



Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
přednesené dne 4. září 2014¹

Věc C-87/13

**Staatssecretaris van Financiën
proti
X**

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemské království)]

„Daňové právní předpisy — Svoboda usazování — Vnitrostátní daň z příjmu — Zvýšený odpočet pro náklady na udržování v případě tuzemské památky, která je užívána k účelům vlastního bydlení — Nizozemský státní příslušník, který bydlí v památkově chráněné budově nacházející se v Belgii a který vykonává v Nizozemsku výdělečnou činnost a v této zemi podléhá neomezenému zdanění“

I – Úvod

1. Nizozemské království chce daňově podporovat zachování svého kulturního dědictví. V souvislosti s udržováním nizozemských památek proto přiznává nárok na zvýšený odpočet daně.
2. Spor v původním řízení se týká nizozemského státního příslušníka, který sice rovněž bydlí v památkově chráněné budově a udržuje ji, nicméně jde o památku nacházející se v Belgii. Přestože veškerý jeho příjem podléhá dani v Nizozemsku, není mu poskytnuta žádná daňová úleva za udržování belgické památky. Nizozemské království totiž chce zvýhodňovat pouze nizozemské památky. Soudní dvůr bude muset v tomto řízení objasnit, zda je toto omezení podpory na národní kulturní dědictví v souladu se základními svobodami.

II – Právní rámec

3. Podle čl. 2.5 odst. 1 nizozemského Wet inkomstenbelasting 2001 ve znění z roku 2004 (dále jen „nizozemský zákon o dani z příjmu“) se může obyvatel jiného členského státu rozhodnout, že s ním bude v Nizozemsku zacházeno jako s tuzemskou osobou povinnou k dani.
4. Podle nizozemského zákona o dani z příjmu podléhají dani jak příjmy z pronajatých obydlí, tak příjmy z obydlí využívaných k vlastnímu bydlení, která se nacházejí ve vlastnictví osoby povinné k dani. Příjmy plynoucí z obydlí využívaných k vlastnímu bydlení jsou stanoveny procentní sazbou z hodnoty obydlí.

¹ — Původní jazyk: němčina.

5. Od příjmů plynoucích z obydlí využívaných k vlastnímu bydlení lze v omezeném rozsahu odečíst náklady související s tímto obydlím. Náklady přesahující tento rámec lze v případě památkově chráněné budovy uplatnit jako takzvanou osobní odečitatelnou položku. Tato právní úprava platí rovněž pro pronajaté budovy. Předpokladem takového odpočtu podle článku 6.31 nizozemského zákona o dani z příjmu je, že předmětná budova je zapsána do rejstříku podle článku 6 nebo článku 7 Monumentenwet 1988 (dále jen „nizozemský zákon o památkové péči“). Předkládající soud tato ustanovení vykládá tak, že do rejstříku lze zapsat pouze budovu, která se nachází v Nizozemsku.

III – Spor v původním řízení

6. Spor v původním řízení se týká výměru nizozemské daně z příjmu vydaného vůči panu X za rok 2004.

7. Pan X je nizozemským státním příslušníkem. V roce 2004 přemístil své bydliště z Nizozemska na zámek v Belgii. Pan X je vlastníkem zámku, který je spolu se svým okolím podle belgického práva chráněn jako památka, respektive památková rezervace. V Nizozemsku pan X nadále vykonával činnost jednatele obchodní společnosti, ve které je jediným společníkem. V Belgii nemá žádné příjmy z výdělečné činnosti.

8. S ohledem na nizozemskou daň z příjmu za rok 2004 bylo s panem X na jeho žádost zacházeno jako s tuzemskou osobou povinnou k dani. Ve svém daňovém přiznání uplatnil částku 18 140 eur jako osobní odečitatelnou položku v souvislosti s náklady na udržování, jakož i odpisy, které se týkaly zámku v Belgii. Tyto náklady mohl pan X uplatnit rovněž v rámci belgické daně z příjmu prostřednictvím volby určitého typu zdanění. Od této možnosti však upustil, neboť pro něj ve výsledku nebyla daňově výhodná.

9. Orgány nizozemské daňové správy odepřely provedení tohoto osobního odpočtu, jelikož belgický zámek nebyl zapsán do rejstříku podle článku 6 nebo 7 nizozemského zákona o památkové péči. Proti tomuto rozhodnutí vede pan X soudní řízení.

IV – Řízení před Soudním dvorem

10. Hoge Raad der Nederlanden, který se v současnosti tímto právním sporem zabývá, považuje za možné, že nizozemská ustanovení týkající se osobního odpočtu v případě památkově chráněných budov jsou v rozporu s unijním právem. Proto Soudnímu dvoru dne 21. února 2013 předložil podle článku 267 SFEU k rozhodnutí následující otázky:

- „1) Brání unijní právo, zejména ustanovení o svobodě usazování a o volném pohybu kapitálu, tomu, aby belgický daňový 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 zde byl prohlášen za zákonem chráněnou památku a památkovou rezervaci, nemohl tyto náklady odečíst při zdanění příjmu v Nizozemsku, protože zámek není v Nizozemsku registrován jako chráněná památka?
- 2) Do jaké míry je přitom významné, zda dotýčný může odečíst náklady ve svém státu bydliště (Belgii) volbou progresivního zdanění svých příjmů od daně z příjmu z jeho současných nebo budoucích příjmů z movitého majetku?“

11. Projednávaná věc byla nejprve spojena s věcí C-133/13 pro účely společného řízení a společného rozhodnutí. Pan X, pan Q (účastník původního řízení ve věci C-133/13), Spolková republika Německo, Španělské království, Francouzská republika, Italská republika, Nizozemské království, Spojené království Velké Británie a Severního Irska a Evropská komise předložili v červenci roku 2013 písemná vyjádření ke spojeným věcem. Poté bylo spojení obou věcí opět zrušeno.

V – Právní posouzení

12. V rámci obou předběžných otázek, na které odpovím společně, chce předkládající soud v zásadě zjistit, zde lze v souladu s unijními právními předpisy omezit vnitrostátní daňovou podporu památkově chráněných budov, které jsou využívány k vlastnímu bydlení, pouze na budovy nacházející se v tuzemsku. Předkládající soud pokládá za možné především to, že nizozemská právní úprava je neslučitelná se svobodou usazování zakotvenou v článku 43 ES (k tomu viz níže část A), jakož i s volným pohybem kapitálu zakotveným v čl. 56 odst. 1 ES (k tomu viz níže část B).

A – Svoboda usazování

1. Omezení

13. Takovou daňovou právní úpravou podpory, jakou je nizozemská úprava, by mohla být narušena svoboda usazování osoby povinné dani, jakou je pan X.

14. Pan X se v zásadě může dovolávat svobody usazování. Jako jednatel společnosti, ve které je jediným společníkem, vykonává pan X samostatnou výdělečnou činnost ve smyslu čl. 43 odst. 2 ES². Uplatnění svobody usazování nebrání ani to, že pan X, který vykonává svou výdělečnou činnost v Nizozemsku, je sám nizozemským státním příslušníkem. V souladu se zněním čl. 43 odst. 1 první větou ES je sice chráněna pouze svoboda usazování „státních příslušníků jednoho členského státu na území jiného členského státu“, což není případ usazení nizozemského státního příslušníka pana X v Nizozemsku. Soudní dvůr však oblast ochrany poskytované v rámci svobody usazování rozšířil ve své judikatuře. Podle ní spadá každý občan Unie bez ohledu na svou státní příslušnost do oblasti působnosti článku 43 ES, pokud vykonává výdělečnou činnost v jiném členském státě než státě svého bydliště³. Tak tomu bylo v případě pana X, jelikož měl v rozhodném období své bydliště v Belgii a v Nizozemsku řídil obchodní činnost své společnosti.

15. Svoboda usazování může být omezena jakoukoli vnitrostátní právní úpravou, která znevýhodňuje nerezidenty ve srovnání s rezidenty⁴. Na základě nizozemské právní úpravy nemá nerezident na rozdíl od rezidenta možnost uplatnit osobní odpočet nákladů souvisejících s památkově chráněnou budovou, kterou sám obývá. Jak zdůrazňuje Nizozemské království, okolnost, že podpora poskytovaná Nizozemskem platí i pro nemovitosti, které nejsou využívány pro účely vlastního bydlení, a v tomto ohledu je zacházeno stejně s rezidenty i nerezidenty, na tomto závěru nic nemění.

16. Toto znevýhodňující zacházení s rezidenty omezuje osobu, jako je pan X – na rozdíl od názoru Spolkové republiky Německo – také ve výkonu její výdělečné činnosti chráněné svobodou usazování. Režim daňové podpory totiž vede ve výsledku k rozdílnému daňovému zatížení příjmů z výdělečné činnosti v závislosti na tom, zda pan X obývá památkově chráněnou budovu v Nizozemsku nebo v jiném členském státě.

² — Viz rozsudek Asscher (C-107/94, EU:C:1996:251, bod 26).

³ — Viz rozsudek Komise v. Německo (C-152/05, EU:C:2008:17, bod 20); viz podobně také rozsudek N (C-470/04, EU:C:2006:525, bod 28); k volnému pohybu pracovníků viz rozsudek Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566, bod 36 a citovaná judikatura).

⁴ — V tomto smyslu viz zejména rozsudky Stanton a L'Étoile 1905 (143/87, EU:C:1988:378, bod 13), Bosman (C-415/93, EU:C:1995:463, bod 94),) a Filipiak (C-314/08, EU:C:2009:719, bod 58).

17. Toto široké pojetí pojmu „omezení“ pokládám za nezbytné proto, že Soudní dvůr již v rámci jiné věci rozhodl, že daňová podpora pouze tuzemských obydlí využívaných k vlastnímu bydlení omezuje volný pohyb pracovníků nebo svobodu usazování těch osob, které si chtějí pořídit obydlí za účelem vlastního bydlení v jiném členském státě⁵.

18. V projednávané věci je proto třeba konstatovat, že došlo k omezení svobody usazování.

19. Takové omezení je podle judikatury přípustné pouze za předpokladu, že se týká situací, které nejsou objektivně srovnatelné (k tomu viz níže bod 2), nebo pokud je odůvodněno naléhavým důvodem obecného zájmu⁶ (k tomu viz níže bod 3).

2. Objektivní srovnatelnost situací

20. Soudní dvůr ve svém rozsudku *Nordea Bank Danmark* nepřijal můj návrh upustit od kritéria přezkumu spočívajícího v objektivní srovnatelnosti situací. Naopak se zdá, že tomuto kritériu přezkumu v oblasti daňového práva opět přikládá větší význam⁷.

21. V projednávané věci vyvstává otázka, zda je situace osoby povinné k dani, jejíž památkově chráněná budova využívaná k vlastnímu bydlení se nachází v Nizozemsku a jejíž příjmy plynoucí z této budovy jsou zdaněny v tomto státě, objektivně srovnatelná se situací osoby povinné k dani, jejíž památkově chráněná budova využívaná k vlastnímu bydlení se nachází v jiném členském státě, ale jejíž příjmy plynoucí z této budovy jsou rovněž zdaněny v Nizozemsku.

22. Dva rozdíly mezi srovnávanými situacemi vyvolávají pochybnosti ohledně jejich objektivní srovnatelnosti. Zaprvé, v jednom případě jde o rezidenta, v druhém o nerezidenta. Zadruhé, v jednom případě je budova chráněna jako památka podle nizozemských právních předpisů a v druhém případě podle belgických právních předpisů.

a) K rozdílným státům usazení osob povinných k dani

23. S ohledem na rozdílné státy usazení srovnávaných osob povinných k dani je třeba poukázat na ustálenou judikaturu, podle níž se fyzické osoby-rezidenti a fyzické osoby-nerezidenti v zásadě *nenacházejí* v objektivně srovnatelné situaci z hlediska daně z příjmů. Mezi nimi totiž existují objektivní rozdíly jak z hlediska zdroje příjmů, tak osobní schopnosti nést daňovou zátěž, jakož i s ohledem na osobní a rodinnou situaci⁸. Proto zpravidla není diskriminující, pokud členský stát nepřiznává nerezidentům určitá daňová zvýhodnění, která přiznává rezidentům⁹.

24. Tato zásada vyplývající z judikatury však platí pouze omezeně, takže o její síle jako zásady lze pochybovat. Soudní dvůr se totiž současně domnívá, že o diskriminaci jde v každém případě tehdy, když se rezident a nerezident bez ohledu na svá bydliště nacházejí s ohledem na účel a obsah zkoumaných vnitrostátních ustanovení práva ve srovnatelné situaci¹⁰. Pouze takové pojetí daného konkrétního případu je také v souladu s ustálenou judikaturou, podle níž musí být objektivní

5 — Rozsudek Komise v. Německo (C-152/05, EU:C:2008:17, bod 24 a 25).

6 — Viz pouze rozsudek *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087, bod 23 a citovaná judikatura).

7 — Viz mé stanovisko ve věci *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:153, body 22 až 28) a rozsudek *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087, body 23 a 24).

8 — Viz zejména rozsudky *Schumacker* (C-279/93, EU:C:1995:31, body 31 a 32), *Wielockx* (C-80/94, EU:C:1995:271, bod 18), *Gielen* (C-440/08, EU:C:2010:148, bod 43) a *Komise v. Estonsko* (C-39/10, EU:C:2012:282, bod 50).

9 — Viz pouze rozsudky *Schumacker* (C-279/93, EU:C:1995:31, bod 34) a *Komise v. Estonsko* (C-39/10, EU:C:2012:282, bod 50).

10 — Viz rozsudky *Gschwind* (C-391/97, EU:C:1999:409, bod 26) a *Komise v. Estonsko* (C-39/10, EU:C:2012:282, bod 51).

srovnatelnost situací zkoumána s ohledem na cíl příslušné právní úpravy¹¹. Soudní dvůr proto také především s ohledem na daňová zvýhodnění navíc opakovaně požadoval, aby mezi skupinami rezidentů a nerezidentů existoval objektivní rozdíl, aby bylo možné vyloučit, že jejich situace jsou objektivně srovnatelné¹².

25. Z toho vyplývá, že otázku, zda je situace rezidentů a nerezidentů srovnatelná, je vždy třeba zkoumat s ohledem na konkrétní případ na základě příslušné přezkoumávané vnitrostátní právní úpravy. Zásada, podle které tomu tak zpravidla není, ve výsledku nemůže být podle judikatury zakotvena.

b) K rozdílným právním předpisům v oblasti památkové péče

26. Objektivní srovnatelnost situací by proto v projednávané věci mohla být vyloučena pouze s ohledem na druhý rozdíl, a sice s ohledem na okolnost, že v tuzemském případě je obydlí chráněno jako památka podle nizozemských právních předpisů, ale v případě pana X podle belgických právních předpisů.

27. Předmětná právní úprava týkající se daňového odpočtu určitých nákladů, mj. na udržování památkově chráněných budov, má podle předkládajícího soudu za cíl zachování kulturního dědictví v Nizozemsku.

28. Za těchto okolností by belgická památka nemohla být objektivně srovnatelná s nizozemskou památkou. Cílem právní úpravy je totiž pouze podpora kulturního dědictví, které se nachází v Nizozemsku.

29. Takový přístup se mi však nezdá být přiměřený.

30. Francouzská republika sice správně poukázala na to, že Soudní dvůr zejména v rozsudku Persche potvrdil objektivní srovnatelnost situací tuzemského a zahraničního zařízení s ohledem na daňové zvýhodnění pouze za předpokladu, že obě tato zařízení sledovala podporu totožných obecných zájmů¹³. Rozlišování je podle tohoto rozsudku možné, pokud zahraniční zařízení sledují jiné cíle než vnitrostátní daňová úprava¹⁴.

31. Cíl vnitrostátního režimu daňové podpory ovšem nesmí být pro účely přezkumu objektivní srovnatelnosti definován z čistě vnitrostátního hlediska. V opačném případě by totiž každý členský stát mohl prostřednictvím čistě vnitrostátní definice cíle režimu daňové podpory bez dalšího vyloučit přeshraniční situace. Čistě vnitrostátní souvislost právní úpravy naopak zavrhuje důvod domnívat se, že jde o omezení základní svobody. Tato vnitrostátní souvislost nemůže v rámci druhé fáze přezkumu objektivní srovnatelnosti situací vést ihned zase k tomu, že omezení je přípustné. Proto je sice objektivní srovnatelnost situací třeba přezkoumat s ohledem na cíl vnitrostátní právní úpravy. Tento cíl však musí být definován právě bez ohledu na čistě vnitrostátní souvislost právní úpravy přiznávající podporu.

32. To v projednávané věci znamená, že situace nerezidenta pana X je objektivně srovnatelná se situací rezidenta, pokud je i jeho budova hodná ochrany jako kulturní dědictví. Vzhledem k tomu, že zámek pana X je podle belgických právních předpisů chráněn jako památka, lze vycházet z tohoto předpokladu.

11 — Viz pouze rozsudky X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, bod 22) a SCA Group Holding a další (C-39/13, C-40/13 a C-41/13, EU:C:2014:1758, bod 28).

12 — Viz zejména rozsudky Talotta (C-383/05, EU:C:2007:181, bod 19), Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566, bod 60) a Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148, bod 44).

13 — Rozsudek Persche (C-318/07, EU:C:2009:33, body 48 až 50).

14 — Rozsudek Persche (C-318/07, EU:C:2009:33, bod 47).

33. Na rozdíl od názoru Francouzské republiky této objektivní srovnatelnosti situací nebrání okolnost, že belgická nemovitost nepodléhá nizozemským právním předpisům v oblasti památkové péče, a to zejména povinnostem a omezením, které jsou s ní zpravidla spjaty. Belgické právní předpisy totiž zaprvé mohou obsahovat obdobné závazky vlastníka belgické nemovitosti. Objektivní srovnatelnost situací nelze zadruhé vyloučit také proto, že osoba povinná k dani, jako je pan X, se může případně dobrovolně rozhodnout, že bude podléhat nizozemským právním předpisům v oblasti památkové péče.

c) Závěr týkající se objektivní srovnatelnosti situací

34. V projednávaném případě je proto situace osoby povinné k dani, jejíž památkově chráněná budova využívaná k vlastnímu bydlení se nachází v Nizozemsku a jejíž příjmy plynoucí z této budovy jsou zdaněny v tomto státě, objektivně srovnatelná se situací osoby povinné k dani, jejíž památkově chráněná budova využívaná k vlastnímu bydlení se nachází v jiném členském státě, ale jejíž příjmy plynoucí z této budovy jsou rovněž zdaněny v Nizozemsku.

3. Naléhavý důvod obecného zájmu

35. Zbývá ještě přezkoumat, zda je takový režim daňové podpory památek, jako je nizozemský režim, který bere v potaz pouze památky nacházející se v tuzemsku, odůvodněn naléhavým důvodem obecného zájmu.

36. Úvodem je třeba objasnit, že se v rámci odůvodnění nemůže jednat o otázku, zda Nizozemské království smí podporovat národní památky. Tento cíl by totiž byl v zásadě zajištěn i tehdy, pokud by nizozemský režim daňové podpory platil rovněž pro zahraniční památky. Proti tomu by Nizozemské království nemohlo namítat, že by rozšíření daňové podpory i na zahraniční památky vedlo k menším daňovým příjmům. Podle ustálené judikatury totiž požadavek zamezení úbytku daňových příjmů nepatří mezi naléhavé důvody obecného zájmu, které by mohly odůvodnit omezení svobody zakotvené Smlouvou¹⁵.

37. V projednávané věci proto vyvstává pouze otázka, zda může být odůvodněno, že členský stát *omezuje* svou daňovou podporu pouze na národní památky.

38. Za těchto okolností má rozsudek ve věci Komise v. Itálie zmíněný několika zúčastněnými stranami pro projednávanou věc pouze omezený význam. Podle něj může zachování (národního) historického a uměleckého dědictví představovat naléhavý důvod obecného zájmu odůvodňující omezení volného pohybu služeb¹⁶. Předmětem tohoto rozhodnutí byla ale omezení činnosti zahraničních hospodářských subjektů v dotyčném členském státě – v daném případě turistických průvodců – z důvodu zachování národního kulturního dědictví. V daném případě však nevystala otázka, zda může být režim členského státu přiznávající podporu omezen na národní kulturní dědictví.

39. S ohledem na tuto otázku má naopak význam to, že podle judikatury mohou členské státy v zásadě samy určit, jaké obecné zájmy chtějí daňově podpořit¹⁷. Definice cíle, který je režimem daňové podpory sledován, je tedy věcí členských států.

15 — Rozsudek Komise v. Rakousko (C-10/10, EU:C:2011:399, bod 40 a citovaná judikatura).

16 — Rozsudek Komise v. Itálie (C-180/89, EU:C:1991:78, body 19 a 20).

17 — Viz rozsudky Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, EU:C:2006:568, bod 39), Persche (C-318/07, EU:C:2009:33, bod 48) a Tankreederei I (C-287/10, EU:C:2010:827, bod 30).

40. Soudní dvůr ovšem v různých rozhodnutích nepřipustil omezení daňové podpory na tuzemské situace, jelikož cíle sledovaného touto podporou bylo možné dosáhnout rovněž se zahraniční pomocí. Například v rozsudku Petersen nemohl zjistit, proč by měla být německá rozvojová politika podporována pouze s pomocí tuzemských podniků¹⁸. V rozsudku týkajícím se německých přídavků na vlastní bydlení měl za to, že cíle uspokojení poptávky po bydlení bude dosaženo rovněž tehdy, když bude podporováno také pořízování zahraničních obydlí pro účely vlastního bydlení¹⁹. V řadě rozsudků týkajících se odpočtu daně za dary Soudní dvůr navíc konstatoval, že členský stát nemůže daňově podporovat zařízení sledující určité obecně prospěšné cíle pouze za předpokladu, že jsou usazena v tuzemsku²⁰.

41. Všechna tato rozhodnutí se však nakonec týkala otázky, jak může být podporován cíl definovaný členským státem také s pomocí hospodářských subjektů usazených v jiném členském státě. V projednávané věci ale pan X usazený v zahraničí nepodporuje cíl, který je sledován nizozemským režimem daňové podpory. Náklady na udržování, které pan X uplatňuje v rámci nizozemského zdanění, totiž nepřispívají k zachování památek v Nizozemsku.

42. Pokud ale Nizozemské království může v souladu s judikaturou určit cíl podpory, pak rozhodnutí podporovat výlučně památky nacházející se v Nizozemsku vede v zásadě k odůvodnění omezení svobody usazování v projednávané věci.

43. Definice cíle podpory nicméně nemůže být podle unijního práva zcela ponechána na uvážení členských států. To platí nejen s ohledem na zákaz podpor ve smyslu čl. 87 odst. 1 ES (nyní čl. 107 odst. 1 SFEU). Ani za účelem odůvodnění omezení základních svobod nesmí být cíl daňové podpory přinejmenším jako takový zjevně protekcionistický, například pokud má daňová právní úprava za cíl pouze podporu hospodářské činnosti tuzemských podniků nebo tuzemského zboží²¹.

44. V projednávané věci se však cíl, který členský stát sleduje v rámci režimu daňové podpory, opírá o Smlouvy, a může proto sloužit k odůvodnění omezení základní svobody. Článek 30 ES (nyní článek 36 SFEU) například obsahuje v souvislosti se zákazem množstevních omezení mezi členskými státy odůvodnění spočívající v „ochraně národního kulturního pokladu, jenž má uměleckou, historickou nebo archeologickou hodnotu“. Společenství je navíc podle čl. 151 odst. 1 ES (nyní čl. 167 odst. 1 SFEU) povinno přispívat „k rozkvětu kultur členských států a přitom respektovat jejich národní a regionální různorodost“. Z těchto ustanovení vyplývá, že Smlouvy přiznávají zachování kulturního dědictví čistě vnitrostátní kontext, a podpora národní kultury je proto v unijním právu přípustným cílem²².

45. Podle judikatury může navíc i vůle zajistit existenci určité vazby mezi společností dotčeného členského státu a příjemcem dávky představovat objektivní hlediska obecného zájmu²³. V projednávané věci tato vazba existuje mezi společností Nizozemského království a nizozemským kulturním dědictvím, jehož zachování je cílem režimu daňové podpory. Vzhledem k tomu, že tato právní úprava nemá za cíl podporu žádného jednotlivce jako takového, je bezvýznamné, jaké vazby má pan X k nizozemské společnosti.

46. Omezení svobody usazování nizozemským režimem daňové podpory je tak odůvodněno přípustným cílem, který spočívá v podpoře zachování národního kulturního dědictví. S ohledem na tento cíl podpory tak nejde vyloučení podpory národního kulturního dědictví jiných členských států ani nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení nizozemského cíle podpory.

18 — Rozsudek Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124, bod 61).

19 — Viz rozsudek Komise v. Německo (C-152/05, EU:C:2008:17, bod 28).

20 — Viz rozsudky Persche (C-318/07, EU:C:2009:33, bod 44) a Komise v. Rakousko (C-10/10, EU:C:2011:399, bod 33).

21 — V tomto smyslu viz také rozsudek Tankreederei I EU:C:2010:827, bod 32).

22 — Viz také již rozsudek Centro di Musicologia Walter Stauffer (EU:C:2006:568, bod 45) ve francouzském znění.

23 — Viz rozsudek Gottwald (C-103/08, EU:C:2009:597, bod 32 a citovaná judikatura).

4. Závěr

47. Svoboda usazování nebrání omezení vnitrostátní daňové podpory pouze na tuzemské památkově chráněné budovy využívané k vlastnímu bydlení, pokud je cílem podpory zachování národního kulturního dědictví.

B – *Volný pohyb kapitálu*

48. Bez ohledu na otázku, zda nizozemský režim daňové podpory představuje v posuzované situaci také omezení volného pohybu kapitálu podle čl. 56 odst. 1 ES, by však takové omezení bylo v každém případě odůvodněno přípustným cílem, který spočívá v podpoře zachování nizozemského kulturního dědictví. Úvahy, které jsem uvedla výše, by pak platily obdobně.

C – *Závěr*

49. Uvedené základní svobody tedy nebrání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je právní úprava dotčená v této věci, podle níž je daňová podpora památkově chráněných budov využívaných k vlastnímu bydlení omezena pouze na tuzemské budovy.

VI – **Závěry**

50. Navrhuji proto odpovědět na předběžné otázky položené Hoge Raad der Nederlanden následovně:

Ani svoboda usazování podle článku 43 ES, ani volný pohyb kapitálu podle čl. 56 odst. 1 ES nebrání vnitrostátní právní úpravě, podle které belgický rezident, který na vlastní žádost podléhá v Nizozemsku dani jako daňový rezident a který vynaložil náklady na zámek, jež využívá pro účely vlastního bydlení a který se nachází v Belgii a v tomto státě byl prohlášen za zákonem chráněnou památku a památkovou rezervaci, nemůže odečíst tyto náklady v rámci zdanění příjmu v Nizozemsku, jelikož předmětný zámek není v Nizozemsku zaregistrován jako chráněná památka.