal príležitos? spresni?, vnútroštátny režim, ktorý obmedzuje slobodu usadi? sa, zostáva nezlu?ite?ný s právom Únie, aj keby bolo jeho uplatnenie fakultatívne (pozri v tomto zmysle rozsudok z 12. decembra 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C?446/04, Zb. s. I?11753, bod 162).

54 Z toho vyplýva, že možnos? vo?by, ktorá je v spore dotknutom vo veci samej, ponechaná da?ovníkovi nerezidentovi prostredníctvom vo?by rovnakého zaobchádzania, nemá neutralizujúci ú?inok, pokia? ide o diskrimináciu konštatovanú v bode 48 tohto rozsudku.

55 Z prechádzajúceho vyplýva, že ?lánok 49 ZFEÚ bráni takej vnútroštátnej právnej úprave, ktorá má, pokia? ide o poskytnutie da?ového zvýhodnenia, akým je odpo?et pre samostatne zárobkovo ?inné osoby dotknutý vo veci samej, diskrimina?né ú?inky vo?i da?ovníkom nerezidentom, a to aj v prípade, že si títo da?ovníci môžu, pokia? ide o toto zvýhodnenie, zvoli? režim uplat?ujúci sa na da?ovníkov rezidentov.

O trovách

56 Vzh?adom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vz?ahu k ú?astníkom konania vo veci samej inciden?ný charakter a bolo za?até 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 ú?astníkov konania, nemôžu by? nahradené.

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

?lánok 49 ZFEÚ bráni takej vnútroštátnej právnej úprave, ktorá má, pokia? ide o poskytnutie da?ového zvýhodnenia, akým je odpo?et pre samostatne zárobkovo ?inné

osoby dotknutý vo veci samej, diskriminačné účinky voči daňovníkom nerezidentom, a to aj v prípade, že si títo daňovníci môžu, pokiaľ ide o toto zvýhodnenie, zvoliť režim uplatňujúci sa na daňovníkov rezidentov.

Podpisy

* Jazyk konania: holandčina.