

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (druhá komora)

z 18. decembra 2014 (\*)

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Sloboda usadiť sa – Daňová právna úprava – Daň z príjmov – Daňovník nerezident – Odpoveďnosť výdavkov súvisiacich s historickou pamiatkou obývanou jej vlastníkom – Nemožnosť odpustu v prípade pamiatky iba z dôvodu, že pamiatka chránená v štáte bydliska nie je chránená v štáte zdanenia“

Vo veci C-87/13,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Hoge Raad der Nederlanden (Holandsko) z 1. februára 2013 a doručený Súdnemu dvoru 21. februára 2013, ktorý súvisí s konaním:

**Staatssecretaris van Financiën**

proti

**X,**

SÚDNY DVOR (druhá komora),

v zložení: predsedníčka druhej komory R. Silva de Lapuerta, podpredseda Súdneho dvora K. Lenaerts, vykonávajúci funkciu sudcu druhej komory, sudcovia J.-C. Bonichot (spravodajca), A. Arabadžiev a J. L. da Cruz Vilaça,

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- X, v zastúpení: F. Engelen, S. Douma a G. Boulogne, poradcovia,
- holandská vláda, v zastúpení: B. Koopman a M. Bulterman, splnomocnené zástupkyne,
- nemecká vláda, v zastúpení: T. Henze a K. Petersen, splnomocnení zástupcovia,
- španielska vláda, v zastúpení: A. Rubio González, splnomocnený zástupca,
- francúzska vláda, v zastúpení: D. Colas a J.-S. Pilczer, splnomocnení zástupcovia,
- talianska vláda, v zastúpení: G. Palmieri, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci P. Gentili, avvocato dello Stato,
- vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: S. Brighthouse, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci R. Hill, barrister,

– Európska komisia, v zastúpení: W. Roels a W. Mölls, splnomocnení zástupcovia,  
po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 4. septembra 2014,  
vyhlásil tento

## Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 49 ZFEÚ a 63 ZFEÚ.

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 odpísať z príjmov daňovníka určité výdavky súvisiace s údržbou jeho obydlija, zámku nachádzajúceho sa v Belgicku a chráneného právnou úpravou tohto členského štátu o ochrane pamiatok, iba z dôvodu, že uvedený zámok nie je chránený právnou úpravou Holandského kráľovstva o ochrane pamiatkach.

## Holandské právo

3 Článok 2.5 ods. 1 zákona z roku 2001 o dani z príjmov (wet inkomstenbelasting 2001) v znení uplatniteľnom v prejednávanej veci (čalej len „zákon o dani z príjmov“) stanovuje:

„Každý tuzemský daňovník, ktorý má bydlisko v Holandsku len počas kalendárneho roka, a každý zahraničný daňovník, ktorý má bydlisko v inom členskom štáte Európskej únie, na holandských ostrovoch Bonaire, Saint Eustache a Saba alebo na území mocnosti označenej ministerským nariadením, s ktorou Holandské kráľovstvo uzavrelo dohodu o zamedzení dvojitého zdanenia a výmene informácií, a ktorý podlieha dani v uvedenom členskom štáte, na holandských ostrovoch Bonaire, Saint Eustache a Saba alebo na území uvedenej mocnosti, sa môže rozhodnúť pre daňový režim, ktorý tento zákon stanovuje pre tuzemských daňovníkov. ...“

4 Podľa článku 3.1 tohto zákona:

„1. Zdaniteľné príjmy zo zamestnania a bývania sú príjmy pochádzajúce zo zárobkovej činnosti a z bývania, znížené o prípadné straty spojené so zárobkovou činnosťou a s bývaním (oddiel 3.13).

2. Príjmy zo zamestnania a bývania sa rovnajú sume pozostávajúcej zo:

- a) zdaniteľného zisku podniku (článok 3.2);
- b) zdaniteľnej mzdy (článok 3.3);
- c) zdaniteľného zisku vytvoreného rozličnými činnosťami (článok 3.4);
- d) zdaniteľných opakujúcich sa dávok a platieb (článok 3.5);
- e) zdaniteľných príjmov pochádzajúcich z vlastného obydlija (článok 3.6);
- f) záporných výdavkov súvisiacich so získaním príjmov (článok 3.8) a
- g) záporných odpisov osobnej povahy (článok 3.9)

zníženej o:

- h) odpôčet vykonaný z dôvodu neexistencie alebo takmer neexistencie dlhov súvisiacich s vlastným obydľím (§lánok 3.6a);
- i) výdavky súvisiace so získaním príjmov (§lánok 3.7) a
- j) odpôčty osobnej povahy (kapitola 6).“

5 Z obsahu návrhu na za?atie prejudiciálneho konania vyplýva, že zdaniteľné príjmy pochádzajúce z bývania da?ovníka sa stanovujú paušálne percentuálnou sadzbou hodnoty obydľia.

6 Kapitola 6 zákona o dani z príjmov obsahuje okrem iného osobitné pravidlá o odpôčte výdavkov v súvislosti s pamiatkovo chránenou budovou. Právo na odpôčet existuje tak v prípade obydľí, ktoré sa využívajú na vlastné bývanie, ako aj v prípade pamiatkovo chránených budov, z ktorých sa dosahujú kapitálové príjmy v zmysle kapitoly 5 uvedeného zákona, a to sekundárnych a investičných nehnuteľností. Na základe §lánku 6.31 zákona o dani z príjmov v spojení s §lánkom 6.1 ods. 2 úvodnej vety a písmena g) uvedeného zákona, pokiaľ výdavky súvisiace s pamiatkovo chránenou budovou prekrožia určitú hranicu, môžu byť za určitých okolností zohľadnené ako osobná odpôčítateľná položka. Tieto okolnosti sa neviažu k osobe alebo k jej schopnosti platiť dane. V prípadoch, keď treba pamiatkovo chránenú budovu považovať za obydlie, ktorá slúži na vlastné bývanie, má táto úprava umožniť odpôčet výdavkov na údržbu v hraniciach paušálnej sumy stanovených v predchádzajúcom bode.

7 §lánok 6.2 zákona o dani z príjmov nazvaný „Zohľadnenie osobných odpôčov“ znie takto:

„1. Osobný odpôčet znižuje príjmy dosiahnuté z pracovnej činnosti a z bývania počas príslušného roka, ale nie viac ako na nulu.

2. Zvyšok osobného odpôčtu, ktorý prípadne zostane po tomto znížení, zníži kapitálové príjmy za príslušný rok, ale nie viac ako na nulu.

3. Zvyšok osobného odpôčtu, ktorý prípadne zostane po týchto dvoch zníženíach, zníži príjmy z podielu dosiahnuté v kalendárnom roku, ale nie viac ako na nulu.

4. Na účely uplatnenia odsekov 1 a 3 sa príjmy z pracovnej činnosti a z bývania a príjmy z podielu určujú bez ohľadu na príjmy, ktoré sa majú zachovať.

5. V prípade zníženia musia byť v prvom rade zohľadnené výdavky súvisiace s osobitnými nákladmi na údržbu podľa §lánku 6.1 ods. 2 písm. d).“

8 §lánok 6 zákona o ochrane pamiatok z roku 1988 (Monumentenwet 1988) v znení uplatniteľnom v spore vo veci samej (§alej len „zákon o ochrane pamiatok“) stanovuje:

„1. Minister vedie pre každú obec register chránených budov. Do tohto registra zapíše historické pamiatky, ktoré označí, pokiaľ toto označenie nebolo napadnuté opravným prostriedkom, alebo ak takýto opravný prostriedok bol zamietnutý.

2. Minister zašle jednu kópiu každého zápisu do registra stálym zástupcom, ako aj starostovi a členom rady.

3. Jedna kópia zaslaná starostovi a členom rady je uložená na sekretariáte obce na účely nahliadnutia. Každý občan sa môže dostaviť a získať kópiu za poplatok.“

9 § 7 tohto zákona stanovuje:

„1. § 3 ods. 2 až 6, § 4 a § 6 sa neuplatňujú, ak sa historická pamiatka nenachádza na území obce.

2. Pred rozhodnutím o pamiatke uvedenej v odseku 1 Minister vypočuje radu.

3. Minister vedie národný register, do ktorého zapisuje pamiatky uvedené v odseku 1, ktoré označí, pokiaľ toto označenie nebolo napadnuté opravným prostriedkom, alebo ak takýto opravný prostriedok bol zamietnutý. Jedna kópia sa odovzdá orgánu, ktorý spravuje dotknutú oblasť, ako aj stálym zástupcom, pokiaľ sa pamiatka nachádza na území provincie.“

10 § 3 tohto zákona upravuje podmienky vyhlásenia chránenej pamiatky takto:

„1. Minister môže bez návrhu vyhlásiť nehnuteľnosť za chránenú pamiatku.

2. Pred prijatím rozhodnutia v tejto veci Minister vypočuje starostu a členov rady, v ktorej sa pamiatka nachádza, ako aj stálych zástupcov, ak sa uvedená pamiatka nachádza mimo mestskej časti určenej podľa zákona o cestnej premávke z roku 1994.

3. Minister oznámi žiadosť o stanovisko v zmysle odseku 2 osobám, ktoré sú zapísané na liste vlastníctva ako vlastníci a držiteľia práv.

4. Starosta a členovia rady umožnia záujemcom uvedeným v odseku 3 vyjadriť sa a usporiadajú rokovanie podľa § 2 ods. 2.

5. Starosta a zástupcovia oznámia svoje stanovisko v lehote piatich mesiacov od zaslania žiadosti o stanovisko uvedenej v odseku 2; stáli zástupcovia v lehote štyroch mesiacov.

6. Po vypočutí rady Minister rozhodne v lehote šiestich mesiacov od zaslania žiadosti o stanovisko starostovi a členom rady.“

11 Hoci zákon o ochrane pamiatok výslovne nestanovuje podmienku, že sa pamiatka musí nachádzať na území Holandska, vnútroštátny súd sa domnieva, že táto podmienka nutne vyplýva zo všeobecnej systematiky uvedeného zákona, ktorú vysvetľujú prípravné práce k tomuto zákonu.

### **Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky**

12 Pán X, holandský štátny príslušník, sa v roku 2004 presťahoval z Holandska do Belgicka na zámok, ktorého je vlastníkom, a v ktorom teraz býva.

13 Tento zámok je v Belgicku chránenou historickou pamiatkou. V Holandsku naproti tomu nie je zapísaný v žiadnom z registrov uvedených v § 6 alebo 7 zákona o ochrane pamiatok.

14 Počas daňového roka dotknutého vo veci samej pán X vykonával v Holandsku funkciu riaditeľa spoločnosti, ktorej bol jediným akcionárom. Nepoberal nijaké príjmy z činnosti v Belgicku.

15 Pán X si zvolil režim platný pre daňovníkov holandských rezidentov, pričom vo svojom daňovom priznaní uplatnil v tomto nemeckom štáte odpoveť sumy 18 140 eur z titulu výdavkov na údržbu a odpisy zámku, ktorý využíval na účely vlastného bývania v zmysle holandského zákona o dani z príjmov.

16 Následne bol voči nemu vymáhaný tento odpoveť z dôvodu, že nebola splnená podmienka stanovená v § 6.31 ods. 2 zákona o dani z príjmov, podľa ktorého pamiatka musí byť

zapísaná v niektorom z registrov uvedených v ?láňkoch 6 a 7 zákona o ochrane pamiatok.

17 Rechtbank Breda, ktorý sa domnieval, že právo na dotknutý odpo?et nemožno obmedzi? iba na pamiatky nachádzajúce sa v Holandsku, vyhovel žalobe pána X, ktorou sa bránil proti tomuto vymáhaniu. Gerechtshof te 's?Hertogenbosch zamietol odvolanie podané holandským da?ovým orgánom. Staatssecretaris van Financiën podal kasa?ný opravný prostriedok na Hoge Raad der Nederlanden.

18 Za týchto okolností Hoge Raad der Nederlanden rozhodol preruši? konanie a položi? Súdnemu dvoru nasledujúce prejudiciálne otázky:

„1. Bráni právo Únie, predovšetkým ustanovenia o slobode usadi? sa a o vo?nom pohybe kapitálu, tomu, aby belgický rezident, ktorý na základe svojej žiadosti podlieha da?ovej povinnosti v Holandsku ako rezident a vynaložil výdavky na zámok, ktorý používa na ú?ely vlastného bývania, pri?om tento zámok sa nachádza v Belgicku, kde bol vyhlásený za zákonom chránenú pamiatku a symbol obce, nemohol tieto výdavky odpo?íta? pri zdanení príjmov v Holandsku, pretože v Holandsku zámok nie je zaregistrovaný ako chránená pamiatka?

2. Do akej miery je v tejto súvislosti relevantné, ?i dotknutá osoba môže výdavky v štáte svojho bydliska, ktorým je Belgicko, odpo?íta? pri zdanení svojich sú?asných alebo budúcich príjmov z hnute?ného majetku na základe vo?by progresívneho zda?ovania príjmov?“

### **O prejudiciálnych otázkach**

19 Svojimi otázkami, ktoré treba skúma? spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, ?i sa ?lánky 49 ZFEÚ a 63 ZFEÚ majú vyklada? v tom zmysle, že bránia právnej úprave ?lenského štátu, ktorá s cie?om ochrany národného kultúrneho dedičstva vyhradzuje právo odpo?íta? výdavky súvisiace s chránenými pamiatkami výlu?ne vlastníkom pamiatok nachádzajúcich sa na území tohto štátu.

20 Na úvod treba uvies?, že aj ke? môžu by? dotknuté tak vo?ný pohyb kapitálu, ako aj sloboda usadi? sa, v kontexte prejednávanej veci treba odpoveda? na preformulované otázky s oh?adom na slobodu usadi? sa.

21 Do pôsobnosti ?lánku 49 ZFEÚ totiž spadá každý rezident ?lenského štátu bez oh?adu na jeho štátnu príslušnosť, ktorý má na základnom imaní spoločnosti usadenej v inom ?lenskom štáte ú?as?, z ktorej mu vyplýva ur?itý vplyv na rozhodovanie tejto spoločnosti umož?ujúci mu ur?ova? jej ?innosti (pozri rozsudok N, C?470/04, EU:C:2006:525, bod 27).

22 Tak je to v prípade pána X, ktorý si v dotknutom da?ovom období zvolil miesto bydliska v Belgicku a ktorý v Holandsku riadil obchodné záležitosti spoločnosti založenej pod?a holandského práva, ktorej je jediným akcionárom.

23 Pod?a ustálenej judikatúry ?lánku 49 ZFEÚ odporujú všetky vnútroštátne opatrenia, ktoré, hoci sa uplat?ujú bez diskriminácie založenej na štátnej príslušnosti, môžu štátnym príslušníkom Únie s?ažova? výkon slobody usadi? sa zaru?enej Zmluvou o FEÚ alebo ho robí? menej atraktívnym (pozri najmä rozsudok Attanasio Group, C?384/08, EU:C:2010:133, bod 43 a citovanú judikatúru).

24 Je potrebné konštatova?, že právna úprava dotknutá vo veci samej predstavuje obmedzenie slobody usadi? sa.

25 V situáciách, ako je prípad pána X, ktorý síce nemá bydlisko v Holandsku, no zvolil si da?ový režim rezidentov, pretože všetky svoje ?innosti vykonáva v tomto ?lenskom štáte, totiž táto

právna úprava vedie k rozdielnemu zaobchádzaniu s da?ovníkmi obývajúcimi historickú pamiatku pod?a toho, ?i bývajú alebo nebývajú v tuzemsku.

26 Toto rozdielne zaobchádzanie môže odrádza? da?ovníkov, ktorí si zvolili na bývanie historickú pamiatku nachádzajúcu sa na území jedného ?lenského štátu, aby vykonávali svoju ?innos? na území iného ?lenského štátu.

27 Diskriminácia medzi rezidentmi a nerezidentmi v zmysle Zmluvy by však mohla existova? iba vtedy, ak by sa napriek ich bydlisku v odlišných ?lenských štátoch potvrdilo, že pokia? ide o cie? a obsah príslušných vnútroštátnych ustanovení, sa tieto dve kategórie da?ovníkov nachádzajú v porovnate?nej situácii (pozri rozsudok Komisia/Estónsko, C?39/10, EU:C:2012:282, bod 51).

28 Súdny dvor sa však domnieva, že v prejednávanej veci to tak nie je.

29 Cie?om vnútroštátnej úpravy dotknutej vo veci samej, tak, ako vyplýva najmä z odôvodnenia návrhu zákona, ktorý viedol k prijatiu zákona o dani z príjmov, je totiž zachova? a udrža? kultúrne a historické dedičstvo Holandska za pomoci práva na osobitný odpo?et niektorých výdavkov súvisiacich s chránenými pamiatkami, najmä pamiatkami slúžiacimi na ú?ely vlastného bývania ich vlastníka.

30 Práve s oh?adom na tento cie? Holandské krá?ovstvo priznalo uvedené právo na odpo?et vlastníkom chránenej pamiatky nachádzajúcej sa v Holandsku, a to aj ke? majú bydlisko v inom ?lenskom štáte, ako to vyplýva z písomných pripomienok predložených holandskou vládou.

31 Vyhradenie takého da?ového zvýhodnenia, ktorého cie?om je zachovanie kultúrneho a historického dedičstva v Holandsku, výlu?ne vlastníkom chránených pamiatok nachádzajúcich sa v tuzemsku je nevyhnutnou sú?as?ou cie?a sledovaného vnútroštátnym zákonodarcom.

32 Rozdielne zaobchádzanie, ktoré z toho vyplýva, sa teda uplat?uje na kategórie da?ovníkov, o ktorých sa nemožno domnieva?, že sa nachádzajú v objektívne porovnate?ných situáciách.

33 Inak by to mohlo by? iba za predpokladu, ak da?ovník preukáže, že pamiatka, ktorej je vlastníkom, hoci sa nachádza na území iného ?lenského štátu ako Holandského krá?ovstva, patrí do holandského historického a kultúrneho dedičstva, a že neby? toho, že sa nachádza v zahraničí, by mohla na základe takejto skuto?nosti spada? pod ochranu holandského zákona o ochrane pamiatok.

34 Vzh?adom na vyššie uvedené úvahy je potrebné na položené otázky odpoveda? tak, že ?lánok 49 ZFEÚ sa má vyklada? v tom zmysle, že nebráni právnej úprave ?lenského štátu, ktorá s cie?om ochrany národného kultúrneho a historického dedičstva vyhradzuje právo odpo?íta? výdavky súvisiace s chránenými pamiatkami výlu?ne vlastníkom pamiatok nachádzajúcich sa na jeho území, pokia? toto právo je priznané vlastníkom pamiatok, ktoré môžu patri? do kultúrneho a historického dedičstva tohto ?lenského štátu, napriek tomu, že sa nachádzajú na území iného ?lenského štátu.

## **O trovách**

35 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdny 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 (druhá komora) rozhodol takto:

**Článok 49 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni právnej úprave členského štátu, ktorá s cieľom ochrany národného kultúrneho a historického dedičstva vyhradzuje právo odpočítať výdavky súvisiace s chránenými pamiatkami výlučne vlastníkom pamiatok nachádzajúcich sa na jeho území, pokiaľ toto právo je priznané vlastníkom pamiatok, ktoré môžu patriť do kultúrneho a historického dedičstva tohto členského štátu, napriek tomu, že sa nachádzajú na území iného členského štátu.**

Podpisy

\* Jazyk konania: holandčina.