

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

18. června 2015(*)

„Řízení o předběžné otázce – Volný pohyb pracovníků – Daňové právní předpisy – Daně z příjmu – Příjmy dosažené na území nizozemského státu – Pracovník-nerezident – Zdanění ve státě zamýšlení – Podmínky“

Ve věci C-9/14,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemsko) ze dne 13. prosince 2013, došlým Soudnímu dvoru dne 13. ledna 2014, v řízení

Staatssecretaris van Financiën

proti

D. G. Kiebackovi,

SOUDNÍ DVŮR (druhý senát),

ve složení R. Silva de Lapuerta, předsedkyně senátu, J.-C. Bonichot (zpravodaj), A. Arabadžev, J. L. da Cruz Vilaça a C. Lycourgos, soudci,

generální advokátka: E. Sharpston,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za D. G. Kiebacka S. Doumou, G. Boulognem a N. Schipperem, belastingadviseurs,
- za nizozemskou vládu M. Bulterman a B. Koopman, jako zmocněnkyněmi,
- za německou vládu T. Henzem a K. Petersen, jako zmocněnci,
- za portugalskou vládu L. Inez Fernandesem, M. Rebelo a J. Martins da Silvou, jako zmocněnci,
- za švédskou vládu A. Falk, C. Meyer-Seitz, U. Persson, L. Swedenborgem, E. Karlssonem a K. Sparrman, jako zmocněnkyněmi,
- za Evropskou komisi A. Cordewenerem a W. Roelsem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 5. března 2015,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 39 ES (nyní článek 45 SFEU).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Staatssecretaris van Financiën (státní tajemník pro finance) a D. G. Kiebackem ve věci odmítnutí nizozemské daňové správy odečíst od příjmů, kterých dotyčný dosáhl v období, během něhož byl zaměstnán v Nizozemsku, od 1. ledna do 31. března 2005, náklady vynaložené během tohoto období na splácení úvěru zajištěného zástavním právem k nemovitosti a uzavřeného za účelem koupi obytné nemovitosti, která je v jeho vlastnictví a nachází se v Německu.

Právní rámec

3 V Nizozemsku článek 2.3 zákona o dani z příjmů z roku 2001 (Wet Inkomstenbelasting 2001, dále jen „zákon z roku 2001“) stanoví:

„Dani z příjmů podléhají následující příjmy daňového poplatníka dosažené v průběhu příslušného kalendářního roku:

- a) zdanitelné příjmy pocházející z pracovní činnosti nebo obytné nemovitosti,
- b) zdanitelné příjmy pocházející z významných obchodních podílů a
- c) zdanitelné příjmy pocházející z úspor a investic.“

4 Článek 2.4 zákona z roku 2001 stanoví:

„1. Zdanitelné příjmy pocházející z pracovní činnosti nebo obytné nemovitosti se stanoví:

- a) v případě tuzemských poplatníků: podle ustanovení kapitoly 3,
- b) v případě zahraničních poplatníků: podle ustanovení oddílu 7.2 [...]“

5 Podle článku 2.5 zákona z roku 2001:

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

[...]“

6 Podle čl. 3.120 odst. 1 zákona z roku 2001 má rezident v Nizozemsku právo na odpočet „záporných příjmů“ pocházejících z obytné nemovitosti v jeho vlastnictví nacházející se v Nizozemsku.

7 Podle čl. 7.1 písm. a) zákona z roku 2001 se daň vybírá ze zdanitelných příjmů z pracovní činnosti a obytné nemovitosti v Nizozemsku, kterých bylo dosaženo během kalendářního roku.

8 Podle čl. 7.2 odst. 2 písm. b) a f) zákona z roku 2001 je součástí zdanitelných příjmů z pracovní činnosti a obytné nemovitosti zdanitelná mzda za práci vykonanou v Nizozemsku, a

případně zdanitelné příjmy pocházející z obytné nemovitosti vlastněné v Nizozemsku.

Spor v povodním řízení a pedbžné otázky

9 D. G. Kieback je německým státním příslušníkem. V období od 1. ledna do 31. března 2005, tedy do dne, kdy odešel vykonávat výdělečnou činnost do Spojených států, pracoval D. G. Kieback v Nizozemsku, ale bydlel v Německu, kde vlastnil obytnou nemovitost.

10 Pokud by si ponechal své zaměnění v Nizozemsku během celého roku 2005, mohl by, i když v tomto členském státě nebyl rezidentem, odejít od příjmů ze své závislé činnosti zdanitelných za tento rok „záporné příjmy“ spojené s jeho obytnou nemovitostí a vyplývající z nákladů na údržbu uzavřený na koupi této nemovitosti, a to za podmínky, že by v uvedeném roce dosáhl v tomto členském státě podstatnou část svých příjmů.

11 Nizozemská daňová správa konstatovala, že D. G. Kieback dosáhl podstatné části svých příjmů za rok 2005 ve Spojených státech, a proto příjmy, kterých dotyčný za tento rok dosáhl v Nizozemsku, zdanila, aniž zohlednila „záporné příjmy“ spojené s jeho obytnou nemovitostí.

12 Poté, co bylo zamítnuto jeho odvolání podané k této správě, podal D. G. Kieback žalobu k Rechtbank te Breda (okresní soud v Breda), který jeho návrhu vyhověl. Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (odvolací soud v Hertogenbosch), k němuž bylo podáno odvolání, dne 23. března 2012 potvrdil rozhodnutí vydané v prvním stupni.

13 Staatssecretaris van Financiën podal kasační opravný prostředek k pedkládajícímu soudu, v němž tvrdí, že podle judikatury Soudního dvora je příznání daňových výhod majících spojitost s osobní a rodinnou situací nerezidentům za stejných podmínek jako rezidentům povinné jen tehdy, pokud je nejméně 90 % celkových příjmů dotyčné osoby zdanitelných ve státě jeho zaměnění, a že toto kritérium musí být v tomto státě posuzováno na roční bázi.

14 Pedkládající soud si klade otázku, zda v takovém případě, o jaký se jedná ve věci v povodním řízení, nemusí být pro účely zjištění, zda poplatník dosáhl všech či téměř všech svých příjmů ve státě zaměnění, zohledněn stav za celé zdaňovací období, ale pouze stav odpovídající období, během něhož poplatník bydlel v jednom členském státě, v projednávané věci ve Spolkové republice Německo, a pracoval v jiném členském státě, konkrétně v Nizozemsku. I když se mu tento přístup zdá být nejlogičtější, přesto pedkládající soud vyjádřil své pochybnosti vzhledem k doporučení Komise 94/79/ES ze dne 21. prosince 1993 o zdanění některých příjmů dosažených nerezidenty v jiném členském státě než ve státě jejich bydliště (Úř. v. st. 1994, L 39, s. 22), které podle svého čl. 2 odst. 2 odkazuje na celkový zdanitelný příjem za kalendářní rok.

15 Za těchto podmínek se Hoge Raad der Nederlanden (Nejvyšší soud Nizozemska) rozhodl přerušit řízení a předložit Soudnímu dvoru následující pedbžné otázky:

„1) Musí být článek 39 ES vykládán v tom smyslu, že členský stát, ve kterém daňový poplatník vykonává závislou činnost, musí pro účely zdanění příjmů zohlednit osobní a rodinnou situaci daňového poplatníka v případě, kdy tento daňový poplatník pracoval v tomto členském státě jen po část zdaňovacího období, přičemž bydlel v jiném členském státě, všech nebo téměř všech příjmů dosáhl ve státě zaměnění, v průběhu tohoto roku odešel bydlet a pracovat do jiného státu a při zohlednění celého zdaňovacího období nedosáhl všech nebo téměř všech příjmů v prvním uvedeném státě zaměnění?

2) Pjde s ohledem na odpověď na první otázku o odlišnou situaci, pokud stát, do kterého zamstnanec bhem zdaovacího období odešel bydlet a pracovat, není členským státem Evropské unie?“

K pedbžným otázkám

16 Podstatou otázek pedkládajícího soudu, které je třeba pzkoumat společně, je, zda musí být čl. 39 odst. 2 ES vykládán v tom smyslu, že brání tomu, aby členský stát pro účely zdanění pjímy pracovníka-nerezidenta, který vykonával svoji výdělečnou činnost v tomto členském státě bhem části posuzovaného roku pedtím, než odešel vykonávat tuto činnost do jiné země, odmítl piznat tomuto pracovníkovi daovou výhodu zohledující jeho osobní a rodinnou situaci z důvodu, že i když v uvedeném členském státě dosáhl všech nebo téměř všech svých pjímy za toto období, tyto pjímy nepředstavují podstatnou část jeho zdanitelných pjímy za celý uvedený rok. Pedkládající soud si rovněž klade otázku, zda okolnost, že tento pracovník odešel vykonávat výdělečnou činnost do tetího státu a ne do jiného členského státu Unie, může mít na tento výklad nějaký dopad.

17 Úvodem je třeba zaprvé upesnit, že pedkládající soud položil tyto otázky za situace, v níž je nesporné, že na rozdíl od nerezidenta, jako je D. G. Kieback, má poplatník bydlící v Nizozemsku možnost nechat si zohlednit záporné pjímy spojené s obytnou nemovitostí, kterou vlastní a která se nachází v Nizozemsku, i když v důsledku toho, že bhem roku odešel bydlet do jiné země, nedosáhl v Nizozemsku všech nebo téměř všech svých pjímy za tento rok.

18 Je proto nesporné, že v projednávaném případě je zacházení, které je podle použitelného vnitrostátního práva vyhrazeno poplatníkům-nerezidentům, méně výhodné než zacházení, na které mají nárok poplatníci-rezidenti.

19 Zadruhé je nesporné, že zohlednění „záporných pjímy“ spojených s nemovitostí nacházející se v členském státě bydliště dotyčného poplatníka představuje, jak uvedla generální advokátka v bodě 29 svého stanoviska, daovou výhodu související s osobní situací dotyčného, která je relevantní pro posouzení jeho celkové daové schopnosti (v tomto smyslu viz rozsudky Lakebrink a Peters-Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, bod 34, jakož i Renneberg, C-527/06, EU:C:2008:566, body 65 až 67).

20 V této souvislosti je třeba připomenout, pokud jde o méně výhodné zacházení vyhrazené příslušným vnitrostátním právem nerezidentům, že podle čl. 39 odst. 2 ES volný pohyb pracovníků zahrnuje odstranění jakékoli diskriminace mezi pracovníky členských států na základě státní příslušnosti, pokud jde o zamstnávání, odměnu za práci a jiné pracovní podmínky. Soudní dvůr konkrétně rozhodl, že zásada rovného zacházení v oblasti odměování za práci by byla zbavena účinku, jestliže by mohla být narušena vnitrostátními diskriminačními ustanoveními v oblasti daní z pjímy (viz zejména rozsudky Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, bod 23, a Sopora, C-512/13, EU:C:2015:108, bod 22).

21 Diskriminace však může nastat pouze tehdy, když jsou rozdílná pravidla používána na srovnatelné situace nebo je stejné pravidlo používáno na situace rozdílné (viz zejména rozsudky Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, bod 30, a Talotta, C-383/05, EU:C:2007:181, bod 18).

22 Situace rezidentů a nerezidentů nejsou v oblasti příjmů daní zpravidla srovnatelné, neboť příjem nerezidenta dosahovaný na území členského státu je nejčastěji pouze částí jeho celkových pjímy soustředěných do místa jeho bydliště a osobní daová schopnost nerezidenta, která vyplývá ze zohlednění všech jeho pjímy a jeho osobní a rodinné situace, může být snáze posouzena v místě, kde jsou soustředěny jeho osobní a majetkové zájmy, které zpravidla

odpovídá místu jeho obvyklého bydliště (viz zejména rozsudky Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, body 31 a 32, jakož i Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, bod 25).

23 Soudní dvůr v bodě 34 rozsudku Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31) rozhodl, že skutečnost, že německý stát nepřízná nerezidentovi určitá daňová zvýhodnění, která přiznává rezidentovi, není zpravidla diskriminací vzhledem k objektivním rozdílům mezi situací rezidenta a nerezidenta jak z hlediska zdroje příjmu, tak i osobní schopnosti nést daňovou zátěž nebo osobní a rodinné situace (viz rovněž rozsudek Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, bod 26).

24 O diskriminaci mezi rezidenty a nerezidenty ve smyslu Smlouvy o ES by se mohlo jednat pouze tehdy, kdyby bylo bez ohledu na jejich bydliště v různých německých státech zjištěno, že pokud jde o obsah a podmínky příslušných vnitrostátních ustanovení, jsou obě kategorie daňových poplatníků ve srovnatelné situaci (viz rozsudek Gschwind, C-391/97, EU:C:1999:409, bod 26).

25 Tak je tomu zejména v případě, kdy poplatník-nerezident nepobírá významnější příjem v německém státě, kde má bydliště, a získává hlavní část svých zdanitelných příjmů z činnosti vykonávané v německém státě, kde pracuje, a proto německý stát, kde má bydliště, mu nemůže přiznat zvýhodnění vyplývající ze zohlednění jeho osobní a rodinné situace (viz zejména rozsudky Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, bod 36; Lakebrink a Peters-Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, bod 30, jakož i Renneberg, C-527/06, EU:C:2008:566, bod 61).

26 V takovémto případě diskriminace spočívá ve skutečnosti, že osobní a rodinná situace nerezidenta, který dosahuje podstatné části svých příjmů nebo téměř všechny své rodinné příjmy v jiném německém státě, než kde má bydliště, není zohledněna ani v německém státě bydliště, ani v německém státě zaměnění (rozsudky Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, bod 38; Lakebrink a Peters-Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, bod 31, jakož i Renneberg, C-527/06, EU:C:2008:566, bod 62).

27 Soudní dvůr v bodě 34 rozsudku Lakebrink a Peters-Lakebrink (C-182/06, EU:C:2007:452) upřesnil, že dosah judikatury vycházející z rozsudku Schumacker zahrnuje všechna daňová zvýhodnění spojená s daňovou schopností nerezidenta, která nejsou přiznána ani v německém státě jeho bydliště, ani v německém státě, kde je zaměněn (rozsudek Renneberg, C-527/06, EU:C:2008:566, bod 63).

28 Pokud tedy jde o taková daňová zvýhodnění spojená s daňovou schopností dotyčného poplatníka, samotná okolnost, že nerezident dosáhl ve státě zaměnění příjmu za stejných podmínek jako rezident tohoto státu, nestačí k tomu, aby jeho situaci učinila objektivně srovnatelnou se situací rezidenta. Pro konstatování takové objektivní srovnatelnosti je dále nezbytné, aby z důvodu, že tento nerezident dosahuje podstatné části svých příjmů v německém státě zaměnění, mu německý stát bydliště nemohl přiznat výhody vyplývající ze zohlednění všech jeho příjmů a jeho osobní a rodinné situace.

29 Pokud nerezident během roku odejde vykonávat výdělečnou činnost do jiné země, nic neumožňuje mít za to, že jen vzhledem k této skutečnosti stát bydliště nebude moci zohlednit všechny příjmy a osobní a rodinnou situaci dotyčného. Kromě toho, vzhledem k tomu, že po tomto odchodu dotyčný mohl být postupně nebo dokonce současně zaměněn v několika zemích a mohl si určit centrum svých osobních a majetkových zájmů v některé z těchto zemí, nelze se domnívat, že stát, v němž před tímto odchodem vykonával výdělečnou činnost, by mohl tuto situaci posoudit snadněji než stát nebo případně státy, v nichž bydlí po tomto odchodu.

30 Jinak by tomu mohlo být jen v případě, pokud by se ukázalo, že dotyčný dosáhl ve státě zaměnění, který během roku opustil, podstatnou část svých příjmů a téměř všechny své rodinné příjmy za tento rok, nebo tento stát by mu mohl nejlépe přiznat výhody vyplývající ze

zohlednění všech jeho příjmů a jeho osobní a rodinné situace.

31 Pro určení, zda se jedná o tento případ, je třeba mít k dispozici všechny nezbytné informace, které umožňují posoudit celkovou daňovou schopnost poplatníka při zohlednění zdroje těchto příjmů a jeho osobní a rodinné situace. K tomu, aby bylo takovéto posouzení v této souvislosti dostatečně relevantní, se musí situace, která musí být zohledněna, týkat celého posuzovaného daňového roku, nebo toto období se obecně považuje za období, které ve většině členských států slouží k vyměření daně z příjmů, což je ostatně i případ Nizozemska.

32 Musí tomu tak být zejména pro účely určení – v rámci všech rodinných příjmů dosažených dotyčným – té části, kterou představují příjmy, jichž dotyčný dosáhl ve státě zamýšleném, než odešel vykonávat výdělečnou činnost do jiné země.

33 Tato logika ostatně zřejmě převládla i při přijímání doporučení 94/79, jehož čl. 2 odst. 2 uvádí, že členské státy nesmí uložit na příjmy fyzických osob-nerezidentů vyšší daň než na příjmy rezidentů, pokud příjmy, které jsou zdanitelné v členském státě, v němž fyzická osoba není rezidentem, představují alespoň 75 % celkového zdanitelného příjmu této osoby v daňovém roce.

34 Z toho vyplývá, že poplatník-nerezident, který nedosáhl ve státě zamýšleném všech nebo téměř všech rodinných příjmů, kterých dosáhl během celého posuzovaného roku, se nenachází v situaci srovnatelné se situací, v níž se nacházejí rezidenti tohoto státu, aby tak pro účely zdanění jeho příjmů v tomto státě byla zohledněna jeho daňová schopnost. členský stát, v němž poplatník během celého posuzovaného roku dosáhl jen části svých zdanitelných příjmů, mu proto není povinen přiznat výhody, které přiznává svým vlastním rezidentům.

35 Tento závěr nemůže být zpochybněn okolností, že dotyčný opustil své zamýšlené v členském státě proto, aby odešel vykonávat výdělečnou činnost ne do jiného členského státu, ale do třetího státu. Požadovaný výklad čl. 39 odst. 2 ES, pokud jde o povinnost, kterou zakládá a kterou je nezacházet s pracovníkem, který vykonává v jiném členském státě, než je členský stát jeho bydliště, výdělečnou činnost, diskriminujícím způsobem, se totiž vztahuje na každý členský stát. Platí to i v situaci, o kterou se jedná ve věci v původním řízení, pokud jde o členský stát, v němž pracovník, i když bydlel v jiném členském státě, vykonával činnost předtím, než ji šel vykonávat do jiného státu, a to i pokud tento poslední uvedený stát není členským státem, nýbrž třetím státem.

36 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na položené otázky odpovědět, že čl. 39 odst. 2 ES musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání tomu, aby členský stát pro účely zdanění příjmů pracovníka-nerezidenta, který vykonával výdělečnou činnost v tomto členském státě během části roku, odmítl přiznat tomuto pracovníkovi daňovou výhodu zohledňující jeho osobní a rodinnou situaci z důvodu, že i když v uvedeném členském státě dosáhl všech nebo téměř všech svých příjmů za toto období, tyto příjmy nepředstavují podstatnou část jeho zdanitelných příjmů za celý posuzovaný rok. Okolnost, že uvedený pracovník odešel vykonávat výdělečnou činnost do třetího státu a ne do jiného členského státu Unie, nemá na tento výklad žádný dopad.

K nákladům řízení

37 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního 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 39 odst. 2 ES musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání tomu, aby členský stát pro účely zdanění příjmů pracovníka-nerezidenta, který vykonával výdělečnou činnost v tomto členském státě během části roku, odmítl přiznat tomuto pracovníkovi daňovou výhodu zohledňující jeho osobní a rodinnou situaci z důvodu, že i když v uvedeném členském státě dosáhl všech nebo téměř všech svých příjmů za toto období, tyto příjmy nepředstavují podstatnou část jeho zdanitelných příjmů za celý posuzovaný rok. Okolnost, že uvedený pracovník odešel vykonávat výdělečnou činnost do tohoto státu a ne do jiného členského státu Unie, nemá na tento výklad žádný dopad.

Podpisy.

* Jednací jazyk: nizozemština.