

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

18. prosince 2014(*)

„řízení o předběžné otázce – Svoboda usazování – Daňové právní předpisy – Daň z příjmů – Daňový poplatník-nerezident – Možnost odpotů nákladů vynaložených v souvislosti s historickou památkou obývanou jejím vlastníkem – Nemožnost odpotů pouze z důvodu, že památka chráněná ve státě bydliště není chráněna ve státě zdanění“

Ve věci C-87/13,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemsko) ze dne 1. února 2013, došlým Soudnímu dvoru dne 21. února 2013, v řízení

Staatssecretaris van Financiën

proti

X,

SOUDNÍ DVŮR (druhý senát),

ve složení R. Silva de Lapuerta, předsedkyně senátu, K. Lenaerts, místopředseda Soudního dvora, vykonávající funkci soudce druhého senátu, J.-C. Bonichot (zpravodaj), A. Arabadžev a J. L. da Cruz Vilaça, soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za X F. Engelenem, S. Doumou a G. Boulognem, jako poradci,
- za nizozemskou vládu B. Koopman a M. Bulterman, jako zmocněnkyní,
- za německou vládu T. Henzem a K. Petersen, jako zmocněnci,
- za španělskou vládu A. Rubio Gonzálezem, jako zmocněncem,
- za francouzskou vládu D. Colasem a J.-S. Pilczerem, jako zmocněnci,
- za italskou vládu G. Palmieri, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s P. Gentilim, avvocato dello Stato,
- za vládu Spojeného království S. Brighthouse, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s R. Hillem, barrister,

– za Evropskou komisi W. Roelsem a W. Möllsem, jako zmocněnci,
po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 4. září 2014,
vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 49 SFEU a 63 SFEU.

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Staatssecretaris van Financiën (státní tajemník pro finance) a X ve věci rozhodnutí nizozemských orgánů daňové správy, kterým byla tomuto daňovému poplatníkovi odepřena možnost odejít od jeho příjmů některé náklady spojené s údržbou bydlíště, zámku nacházejícího se v Belgii, který je chráněn podle právních předpisů tohoto členského státu o ochraně historických památek, pouze z důvodu, že uvedený zámek není chráněn podle nizozemských právních předpisů o ochraně historických památek.

Nizozemské právo

3 Podle čl. 2.5 odst. 1 zákona o dani z příjmů z roku 2001 (wet inkomstenbelasting 2001), ve znění použitelném na spor v předvodním řízení (dále jen „zákon o dani z příjmů“), stanoví:

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

4 Článek 3.1 tohoto zákona stanoví:

„1. Zdanitelnými příjmy z pracovní činnosti a bydlení jsou příjmy plynoucí z pracovní činnosti a bydlení po odečtení případných ztrát souvisejících s touto pracovní činností a bydlením (oddíl 3.13).

2. Příjmy z pracovní činnosti a bydlení odpovídají souhrnné částce sestávající ze:

- a. zdanitelného zisku podniku (oddíl 3.2),
- b. zdanitelné mzdy (oddíl 3.3),
- c. zdanitelného zisku plynoucího z různých činností (oddíl 3.4),
- d. zdanitelných pravidelných příspěvků a plateb (oddíl 3.5),
- e. zdanitelných příjmů plynoucích z vlastního bydlení (oddíl 3.6),
- f. záporných výdajů spojených s poskytnutím příjmů (oddíl 3.8) a
- g. záporných odpotů osobní povahy (oddíl 3.9)

snížené o:

- h. odporet provedený z důvodu, že neexistují dluhy spjaté s vlastním bydlením nebo existují pouze v nepatrné výši (oddíl 3.6a),
- i. náklady spjaté s poskytnutím p?íjm? (oddíl 3.7) a
- j. odpoty osobní povahy (hlava 6).“

5 Z p?edkládacího rozhodnutí vyplývá, že zdanitelné p?íjmy plynoucí z bydlení da?ového poplatníka se stanoví paušáln? procentem z hodnoty obydlí.

6 Hlava 6 zákona o dani z p?íjm? obsahuje zejména zvláštní ustanovení týkající se odpotu náklad? spjatých s památkov? chrán?nou budovou. Ode?íst lze jak náklady spjaté s vlastním bydlením, tak i náklady spjaté s památkov? chrán?nými budovami, které generují p?íjmy plynoucí z úspor a investic, jak jsou upraveny v hlav? 5 uvedeného zákona, a to z rekrea?ních objekt? a investičních nemovitostí. Podle ?lánku 6.31 zákona o dani z p?íjm? ve spojení s ?l. 6.1 odst. 2 úvodní ?ástí v?ty a písm. g uvedeného zákona mohou být náklady spjaté s památkov? chrán?nou budovou za p?edpokladu, že p?ekro?í určitou hranici, za určitých podmínek zohledn?ny jako osobní ode?itelná položka. Tyto podmínky se neváží k určité osob? ani k da?ové zp?sobilosti da?ového poplatníka. V p?ípadech, kdy je památkov? chrán?nou budovu t?eba považovat za objekt pro ú?ely vlastního bydlení, má být touto úpravou umožn?n odporet náklad? na údržbu v rámci paušální ?ástky uvedené v p?edcházejícím bod?.

7 ?lánek 6.2 zákona o dani z p?íjm?, nadepsaný „Zohledn?ní odpot? osobní povahy“, zní takto:

„1. Odporet osobní povahy snižuje p?íjmy plynoucí z pracovní ?innosti a z bydlení dosažené v kalendářním roce, avšak nikoli více než na nulu.

2. V p?ípad?, že odporet osobní povahy nesníží p?íjmy z pracovní ?innosti a z bydlení dosažené v kalendářním roce, sníží zdanitelné p?íjmy plynoucí z úspor a investic dosažené v kalendářním roce, avšak nikoli více než na nulu.

3. V p?ípad?, že odporet osobní povahy nesníží p?íjmy z pracovní ?innosti a z bydlení nebo zdanitelné p?íjmy plynoucí z úspor a investic dosažené v kalendářním roce, sníží p?íjmy z podstatného podílu dosažené v kalendářním roce, avšak nikoli více než na nulu.

4. Pro ú?ely použití odstavc? 1 a 3 se p?íjmy z pracovní ?innosti a z bydlení a p?íjmy z podstatného podílu dosažené v kalendářním roce ur?í bez ohledu na p?íjmy, které mají být zachovány.

5. V p?ípad? snížení p?íjm? je v první ?ad? t?eba vzít v úvahu náklady spjaté se zvláštními výdaji na údržbu uvedenými v ?l. 6.1 odst. 2 písm. d.“

8 ?lánek 6 zákona o historických památkách z roku 1988 (Monumentenwet 1988), ve zn?ní použitelném na spor v p?vodním ?ízení (dále jen „zákon o historických památkách“), stanoví:

„1. Ministr vede pro každou obec rejst?ík chrán?ných budov. Ministr do tohoto rejst?íku zapíše historické památky, které ozna?il za památkov? chrán?né, pokud proti tomuto ozna?ení nebyl podán opravný prost?edek nebo pokud byl takový opravný prost?edek zamítnut.

2. Ministr zašle kopii všech zápis? do rejst?íku provin?ním výkonným radám, jakož i starostovi a radním.

3. Kopie určená starostovi a radním je uložena na sekretariátu obce k nahlížení. Každý občan může přijít a získat kopii na vlastní náklady.“

9 §lánek 7 tohoto zákona stanoví:

„1. §lánek 3 odst. 2 až 6, §lánek 4 a §lánek 6 se nepoužijí, pokud se historická památka nenachází na území obce.

2. Před vydáním rozhodnutí o památce uvedené v odstavci 1 ministr vyslechne Radu.

3. Ministr vede národní rejstřík, do něhož zapisuje památky, které označí a které jsou uvedeny v odstavci 1, pokud proti tomuto označení nebyl podán opravný prostředek nebo pokud byl takový opravný prostředek zamítnut. Kopie zápisu se zašle orgánu spravujícímu dotčenou oblast a provinčním výkonným radám, pokud se památka nachází na území provincie.“

10 §lánek 3 téhož zákona stanoví podmínky, za jakých lze nemovitosti přiznat status historické památky, takto:

„1. Ministr může z moci úřední přiznat historické budově status chráněné památky.

2. Před přijetím takového rozhodnutí ministr vyslechne starostu a radní obce, ve které se památka nachází, jakož i provinční výkonné rady, pokud se uvedená památka nachází mimo městské oblasti vymezené v zákoně o provozu na pozemních komunikacích z roku 1994.

3. Ministr oznámí osobám, které jsou vyznačeny v katastru nemovitostí jako vlastníci a jsou držiteli práv vyplývajících ze zápisu v tomto rejstříku, o tom, že byla podána žádost o stanovisko uvedená v odstavci 2.

4. Starosta a radní poskytnou dotčeným osobám uvedeným v odstavci 3 možnost být vyslechnuty a zorganizují slyšení uvedené v §l. 2 odst. 2.

5. Starosta a radní sdělí své stanovisko nejpozději do pěti měsíců a provinční výkonné rady nejpozději do čtyř měsíců od odeslání žádosti o stanovisko uvedené v odstavci 2.

6. Ministr vydá rozhodnutí po vyslechnutí rady nejpozději do deseti měsíců od odeslání žádosti o stanovisko starostovi a radním.“

11 Přestože zákon o historických památkách výslovně nestanoví podmínku, že se má památka nacházet na nizozemském území, předkládající soud konstatuje, že tato podmínka nutně vyplývá z obecné systematiky uvedeného zákona, jak je objasněna v přípravných dokumentech k tomuto zákonu.

Spor v povodním řízení a předběžné otázky

12 Pan X, nizozemský státní příslušník, v roce 2004 změní bydliště z Nizozemska na zámek v Belgii, jehož je vlastníkem.

13 Tento zámek je v Belgii chráněn jako historická památka. V Nizozemsku naproti tomu není zapsán v žádném z rejstříků uvedených v §l. 6 nebo §l. 7 zákona o historických památkách.

14 Během daného roku dotčeného v povodním řízení pan X vykonával v Nizozemsku funkci editela společnosti, jejímž byl jediným akcionářem. Nepobíral žádné příjmy z činnosti v Belgii.

15 Vzhledem k tomu, že si pan X zvolil režim stanovený pro daňové poplatníky usazené v Nizozemsku, své příjmy přiznal v tomto členském státě, přičemž uplatnil odpočet částky 18 140 eur v souvislosti s náklady na údržbu a odpisy, které se týkaly zámku, jež využíval pro účely vlastního bydlení ve smyslu nizozemského zákona o dani z příjmů.

16 Následně mu byla dodatečně vyměřena daň v souvislosti s tímto odpočtem z důvodu, že nebyla splněna podmínka stanovená v čl. 6.31 odst. 2 zákona o dani z příjmů, podle kterého musí být památka zapsána v některém z rejstříků uvedených v článcích 6 a 7 zákona o historických památkách.

17 Rechtbank Breda, který se domníval, že nárok na dotčený odpočet nelze omezit pouze na památky nacházející se v Nizozemsku, vyhovl žalobě pana X podané proti tomuto dodatečnému daňovému výměru. Gerechtshof te 's Hertogenbosch zamítl odvolání podané nizozemskými orgány daňové správy. Staatssecretaris van Financiën podal kasační opravný prostředek k Hoge Raad der Nederlanden.

18 Za těchto okolností se Hoge Raad der Nederlanden rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Brání unijní právo, a zejména ustanovení o svobodě usazování a o volném pohybu kapitálu, tomu, aby belgický rezident, který podléhá na základě své žádosti zdanění v Nizozemsku jako daňový rezident a který vynaložil náklady na zámek, jež užívá pro účely vlastního bydlení, který se nachází v Belgii a v tomto státě byl prohlášen za zákonem chráněnou památku a památkovou rezervaci, nemohl tyto náklady odečíst při zdanění příjmů v Nizozemsku, protože zámek není v Nizozemsku registrován jako chráněná historická památka?

2) Do jaké míry je přitom významné, zda dotčený může odečíst náklady ve státě bydliště, kterým je Belgie, volbou progresivního zdanění svých příjmů od daně z příjmu z jeho souasných nebo budoucích příjmů z movitého majetku?“

K předběžným otázkám

19 Podstatou otázek předkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně, je, zda články 49 SFEU a 63 SFEU musí být vykládány v tom smyslu, že brání právní úpravě členského státu, která za účelem ochrany národního kulturního dědictví vyhrazuje možnost odpočtu nákladů vynaložených v souvislosti s chráněnými památkami pouze vlastníkům památek nacházejících se na území tohoto státu.

20 Je třeba předeslat, že i když mohou být dotčeny jak volný pohyb kapitálu, tak i svoboda usazování, v souvislosti s věcí v původním řízení je třeba odpovědět na otázky v přeformulovaném znění ve světle svobody usazování.

21 Do oblasti působnosti článku 49 SFEU totiž spadá každý rezident členského státu bez ohledu na 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 uplatnit její činnosti (viz rozsudky N, C-470/04, EU:C:2006:525, bod 27).

22 Tak je tomu v případě v případě pana X, který si v dotčeném daňovém roce zvolil místo bydliště v Belgii a v Nizozemsku řídil obchodní záležitosti společnosti založené podle nizozemského práva, jíž je jediným akcionářem.

23 Podle ustálené judikatury brání článek 49 SFEU jakýmkoli vnitrostátním opatřením, která i když se uplatní bez rozdílu na základě státní příslušnosti, mohou bránit příslušníkům Unie ve

výkonu svobody usazování zaručené Smlouvou o FEU nebo její užitím méně příznivým (viz zejména rozsudek Attanasio Group, C-384/08, EU:C:2010:133, bod 43 a citovaná judikatura).

24 Je třeba konstatovat, že právní úprava dotčená v původním řízení představuje omezení svobody usazování.

25 V situacích, jako je situace pana X, který sice nemá bydliště v Nizozemsku, ale zvolil si daňový režim rezidenta tohoto státu s ohledem na skutečnost, že vykonává všechny činnosti v tomto členském státě, totiž tato právní úprava vede k rozdílnému zacházení s daňovými poplatníky obývajícími historickou památku v závislosti na tom, zda se jejich bydliště nachází v tuzemsku či nikoli.

26 Toto rozdílné zacházení je způsobilé odrazovat daňové poplatníky, kteří obývají historickou památku nacházející se na území jednoho členského státu, aby vykonávali činnost na území jiného členského státu.

27 O diskriminaci mezi rezidenty a nerezidenty ve smyslu Smlouvy by se ovšem mohlo jednat pouze tehdy, kdy by bylo bez ohledu na jejich bydliště v různých členských státech prokázáno, že pokud jde o obsah a předmět příslušných vnitrostátních ustanovení, jsou obě kategorie daňových poplatníků ve srovnatelné situaci (viz rozsudek Komise v. Estonsko, C-39/10, EU:C:2012:282, bod 51).

28 Soudní dvůr se však domnívá, že ve věci v původním řízení tomu tak není.

29 Cílem vnitrostátní právní úpravy dotčené v původním řízení, který vyplývá zejména z důvodové zprávy k návrhu zákona, jenž vedl k přijetí zákona o dani z příjmu, je totiž zachovat a udržet kulturní a historické dědictví Nizozemska prostřednictvím zvláštní možnosti odpotuněkterých nákladů vynaložených v souvislosti s chráněnými památkami, zejména s památkami sloužícími pro účely bydlení jejich majitele.

30 Ostatní právo s ohledem na tento cíl Nizozemské království přiznalo uvedenou možnost odpotuněk daňovým poplatníkům, kteří jsou vlastníky chráněné památky nacházející se v Nizozemsku, a to i když mají bydliště v jiném členském státě, jak vyplývá z písemného vyjádření předloženého nizozemskou vládou.

31 Vyhrazení takového daňového zvýhodnění, jehož cílem je zachování kulturního a historického dědictví Nizozemska, výlučně vlastníků chráněných památek nacházejících se v tuzemsku je neodmyslitelným prvkem cíle sledovaného vnitrostátním zákonodárcem.

32 Z toho vyplývající rozdílné zacházení se tedy vztahuje na kategorie daňových poplatníků, o kterých se nelze domnívat, že se nacházejí v objektivně srovnatelných situacích.

33 Jinak by tomu mohlo být pouze za předpokladu, že by daňový poplatník prokázal, že památka, jíž je vlastníkem, je součástí nizozemského historického a kulturního dědictví, přestože se nachází na území jiného členského státu než Nizozemského království, a nebýt toho, že se nachází mimo tuzemsko, by mohla být na základě takové skutečnosti chráněna podle nizozemského zákona o historických památkách.

34 S ohledem na předcházející úvahy je třeba na položené otázky odpovědět, že článek 49 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání právní úpravě členského státu, která za účelem ochrany národního kulturního a historického dědictví vyhrazuje možnost odpotuněk nákladů vynaložených v souvislosti s chráněnými památkami pouze vlastníků památek nacházejících se na území tohoto státu, pokud je tato možnost přiznána vlastníků památek, které mohou být

součástí kulturního a historického dědictví tohoto členského státu, přestože se nacházejí na území jiného členského státu.

K nákladům řízení

35 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 účastníků řízení se nenahrazují.

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

Článek 49 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání právní úpravě členského státu, která za účelem ochrany národního kulturního a historického dědictví vyhrazuje možnost odpotů nákladů vynaložených v souvislosti s chráněnými památkami pouze vlastníkům památek nacházejících se na území tohoto státu, pokud je tato možnost přiznána vlastníkům památek, které mohou být součástí kulturního a historického dědictví tohoto členského státu, přestože se nacházejí na území jiného členského státu.

Podpisy.

* Jednací jazyk: nizozemština.