

Prozatímní vydání

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

9. února 2017(*)

„Řízení o předběžné otázce – Daňové právní předpisy – Daň z příjmů – Státní příslušník členského státu dosahující příjmů na území tohoto členského státu a na území třetího státu a s bydlištěm na území jiného členského státu – Daňové zvýhodnění, které má zohlednit jeho osobní a rodinnou situaci“

Ve věci C-283/15,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Hoge Raad der Nederlanden (Nejvyšší soud Nizozemska) ze dne 22. května 2015, došlým Soudnímu dvoru dne 11. března 2015, v řízení

X

proti

Staatssecretaris van Financiën,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení R. Silva de Lapuerta, předsedkyně senátu, E. Regan, J.-C. Bonichot (zpravodaj), C. G. Fernlund a S. Rodin, soudci,

generální advokát: M. Wathelet,

vedoucí soudní kanceláře: C. Strömholm, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 29. března 2016,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za X B. Dielemanem, A. A. W. Langevoordem a T. C. Gerverdinckem, belastingadviseurs,
- za nizozemskou vládu M. Bulterman a M. Noort, jako zmocněnkyněmi, ve spolupráci s J. C. L. M. Fijen, expert,
- za belgickou vládu M. Jacobs a J. C. Halleuxem, jako zmocněnci,
- za německou vládu T. Henzem a K. Petersen, jako zmocněnci,
- za rakouskou vládu C. Pesendorfer, E. Lachmayer a F. Koppensteinerem, jako zmocněnci,
- za portugalskou vládu L. Inez Fernandesem, M. Rebelo a J. Martinsem da Silva, jako zmocněnci,

- za švédskou vládu A. Falk, C. Meyer-Seitz, U. Persson, E. Karlssonem, L. Swedenborgem N. Otte Widgren, jako zmocněnci,
- za vládu Spojeného království M. Holtem, jako zmocněncem, ve spolupráci s R. Hillem, barrister,
- za Evropskou komisi W. Roelsem a C. Soulay, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 7. září 2016,
vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu „ustanovení Smlouvy o FEU týkajících se volného pohybu“.

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi X a Staatssecretaris van Financiën (státní tajemník pro finance) týkajícího se rozhodnutí nizozemské daňové správy neumožnit X odpoutat „záporných příjmů“ z obytné nemovitosti v jeho vlastnictví nacházející se ve Španělsku.

Právní rámec

3 Článek 2.3 Wet Inkomstenbelasting 2001 (zákon o dani z příjmů z roku 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 z pracovní činnosti nebo obytné nemovitosti,
- b) zdanitelné příjmy z významných obchodních podílů a
- c) zdanitelné příjmy z úspor a investic.“

4 Článek 2.4 zákona z roku 2001 stanoví:

„1. Zdanitelné příjmy 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 platí:

„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 poplatníky [...]

[...]“

6 Podle § 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 § 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 v průběhu kalendářního roku.

8 Podle § 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 plynoucí z obytné nemovitosti vlastněné v Nizozemsku.

Spor v prvodním řízení a předběžné otázky

9 Podle zákona z roku 2001 podléhají v Nizozemsku dani z příjmu jednotlivců nejen příjmy z pracovní činnosti, ale také příjmy „z obytné nemovitosti“. Je-li tato obytná nemovitost „v osobním vlastnictví“, je považována za nemovitost, ze které plynou „výhody“ vypočítané jako procentní podíl z její hodnoty. V těchto „výhodách“ se započítají odčitatelné výdaje, mezi které patří úroky a náklady související s dluhy ze smluv uzavřených za účelem nabytí obytné nemovitosti. Překračuje-li výše těchto výdajů výši „výhod“, má daňový poplatník „záporné příjmy“.

10 Tak tomu bylo v roce 2007 v případě X, nizozemského státního příslušníka, v souvislosti s jeho obytnou nemovitostí nacházející se ve Španělsku.

11 Příjmy X z výdělečné činnosti ve zdaňovacím období téhož roku tvořily platby, které mu poukazovaly dvě společnosti, v nichž měl většinový obchodní podíl, přičemž jedna z nich měla sídlo v Nizozemsku a druhá ve Švýcarsku. Příjmy z nizozemského zdroje představovaly 60 % jeho celkového zdanitelného příjmu a příjmy ze švýcarského zdroje 40 % jeho celkového zdanitelného příjmu. Ve Španělsku tedy neměl žádný příjem ani v roce 2007, ani v průběhu čtyř následujících let, po jejichž uplynutí se stal X být rezidentem ve Španělsku.

12 Podle příslušné dvoustranné daňové mezinárodní smlouvy byly švýcarské příjmy zdaněny ve Švýcarsku a příjmy z nizozemského zdroje v Nizozemsku.

13 Co se týče jeho zdanění v Nizozemsku, X si nejdříve zvolil režim daňového poplatníka postaveného na roveň rezidentům podle článku 2.5 zákona z roku 2001, v důsledku čehož podléhal v Nizozemsku neomezené daňové povinnosti. Na základě toho zohlednila nizozemská daňová správa „záporné příjmy“ z obytné nemovitosti nacházející se ve Španělsku.

14 Takto vypočítaná celková daň byla přitom vyšší než daň, kterou by X měl odvést, kdyby si nezvolil režim daňového poplatníka postaveného na roveň rezidentům, v kterémžto případě by se všechny příjmy, kterých dosáhl ve Švýcarsku, tedy 40 % jeho celkových příjmů, zdanily v tomto státě, a kdyby navíc mohl v plné výši provést odpočet „záporných příjmů“ z obytné nemovitosti v jeho osobním vlastnictví nacházející se ve Španělsku.

15 X vzal svou žádost o volbu režimu zpět a zpochybnil výměr daně před nizozemskými soudy, před kterými tvrdil, že ustanovení unijního práva o volném pohybu musí být vykládána v tom smyslu, že umožňují daňovým poplatníkům-nerezidentům provést odpočet „záporných příjmů“ z jejich obytných nemovitostí v osobním vlastnictví bez nutnosti zvolit si pro tyto účely režim daňového poplatníka postaveného na roveň rezidentům.

16 Rechtbank te Haarlem (Soud v Haarlemu, Nizozemsko) a Gerechtshof Amsterdam (Odvolací soud v Amsterdamu, Nizozemsko) jeho žalobu zamítly, proto podal X kasační opravný prostředek k Hoge Raad der Nederlanden (Nejvyšší soud Nizozemska).

17 Předkládající soud má pochybnosti o dosahu judikatury vycházející z rozsudku ze dne 14. února 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), protože na rozdíl od skutkové situace ve věci, ve které byl vydán uvedený rozsudek, X neplyne celý nebo téměř celý jeho rodinný příjem v jediném členském státě jiném než státě jeho bydliště, který má pravomoc tento příjem zdanit a může přitom zohlednit osobní a rodinnou situaci. Situace X se totiž vyznačuje tím, že v okamžiku rozhodném pro výpočet daně z jeho příjmu měl bydliště ve Španělsku, kde mu neplynuly žádné příjmy, a příjmy mu plynuly částečně z Nizozemska, a to v objemu 60 %, a částečně ze Švýcarska, a sice v objemu 40 %.

18 Podle předkládajícího soudu mohou být rozsudky ze dne 14. září 1999, Gschwind (C-391/97, EU:C:1999:409), ze dne 12. prosince 2002, de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750), a ze dne 10. května 2012, Komise v. Estonsko (C-39/10, EU:C:2012:282), vykládány v tom smyslu, že členský stát, kde je činnost vykonávána, musí vždy zohlednit osobní a rodinnou situaci dotyčné osoby, nemůže-li tak učinit členský stát, kde je dotyčný rezidentem. Ve věci v původním řízení se přitom jedná o tento případ, jelikož X neměl v předemtném zdaovacím období ve Španělsku žádný příjem.

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

„1) Musí být ustanovení Smlouvy o FEU o volném pohybu vykládána v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, podle které občan Unie, který má bydliště ve Španělsku a jehož příjmy z výdělečné činnosti jsou zdaněny přibližně z 60 % v Nizozemsku a přibližně z 40 % ve Švýcarsku, nemůže odečíst své záporné příjmy z obytné nemovitosti v osobním vlastnictví, která se nachází ve Španělsku a je tam užívána k osobní potřebě, od svých příjmů z výdělečné činnosti zdaněných v Nizozemsku ani tehdy, pokud ve státě bydliště, a sice ve Španělsku, dosahuje tak nízkého příjmu, že výše uvedené záporné příjmy nemohou vést v dotčeném roce ve státě bydliště ke snížení daně?

2) a) V případě kladné odpovědi na první otázku: Musí každý členský stát, ve kterém občan Unie dosahuje části svých příjmů, v tomto případě zohlednit plnou částku výše uvedených záporných příjmů? Nebo platí tato povinnost pouze pro jeden z dotčených států, kde je vykonávána výdělečná činnost, a pokud ano, pro který? Nebo musí každý jednotlivý členský stát, kde je vykonávána výdělečná činnost (s výjimkou státu bydliště), povolit odpočet části těchto záporných příjmů? Jak je třeba vypočítat tuto odčitatelnou část v posledně uvedeném případě?

b) Záleží v tomto kontextu na tom, ve kterém členském státě je práce skutečně vykonávána, nebo na tom, který členský stát je oprávněn zdanit příjmy dosažené uvedenou prací?

3) Bude odpověď na otázky uvedené v druhé otázce jiná, pokud jedním ze států, ve kterých občan Unie dosahuje svých příjmů, je Švýcarská konfederace, která není členským státem [Unie ani nepatří k Evropskému hospodářskému prostoru?

4) Do jaké míry má v tomto kontextu význam, zda právní předpisy státu bydliště (v projednávané věci Španělské království) stanoví možnost odpočtu úroků z hypotečního úvěru na obytnou nemovitost v osobním vlastnictví poplatníka, jakož i možnost započítat daňové ztráty vyplývající z toho pro dotčený rok v případě příjmem z tohoto státu v pozdějších letech?“

K p?edb?žným otázkám

K otázce použitelné svobody volného pohybu

20 Úvodem je třeba poukázat na skutečnost, že p?edkládající soud neup?es?uje, z hlediska které ze svobod volného pohybu má být taková vnitrostátní právní úprava, jako je úprava dot?ená ve v?ci v p?vodním ?ízení, posuzována.

21 Ze spisu p?edloženého Soudnímu dvoru nicmén? vyplývá, že X prost?ednictvím v?tšínového podílu ovládá a ?ídí ?innost spole?ností usazených v Nizozemsku a ve Švýcarsku, z jejichž zisk? se snaží ode?íst „záporné p?íjmy“ dosahované z jím vlastn?né obytné nemovitosti ve Špan?lsku.

22 Z ustálené judikatury p?itom plyne, že svobodou vztahující se na rezidenta jednoho ?lenského státu bez ohledu na jeho státní p?íslušnost, který má kapitálovou ú?ast ve spole?nosti usazené v jiném ?lenském stát?, která mu p?iznává ur?itý vliv na rozhodování této spole?nosti, jenž mu umož?uje ur?ovat její ?innosti, je svoboda usazování (rozsudek ze dne 18. prosince 2014, X, C?87/13, EU:C:2014:2459, bod 21).

23 Vnitrostátní právní úpravu dot?enou ve v?ci v p?vodním ?ízení je tudíž třeba posuzovat z hlediska ustanovení ?lánku 49 SFEU.

K první otázce

24 Podstatou první p?edb?žné otázky p?edkládajícího soudu je, zda musí být ?lánek 49 SFEU vykládán v tom smyslu, že brání tomu, aby ?lenský stát, jehož da?ové právní p?edpisy umož?ují odpo?et „záporných p?íjm?“ vztahujících se k obytné nemovitosti, odep?el uplatn?ní tohoto odpo?tu samostatn? výd?le?n? ?inné osob?-nerezidentovi, jestliže tato osoba dosahuje 60 % svých celkových p?íjm? na území tohoto ?lenského státu a na území ?lenského státu, kde se nachází její obytná nemovitost, nemá takový p?íjem, který by jí umož?oval uplatnit odpovídající nárok na odpo?et.

25 P?ed zodpov?zením této otázky je nejprve třeba p?ipomenout, že vnitrostátní da?ová pravidla musí být v souladu s unijním právem a zvlášt? se svobodami zaru?enými smlouvami, mezi n?ž pat?í svoboda usazování p?iznaná ?lánkem 49 SFEU (viz obdobn? rozsudek ze dne 10. kv?tna 2012, Komise v. Estonsko, C?39/10, EU:C:2012:282, bod 47).

26 Zohledn?ní „záporných p?íjm?“ vztahujících se k nemovitosti nacházející se území ?lenského státu, ve kterém si da?ový poplatník zvolil sv?j domicil, p?edstavuje da?ovou výhodu související s osobní situací, která je relevantní pro posouzení jeho celkové da?ové schopnosti (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. ?ervna 2015, Kieback, C?9/14, EU:C:2015:406, bod 19 a citovaná judikatura).

27 Právní p?edpisy ?lenského státu, jež da?ovým poplatník?m-nerezident?m upírají možnost odpo?tu takových „záporných p?íjm?“, kterou poskytují da?ovým poplatník?m-rezident?m, zacházejí tudíž s nerezidenty mén? p?ízniv? než s rezidenty.

28 Je tudíž třeba zjistit, zda kritérium bydlišt? stanovené právními p?edpisy dot?enými ve v?ci v p?vodním ?ízení nep?edstavuje diskriminaci.

29 V této souvislosti je nutno p?ipomenout, že diskriminace m?že nastat pouze tehdy, když jsou rozdílná pravidla používána na srovnatelné situace nebo je stejné pravidlo používáno na situace rozdílné (viz zejména rozsudek ze dne 14. února 1995, Schumacker, C?279/93,

EU:C:1995:31, bod 30, a ze dne 18. ?ervna 2015, Kieback, C?9/14, EU:C:2015:406, bod 21).

30 Situace rezident? a nerezident? nejsou v oblasti p?ímých daní zpravidla srovnatelné, nebo? p?íjem nerezidenta dosahovaný na území ?lenského státu je nej?ast?ji pouze ?ástí jeho celkových p?íjm? soust?ed?ných do místa jeho bydlišt? a osobní da?ová schopnost nerezidenta, která vyplývá ze zohledn?ní všech jeho p?íjm? a jeho osobní a rodinné situace, m?že být snáze posouzena v míst?, kde jsou soust?ed?ny jeho osobní a majetkové zájmy, které zpravidla odpovídá místu jeho obvyklého bydlišt? (viz zejména rozsudky ze dne 14. února 1995, Schumacker, C?279/93, EU:C:1995:31, body 31 a 32, jakož i ze dne 18. ?ervna 2015, Kieback, C?9/14, EU:C:2015:406, bod 22).

31 Soudní dv?r proto v bod? 34 rozsudku ze dne 14. února 1995, Schumacker (C?279/93, EU:C:1995:31) rozhodl, že skute?nost, že ?lenský stát up?e nerezidentovi ur?itá da?ová zvýhodn?ní, která p?iznává rezidentovi, není zpravidla diskriminací vzhledem k objektivním rozdíl?m mezi situacím rezident? a nerezident? jak z hlediska zdroje p?íjm?, tak i osobní schopnosti nést da?ovou zát?ž nebo osobní a rodinné situace (viz rovn?ž rozsudek ze dne 18. ?ervna 2015, Kieback, C?9/14, EU:C:2015:406, bod 23).

32 O diskriminaci mezi rezidenty a nerezidenty ve smyslu Smlouvy o FEU by se mohlo jednat pouze tehdy, kdyby bylo bez ohledu na jejich bydlišt? v r?zných ?lenských státech zjišt?no, že stran obsahu a p?edm?tu p?íslušných vnitrostátních ustanovení jsou ob? kategorie da?ových poplatník? ve srovnatelné situaci (viz rozsudek ze dne 14. září 1999, Gschwind, C?391/97, EU:C:1999:409, bod 26).

33 Tak je tomu zejména v p?ípad?, kdy poplatníkovi-nerezidentovi neplyne významn?jší p?íjem na území ?lenského státu, kde má bydlišt?, a získává hlavní ?ást svých zdanitelných p?íjm? z ?innosti vykonávané v jiném ?lenském stát?, takže ?lenský stát, kde má bydlišt?, mu nem?že p?iznat zvýhodn?ní vyplývající ze zohledn?ní jeho osobní a rodinné situace (viz zejména rozsudky Schumacker, C?279/93, EU:C:1995:31, bod 36; Renneberg, C?527/06, EU:C:2008:566, bod 61, jakož i Kieback, C?9/14, EU:C:2015:406, bod 25).

34 V takovém p?ípad? diskriminace spo?ívá ve skute?nosti, že osobní a rodinná situace nerezidenta, který dosahuje podstatné ?ásti svých p?íjm? nebo tém?? všechny své rodinné p?íjmy v jiném ?lenském stát?, než kde má bydlišt?, není zohledn?na ani v ?lenském stát? bydlišt?, ani v ?lenském stát? zam?stnání (rozsudky ze dne 14. února 1995, Schumacker, C?279/93, EU:C:1995:31, bod 38; ze dne 18. ?ervence 2007, Lakebrink a Peters-Lakebrink, C?182/06, EU:C:2007:452, bod 31, jakož i ze dne 18. ?ervna 2015, Kieback, C?9/14, EU:C:2015:406, bod 26).

35 Soudní dv?r v bod? 34 rozsudku ze dne 18. ?ervence 2007, Lakebrink a Peters-Lakebrink (C?182/06, EU:C:2007:452), up?esnil, že dosah judikatury p?ipomenuté výše v bodech 27 až 32 tohoto rozsudku zahrnuje všechna da?ová zvýhodn?ní spojená s da?ovou schopností nerezidenta, která nejsou p?iznána ani v ?lenském stát? jeho bydlišt?, ani v ?lenském stát?, kde je pracovník zam?stnán (rozsudek ze dne 18. ?ervna 2015, Kieback, C?9/14, EU:C:2015:406, bod 27).

36 Tento dosah je v kontextu svobody usazování použitelný i na daňová zvýhodnění vázaná na daňovou schopnost, která nelze přiznat ani v členském státě bydliště, ani v členském státě výkonu samostatné výdělečné činnosti daného pracovníka (k použitelnosti judikatury vyplývající z rozsudku ze dne 14. února 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, převodně vydané v oblasti volného pohybu pracovníků, na svobodu usazování viz rozsudky ze dne 11. srpna 1995, Wielockx, C-80/94, EU:C:1995:271; ze dne 27. března 1996, Asscher, C-107/94, EU:C:1996:251, a ze dne 28. února 2013, Ettwein, C-425/11, EU:C:2013:121).

37 Z hlediska takových daňových zvýhodnění, jejichž úelem je v závislosti na pravidlech vlastních dotčené vnitrostátní právní úpravy určit daňovou schopnost dotyčného poplatníka, jako jsou například pravidla dotčená ve věci v převodním řízení, podle kterých dani podléhá fiktivní příjem z vlastní obytné nemovitosti a která zároveň umožňují odpočet nákladů s ním souvisejících, proto pouhá okolnost, že nerezident pobíral na území členského státu, kde vykonával činnost, příjmy za podmínek více či méně podobných podmínkám rezidentů v tomto státě, nepostačuje k tomu, aby jeho situace byla objektivně srovnatelná se situací těchto rezidentů.

38 Aby bylo možné konstatovat takovou objektivní srovnatelnost, je totiž dále nezbytné, aby z důvodu, že tento nerezident dosahuje podstatné části svých příjmů jinde než na území členského státu bydliště, nemohl tento stát přiznat výhody vyplývající ze zohlednění všech jeho příjmů a jeho osobní a rodinné situace (viz obdobně rozsudek ze dne 18. března 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, bod 28).

39 Plyne-li nerezidentovi na území členského státu, kde částečně vykonává činnost, 60 % z jeho celkových celosvětových příjmů, neexistuje žádný důvod pro závěr, že v důsledku této samotné skutečnosti nebude členský stát jeho bydliště moci zohlednit jeho celkové příjmy a jeho osobní a rodinnou situaci. Jinak by tomu bylo jen v případě, kdyby vyšlo najevo, že dotyčné osobě neplynul na území členského státu jejího bydliště žádný příjem nebo že její příjmy byly tak nízké, že jí tento stát nemůže přiznat zvýhodnění vyplývající ze zohlednění jejích celkových příjmů a její osobní a rodinné situace.

40 Tak je tomu přitom podle všeho u X, jelikož ze spisu předloženého Soudnímu dvoru vyplývá, že X v průběhu zdaňovacího období dotčeného ve věci v převodním řízení nedosáhl na území členského státu svého bydliště, a sice ve Španělském království, žádného příjmu.

41 Vzhledem k tomu, že osobní a rodinnou situaci X nemůže zohlednit ani tento členský stát, ani členský stát, na jehož území dosáhl 60 % svých celkových příjmů z výdělečné činnosti, tedy Nizozemské království, je třeba shledat, že je negativně diskriminován ve smyslu judikatury uvedené v bodech 27 až 32 tohoto rozsudku.

42 Tento závěr nemůže být vyvrácen okolností, že X v témže roce plynuly ostatní příjmy na území jiného státu než Nizozemského království a Španělského království. Jak podotkl generální advokát v bodech 47 až 53 svého stanoviska, skutečnost, že daňovému poplatníkovi plyne podstatná část jeho příjmů na území nikoli jednoho, nýbrž více států, než ve kterém má bydliště, nemá na uplatnění zásad vyplývajících z rozsudku ze dne 14. února 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), žádný vliv. Určujícím kritériem je totiž kritérium nemožnosti členského státu zohlednit při zdaňování osobní a rodinnou situaci poplatníka z důvodu nedostatečných zdanitelných příjmů, kdežto jinde toto zohlednění z důvodu dostatečných příjmů možné je.

43 S ohledem na výše rozvedené úvahy je třeba na první otázku odpovědět, že článek 49 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že brání tomu, aby členský stát, jehož daňové právní předpisy umožňují odpočet „záporných příjmů“ vztahujících se k obytné nemovitosti, odepřel

uplatnění tohoto odpov?tu samostatn? výd?le?n? ?inné osob?-nerezidentovi, jestliže tato osoba dosahuje 60 % svých celkových p?íjm? na území tohoto ?lenského státu a na území ?lenského státu, kde se nachází její obytná nemovitost, nemá takový p?íjem, který by jí umož?oval uplatnit odpovídající nárok na odpov?et.

K druhé otázce

44 Podstatou druhé p?edb?žné otázky p?edkládajícího soudu je, zda se zákaz vyplývající z odpov?di na první otázku týká jen ?lenského státu, na jehož území doty?ná osoba dosahuje 60 % svých celkových p?íjm?, anebo zda musí být sdílen s kterýmkoli jiným ?lenským státem, na jehož území da?ový poplatník-nerezident dosáhl zdanitelných p?íjm?, které mu umož?ují uplatnit odpovídající nárok na odpov?et, a podle jakého vzorce. Táže se také, zda pojem „?lenský stát, kde je ?innost vykonávána“, ozna?uje ?lenský stát, na jehož území je ?innost skute?n? vyvíjena, nebo jako ?lenský stát, který má pravomoc zdanit p?íjmy z této ?innosti.

45 K odpov?di na druhou ?ást druhé otázky posta?í p?ipomenout, že ú?elem, kterým je vedena judikatura p?ipomenutá v rámci odpov?di na první otázku, je zohlednit osobní a rodinnou situaci da?ového poplatníka prost?ednictvím da?ového zvýhodn?ní, tedy nižším zdan?ním. Pojem „?lenský stát, kde je ?innost vykonávána“, ve smyslu používaném v tomto rozsudku proto nelze chápat jinak než jako ?lenský stát, kterému p?ísluší zdanit všechny p?íjmy z ?innosti da?ového poplatníka nebo jejich ?ást bez ohledu na to, kde je skute?n? vyvíjena ?innost, ze které tyto p?íjmy plynou.

46 P?i posuzování první ?ásti druhé otázky, týkající se rozd?lení zát?že související se zohledn?ním osobní a rodinné situace da?ového poplatníka mezi více ?lenských stát?, kde je ?innost vykonávána, je třeba odkázat na ustálenou judikaturu Soudního dvora v oblasti d?lby da?ové pravomoci mezi ?lenské státy (viz mimo jiné rozsudek ze dne 12. prosince 2002, de Groot, C?385/00, EU:C:2002:750, bod 93 a citovaná judikatura).

47 Z ní vyplývá p?edevším to, že p?i neexistenci sjednocujících nebo harmoniza?ních opat?ení v rámci unijního práva je nutné dosáhnout souladu mezi volností ?lenských stát? rozd?lit mezi sebe výkon svých da?ových pravomocí, zejména s cílem zabránit soub?hu da?ových zvýhodn?ní, a nezbytností zajistit da?ovým poplatník?m dot?ených ?lenských stát?, aby ve výsledku byla celá jejich osobní a rodinná situace ?ádn? zohledn?na bez ohledu na zp?sob, jakým doty?né ?lenské státy tuto povinnost mezi sebe rozd?lí. Kdyby totiž k takovému souladu nedošlo, mohlo by volné rozd?lení da?ové pravomoci mezi ?lenské státy vést k nerovnému zacházení s doty?nými da?ovými poplatníky, které by bylo neslu?itelné se svobodou usazování, pokud by nevyplývalo z rozdíl? mezi vnitrostátními da?ovými právními p?edpisy (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. prosince 2013, Imfeld a Garcet, C?303/12, EU:C:2013:822, body 70 a 77).

48 V p?ípad?, že osob? samostatn? výd?le?n? ?inné plynou zdanitelné p?íjmy na území n?kolika jiných ?lenských stát?, než ve kterém má bydlišt?, lze tohoto souladu dosáhnout jen tak, že jí bude umožn?no uplatnit nárok na odpov?et „záporných p?íjm?“ u každého z ?lenských stát?, ve kterých je ?innost vykonávána a které p?iznávají tento druh da?ového zvýhodn?ní, a to v mí?e odpovídající podílu jejich p?íjm? plynoucích na území jednotlivých ?lenských stát?, p?i?emž této osob? p?ísluší poskytnout p?íslušným vnitrostátním správním orgán?m veškeré informace o svých celosv?tových p?íjmech, jež t?mto orgán?m umožní stanovit tento pom?r.

49 Na druhou otázku je proto třeba odpov?d?t, že zákaz vyplývající z odpov?di na první otázku se týká každého ?lenského státu, kde je ?innost vykonávána a na jehož území osoba samostatn? výd?le?n? ?inná dosahuje p?íjm?, které jí umož?ují uplatnit odpovídající nárok na odpov?et, a to pom?rn? k podílu t?chto p?íjm? dosahovaných na území každého z ?lenských stát?, kde je ?innost vykonávána. V této souvislosti je „?lenským státem, kde je ?innost vykonávána“, každý

řlenský stát, jenž má pravomoc zdanit p?íjmy z řinnosti nerezidenta plynoucí na jeho území bez ohledu na místo skutečného výkonu této řinnosti.

K třetí otázce

50 Podstatou třetí p?edložené otázky p?edkládajícího soudu je, zda má okolnost, že dotyčný daňový poplatník-nerezident dosahuje řásti zdanitelných p?íjm? nikoli na území řlenského státu, nýbrž na území třetího státu, dopad na odpově? danou na druhou otázku.

51 V této souvislosti je třeba p?ipomenout, že výklad, jež vyžadují ustanovení Smlouvy o FEU upravující svobodu usazování v souvislosti s povinností z nich plynoucí, a sice povinností nezacházet s osobou samostatn? výd?le?n? řinnou, která výd?le?nou řinnost vykonává na území jiného řlenského státu než řlenského státu jejího bydlišt?, diskriminujícím zp?sobem, se vztahuje na každý řlenský stát. Nejinak je tomu v takové situaci, jaká nastala ve v?ci v p?vodním řízení, ve vztahu k řlenskému státu, na jehož území osoba samostatn? výd?le?n? řinná s bydlišt?m na území jiného řlenského státu vykonávala řást své řinnosti a ostatní řinnost vykonávala na území zcela jiného státu, i když tímto zcela jiným státem není řlenský stát, nýbrž třetí stát (viz obdobn? rozsudek ze dne 18. řervna 2015, Kieback, C?9/14, EU:C:2015:406, bod 35).

52 Na třetí otázku je tudíž třeba odpově?t, že okolnost, že dotyčný daňový poplatník-nerezident dosahuje řásti zdanitelných p?íjm? nikoli na území řlenského státu, nýbrž na území třetího státu, nemá dopad na odpově? danou na druhou otázku.

Ke řtvrté otázce

53 Podstatou řtvrté p?edložené otázky p?edkládajícího soudu je, zda se odpově? na p?edchozí otázku bude lišit, pokud vnitrostátní právní p?edpisy řlenského státu bydlišt? osoby samostatn? výd?le?n? řinné stanoví možnost odpo?ít – z titulu dan? dlužné tomuto řlenskému státu – úroky z hypotečního úv?ru na obytnou nemovitost v osobním vlastnictví poplatníka, jakož i možnost zapo?ítat z toho vyplývající daňové ztráty v?i p?íjm?m v n?kolika následujících zdaňovacích obdobích.

54 Z informací ve spise p?edloženém Soudnímu dvoru, potvrzených v tomto ohledu ústním vyjádřením X na jednání, vyplývá, že X nem?l ve Špan?lsku p?íjmy ani v roce 2007, ani ve zdaňovacích obdobích následujících let. Proto vzhledem k tomu, že X nem?l v t?chto letech na území řlenského státu svého bydlišt? zdanitelné p?íjmy, nem?l v každém p?ípad? možnost uplatnit u špan?lských daňových orgán? nárok na odpo?et za ú?elem zohledn?ní jeho osobní a rodinné situace.

55 řtvrtá otázka je tudíž hypotetická, a proto nep?ípustná (viz rozsudek ze dne 29. ledna 2013, Radu, C?396/11, EU:C:2013:39, bod 24).

K náklad?m řízení

56 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o ú?astníky p?vodního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu p?ed p?edkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení p?íslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé p?edložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených ú?astníků řízení se nenahrazují.

Z t?chto d?vod? Soudní dv?r (první senát) rozhodl takto:

1) **řlánek 49 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že brání tomu, aby řlenský stát, jehož daňové právní p?edpisy umož?ují odpo?et „záporných p?íjm?“ vztahujících se k obytné nemovitosti, odep?el uplatn?ní tohoto odpo?tu samostatn? výd?le?n? řinné osob?-nerezidentovi, jestliže tato osoba dosahuje 60 % svých celkových p?íjm? na území tohoto řlenského státu a na území řlenského státu, kde se nachází její obytná nemovitost, nemá**

takový příjem, který by jí umožňoval uplatnit odpovídající nárok na odpáet.

2) Zákaz vyplývající z odpovádi na první otázku se týká každého členského státu, kde je činnost vykonávána a na jehož území osoba samostatně výdělelně činná dosahuje příjmů, které jí umožňují uplatnit odpovídající nárok na odpáet, a to poměrně k podílu těchto příjmů dosahovaných na území každého z členských států, kde je činnost vykonávána. V této souvislosti je „členským státem, kde je činnost vykonávána“, každý členský stát, jenž má pravomoc zdanit příjmy z činnosti nerezidenta plynoucí na jeho území bez ohledu na místo skutečného výkonu této činnosti.

3) Okolnost, že dotyčný daňový poplatník-nerezident dosahuje části zdanitelných příjmů nikoli na území členského státu, nýbrž na území třetího státu, nemá dopad na odpáet danou na druhou otázku.

Podpisy.

* Jednací jazyk: nizozemština.