

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER
prednesené 27. októbra 2009¹

1. Hoge Raad (najvyšší súd v Holandsku) predkladá Súdnemu dvoru prejudiciálnu otázku o zlučiteľnosti odpočtu dane z príjmov v Holandsku, ktorý predstavuje diskrimináciu daňovníkov nerezidentov, hoci im umožňuje, aby si predtým zvolili medzi svojím režimom a režimom daňovníkov rezidentov, s článkom 43 ES.

3. Predložená prejudiciálna otázka je dobrým príkladom tejto orwellovskej deformácie.

2. Prejednávaná vec ponúka Súdnemu dvoru možnosť objasniť, či s prihliadnutím na judikatúru o priamych daniach voľba zdanenia neutralizuje diskriminačné zaobchádzanie. Ako však uvediem neskôr, porovnanie medzi rezidentmi a nerezidentmi môže mať háčik, pretože existujú prípady, keď je potrebné uviesť, parafrázujúc prasa propagandistu, ktoré je postavou *Zvieracej farmy*, že všetci európski daňovníci sú si rovní, ale niektorí sú rovnejší ako ostatní².

I — Právny rámec

A — Právna úprava Spoločenstva

4. Článok 43 ES upravuje slobodu usadiť sa podnikov a podnikateľov v rámci celého Spoločenstva:

1 — Jazyk prednesu: španielčina.

2 — ORWELL, G.: *Zvieracia farma*. Preložil M. RUPPELDT; Bratislava: Slovart, 1998, s. 10, uvádza, že slávne posledné prikázanie, ktoré deformuje sedem prvých a spája ich do jediného, sa kladie do úst prasata Kvičiaka (Squaeler) „s okrúhlymi líčkami, žmurkajúcimi očkami a prenikavým hlasom. Bol vynikajúci rečník, a keď polemizoval o dajakom veľmi dôležitom bode, poskakoval z boka na bok a švihal pritom chvostikom, čo pôsobilo veľmi sugestívne. O Kvičiakovi sa hovorilo, že by aj čierneho presvedčil, že je biely.“

„V rámci nasledujúcich ustanovení sa zakazujú obmedzenia slobody usadiť sa štátnych príslušníkov jedného členského štátu na území iného členského štátu. Zakazujú sa

aj obmedzenia, ktoré sa týkajú zakladania obchodných zastúpení, organizačných zložiek a dcérskych spoločností štátnymi príslušníkmi jedného členského štátu na území iného členského štátu.

6. Článok 7.2 zákona z roku 2001 o dani z príjmov opisuje základ dane a daň takto:

Sloboda usadiť sa zahŕňa aj právo začať vykonávať samostatnú zárobkovú činnosť, založiť a viesť podniky, najmä spoločnosti v zmysle druhého pododseku článku 48, za podmienok stanovených pre vlastných štátnych príslušníkov právom štátu, v ktorom dochádza k usadeniu sa, pokiaľ ustanovenia kapitoly o pohybe kapitálu nestanovujú inak.“

„1. Príjem zdaniteľný z dôvodu pracovnej činnosti alebo ubytovania v Holandsku tvorí príjem z dôvodu pracovnej činnosti a ubytovania znížený o odpočet strát z dôvodu pracovnej činnosti alebo ubytovania v zmysle kapitoly 3.

2. Príjem zdaniteľný z dôvodu pracovnej činnosti alebo ubytovania v Holandsku je celkovou sumou príjmov pozostávajúcou zo:

B — *Holandská právna úprava*

5. Daň z príjmu upravuje v Holandsku Wet Inkomstenbelating 2001 (zákon o dani z príjmov). Podľa článku 2 ods. 1 tohto zákona daňovníkmi podliehajúcimi dani z príjmov sú fyzické osoby, ktoré nemajú bydlisko v tomto členskom štáte, pokiaľ na holandskom území dosahujú príjmy.

a) zdaniteľného zisku pochádzajúceho z holandského podniku, čiže všetky príjmy z podniku alebo z jeho časti dosiahnuté v stálej prevádzkarni v Holandsku alebo pomocou stáleho zástupcu v Holandsku (holandský podnik).

...“

7. Odpočet pre podnikateľov definuje článok 3.74 citovaného zákona, ale článok 3.76 spresňuje, že odpočet pre samostatne zárobkovo činné osoby sa uplatní na tie osoby, ktoré splnia kritérium počtu hodín. Rozsah tohto odpočtu závisí od zisku a vypočíta sa pomocou degresívnej tabuľky uvedenej v zákone.

do celkového počtu hodín jednak hodiny odpracované v Holandsku, ako aj hodiny odpracované v zahraničí.

8. V zmysle článku 3.6 uvedeného predpisu „kritérium počtu hodín“ znamená:

„... odpracovanie minimálne 1225 hodín počas jedného kalendárneho roka v prospech jedného alebo viacerých podnikov, z ktorých dosiahne daňovník ako podnikateľ zisk“.

10. Článok 2.5 uvedeného zákona ustanovuje voliteľný režim zdanenia pre podnikateľov nerezidentov za nasledovných podmienok:

„Daňovník rezident, ktorý sa nezdržiava v Holandsku počas celého roka, a daňovník nerezident, ktorý ako rezident iného členského štátu Európskej Únie alebo tretieho štátu, s ktorým Holandsko uzavrelo zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia a o podpore výmeny informácií, podlieha zdaniu v členskom štáte alebo v treťom štáte, sa môžu rozhodnúť pre uplatnenie ustanovení tohto zákona týkajúcich sa daňovníkov rezidentov. Na základe rozhodnutia ministra sa vypracujú požiadavky na dôkazy, potrebné na vykonanie tohto ustanovenia...“

9. Hoci to vnútroštátna právna úprava výslovne neuvádza, podľa vnútroštátneho súdu sa do tohto kritéria započítavajú len hodiny, počas ktorých daňovník nerezident vykonáva činnosť v prevádzkarni v Holandsku. Zo spisu vyplýva, že podľa článku 9 Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 (nariadenia z roku 2001 o zamedzení dvojitého zdanenia) môžu daňovníci, ktorí majú bydlisko v tejto krajine, započítať

II — Skutkový stav

11. Pán F. Gielen je samostatne zárobkovo činná osoba s bydliskom vo svojej rodnej krajine v Nemecku, kde spolu s dvoma spoločníkmi prevádzkuje podnik zaoberajúci sa pestovateľskou činnosťou v skleníkoch. Podnik

pána Gielena má v Holandsku prevádzkareň na pestovanie okrasných rastlín.

k celkovým príjmom dotknutej osoby. Na tomto základe Gerechtshof znížil základ dane na 11 188 eur.

12. V roku 2001 priznal F. Gielen v Holandsku príjmy vo výške 11 577 eur pochádzajúce z jeho holandskej prevádzkarne. Keďže v holandskom podniku odpracoval menej ako 1 225 hodín, nesplnil podmienku uvedenú v článku 3.6 zákona, a tak mu bolo odopreté odpočítať 6 084 eur zo základu dane, na čo by mal nárok na základe svojich príjmov v tomto štáte.

14. Pán F. Gielen podal proti rozhodnutiu o odvolaní dovolanie na Hoge Raad, pričom opäť uplatňoval svoje právo na celý odpočet vo výške 6 084 eur, na ktorý by mal mať nárok na základe svojich príjmov v Holandsku. Žalovaný správny orgán podal vzájomné dovolanie obhajujúce opačné stanovisko.

13. Po prijatí rozhodnutia daňovej správy, ktorým mu bolo odmietnuté právo na odpočet, podal F. Gielen sťažnosť, ktorá bola zamietnutá, a preto podal žalobu na Rechtbank te Breda, ale ani tu nemal úspech. Proti rozhodnutiu tohto súdu podal F. Gielen odvolanie na Gerechtshof (odvolací súd) v meste 's-Hertogenbosch, ktorý čiastočne vyhovel návrhu odvolateľa, pričom uviedol, že F. Gielen má právo na odpočet napriek tomu, že neodpracoval požadovaných minimálne 1 225 hodín v Holandsku, spornú čiastku však vypočítal na základe percentuálneho podielu zodpovedajúceho podielu holandského zisku

15. Dňa 4. októbra 2007 predniesol generálny advokát na Hoge Raad, J.A.C.A. Overgaauw svoje návrhy, v ktorých sa priklonil k tvrdeniam pána F. Gielena a uviedol, že daňovník nerezident, ktorému sa zabráni na účely daňového odpočtu započítať hodiny odpracované v inom členskom štáte, je obeťou diskriminácie, a to v rozpore s právom Spoločenstva. Dodal, že daňový režim v Holandsku pripúšťa, aby podnikatelia nerezidneti ako F. Gielen využili režim daňovníkov rezidentov, na základe ktorého by sa im započítali všetky hodiny odpracované tak v Holandsku, ako aj v iných štátoch Únie. Táto voľba napravnúje diskrimináciu, na ktorú sa predtým poukázalo, pričom zachováva jej zlučiteľnosť so Zmluvou ES.

III — Prejudiciálna otázka a konanie na Súdnom dvore

16. Na základe vyjadrení účastníkov konania a návrhov, ktoré predniesol generálny advokát Overgaauw, prerušil tretí senát Hoge Raad konanie a uznesením z 12. septembra 2008 položil Súdnemu dvoru túto otázku:

„Má sa článok 43 ES vykladať v tom zmysle, že mu neodporuje uplatnenie ustanovenia daňového práva členského štátu na zisk, ktorý dosiahne štátny príslušník iného členského štátu (zahraničný daňovník) z časti svojho podniku nachádzajúcej sa v prvom členskom štáte, pokiaľ toto ustanovenie pri určitom výklade síce skutočne vytvára diskrimináciu medzi tuzemskými a zahraničnými daňovníkmi, ktorá síce sama o sebe odporuje článku 43 ES, ale dotknutý daňovník mal možnosť zvoliť si zaobchádzanie uplatňované voči tuzemským daňovníkom, ktorú z osobných dôvodov nevyužil?“

17. Návrh na začatie prejudiciálneho konania bol podaný do kancelárie Súdneho dvora 6. októbra 2008.

18. F. Gielen, vlády Holandska, Nemecka, Estónska, Švédska, Portugalska, ako aj Európska komisia predložili písomné pripomienky.

19. Na pojednávaní, ktoré sa konalo 17. septembra 2009, sa s cieľom predniesť ústne svoje pripomienky zúčastnili právny zástupca F. Gielena, splnomocnení zástupcovia holandskej, švédskej, nemeckej, portugalskej a estónskej vlády a splnomocnený zástupca Komisie Európskych spoločností.

IV — Prípustnosť

20. Portugalská vláda a F. Gielen tvrdia, že otázky položené Hoge Raad majú hypotetický charakter a závisia len od výkladu vnútroštátneho práva, čo je úlohou výlučne súdov členských štátov.

21. V súlade s ustálenou judikatúrou je úlohou vnútroštátnych súdov, ktoré rozhodujú o spore, aby posúdili tak nevyhnutnosť rozhodnutia o prejudiciálnej otázke na vydanie ich rozsudku, ako aj relevantnosť otázok, ktoré kladú Súdnemu dvoru v zmysle

článku 234 ES³. Súdny dvor napriek tomu uznal, že vo výnimočných prípadoch mu v rámci overenia svojej vlastnej príslušnosti prináleží preskúmať podmienky, za ktorých vnútroštátny súd podal návrh⁴. K tomu dochádza vtedy, keď je predložený problém výlučne hypotetický⁵, pretože duch spolupráce, v ktorom má prebiehať konanie o návrhoch na začatie prejudiciálneho konania, vyžaduje, aby vnútroštátny súd bral ohľad na činnosť zverenú Súdnemu dvoru, ktorou je prispievať k výkonu spravodlivosti v členských štátoch, a nie podávať poradné stanoviská ku všeobecným alebo hypotetickým otázkam⁶.

22. Ako som uviedol vyššie, otázka, o ktorej sa diskutuje pred Hoge Raad, sa týka účinkov možnosti voľby upravenej holandskou právou úpravou. F. Gielen si zvolil jednu z dvoch možností, ktoré mal na výber (tú, ktorá sa týka daňovníkov nerezidentov), a napáda znevýhodnenie, v ktorom sa nachádza oproti rezidentom v Holandsku. Hoci sa alternatíva, ponúkaná žalobcovi, môže posudzovať len pri

„hypotetickom“ uplatnení holandskej právnej úpravy, na účely vykonania testu rovnosti je potrebné použiť referenčný parameter⁷. Keď sa posudzuje diskriminácia upravená v právnych predpisoch, porovnáva sa táto právna úprava s inými ustanoveniami. Na účely úplnosti úvahy sa referenčný parameter uplatňuje vždy „hypoteticky“ bez toho, aby priznal sporu „hypoteticky“ charakter.

23. Okrem toho si nemyslím, že sa na porovnanie medzi rezidentmi a nerezidentmi bol použitý nesprávny referenčný parameter. Tento aspekt spadá do posúdenia diskriminačného charakteru, ktorý sa má zistiť pri preskúmaní veci samej, pretože ako taký nemá vplyv na relevantnosť prejudiciálnej otázky, ale na podrobné preštudovanie, ktoré je z tohto hľadiska potrebné vykonať.

24. V dôsledku toho navrhujem, aby Súdny dvor rozhodol, že položená prejudiciálna otázka je prípustná.

3 — Rozsudky zo 16. júla 1992, Meilicke, C-83/91, Zb. s. I-4871, bod 23; z 18. marca 2004, Siemens a ARGE Telekom, C-314/01, Zb. s. I-2549, bod 34; z 22. novembra 2005, Mangold, C-144/04, Zb. s. I-9981, bod 34; z 18. júla 2007, Lucchini, C-119/05, Zb. s. I-6199, bod 43, a zo 6. novembra 2008, Trespas International, C-248/07, Zb. s. I-8221, bod 32.

4 — Rozsudok zo 16. decembra 1981, Foglia, 244/80, Zb. s. 3045, bod 21.

5 — Rozsudky z 13. marca 2001, PreussenElektra, C-379/98, Zb. s. I-2099, bod 39; z 22. januára 2002, Canal Satélite Digital, C-390/99, Zb. s. I-607, bod 19; z 5. februára 2004, Schneider, C-380/01, Zb. s. I-1389, bod 22, a z 12. júna 2008, Gourmet Classic, C-458/06, Zb. s. I-4207, bod 25.

6 — Rozsudky Foglia, už citovaný, body 18 a 20; z 3. februára 1983, Robards, 149/82, Zb. s. 171, bod 19; Meilicke, už citovaný, bod 64, a z 18. decembra 2007, ZF Zefeser, C-62/06, Zb. s. I-11995, bod 15.

7 — TRIDIMAS, T.: *The General Principles of EU Law*. 2. vyd. Oxford: Oxford University Press, 2006, s. 81 – 83.

V — Analýza prejudiciálnej otázky

svojho rozhodnutia tak neurobil, a preto nebol nijako diskriminovaný spornou právnou úpravou, keďže sa s ním zaobchádzalo rozdielne na základe jeho voľby.

25. Táto analýza sa musí vykonať v dvoch fázach.

26. V prvom rade F. Gielen uvádza, že nemožnosť započítať hodiny odpracované v Nemecku na účely dosiahnutia odpočtu od základu dane z príjmu v Holandsku je obmedzením, ktoré platí v Holandsku len pre daňovníkov nerezidentov, ktorí si zvolia vlastný režim, ktorý je pre nich ustanovený. Štáty, ktoré predložili svoje pripomienky v tomto prejudiciálnom konaní, ako aj Komisia a F. Gielen uviedli v tejto súvislosti rozdielne stanoviská.

27. V druhom rade Hoge Raad sústreďuje svoje pochybnosti na odôvodnenie, ktoré uviedla holandská vláda. Samostatne zárobkovo činným osobám, ktoré nemajú bydlisko v Holandsku, ale dosahujú príjmy na tomto území, sa umožňuje zvoliť si režim ustanovený pre daňovníkov rezidentov. Pán F. Gielen si tak mohol zvoliť druhý režim a započítať si hodiny odpracované v Nemecku. Na základe

28. Vnútroštátny súd nemá pochybnosti o diskriminačnom charaktere sporného odpočtu vo vzťahu k osobám, ktoré nie sú rezidentmi v Holandsku, a teda o jeho nezlučiteľnosti s článkom 43 ES. Keby Súdny dvor prijal tento predpoklad, zaoberal by sa len účinkami voľby ustanovenej vyššie uvedeným zákonom o dani z príjmov. Nie všetci účastníci tohto prejudiciálneho konania však súhlasia so stanoviskom Hoge Raad. Ako správne uvádza nemecká vláda, keby bolo obmedzenie započítania hodín v zahraničí zlučiteľné s právom Spoločenstva, nemalo by zmysel rozhodovať o režime voľby ustanovenom daňovou právnou úpravou, ktorá je predmetom sporu.

29. Napokon je potrebné objasniť, či je systém odpočtu platný v Holandsku pre samostatne zárobkovo činné osoby nerezidentov zlučiteľný s článkom 43 ES. V prípade zápornej odpovede by bolo potrebné dôkladnejšie preskúmať režim voľby ustanovený zákonom o dani z príjmov, ktorý daňovníkom nerezidentom umožňuje, aby si zvolili daňový režim daňovníkov rezidentov.

A — *Odpočít príznaný samostatne zárobkovo činným osobám a diskriminačná povaha započítania hodín odpracovaných nerezidentmi*

Okrem toho osobná schopnosť nerezidenta platiť dane, vychádzajúca zo zohľadnenia všetkých jeho príjmov a jeho osobných a rodinných pomerov, môže byť najľahšie posúdená v mieste, kde má sústredené svoje osobné a majetkové záujmy.¹² Tomuto miestu vo všeobecnosti zodpovedá miesto obvyklého bydliska.

30. Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora pravidlá rovnosti zaobchádzania zakazujú nielen zjavnú diskrimináciu na základe štátnej príslušnosti, ale aj akúkoľvek skrytú formu diskriminácie, ktorá v dôsledku uplatnenia iných kritérií rozlišovania v skutočnosti vedie k rovnakému výsledku.⁸ Preto môže priama alebo nepriama diskriminácia spočívať len v uplatnení odlišných pravidiel na porovnateľné situácie alebo v uplatnení rovnakého pravidla na odlišné situácie.⁹

32. Toto tvrdenie viedlo Súdny dvor k uznaniu skutočnosti, že aj keď členský štát nepriзнаva nerezidentovi určité daňové výhody, ktoré priznáva rezidentovi, nejde spravidla o diskrimináciu, keďže tieto dve kategórie daňovníkov nie sú v porovnateľnej situácii¹³.

31. Od rozsudku Schumacker¹⁰ Súdny dvor trval na skutočnosti, že v oblasti priamych daní situácie rezidentov a nerezidentov štátu nie sú vo všeobecnosti porovnateľné¹¹. Príjem dosahovaný na území štátu nerezidentom tvorí najčastejšie iba časť jeho celkového príjmu sústredeného do miesta jeho bydliska.

33. Uvedené zásady neposkytujú členským štátom biako šek, ani im neumožňujú zavádzať režimy, ktoré sú zjavne diskriminačné voči daňovníkom nerezidentom. Naopak, judikatúra Schumacker mala v úmysle zabrániť vnútroštátnym opatreniam, ktoré zaobchádzajú rozdielnym spôsobom s nerezidentmi, ktorí sa nachádzajú v obdobnej situácii ako

8 — Rozsudky z 12. februára 1974, Sotgiu, 152/73, Zb. s. 153, bod 11; z 21. novembra 1991, Le Manoir, C-27/91, Zb. s. I-5531, bod 10; z 11. augusta 1995, Wielockx, C-80/94, Zb. s. I-2493, bod 16, a z 27. novembra 1997, Meints, C-57/96, Zb. s. I-6689, bod 44.

9 — Rozsudky z 11. augusta 1995, Wielockx, už citovaný, bod 17; zo 7. mája 1998, Lease Plan, C-390/96, Zb. s. I-2553, bod 34; z 19. septembra 2000, Nemecko/Komisia, C-156/98, Zb. s. I-6857, bod 84, a z 13. marca 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Zb. s. I-2107, bod 46.

10 — Rozsudok zo 14. februára 1995, C-279/93, Zb. s. I-225.

11 — Rozsudky Schumacker, už citovaný, bod 31; z 12. mája 1998, Gilly, C-336/96, Zb. s. I-2793, bod 49, a z 9. novembra 2006, Turpeinen, C-520/04, Zb. s. I-10685, bod 26.

12 — Rozsudky Schumacker, už citovaný, body 31 a 32; zo 14. septembra 1999, Gschwind, C-391/97, Zb. s. I-5451, bod 22; zo 16. mája 2000, Zurstrassen, C-87/99, Zb. s. I-3337, bod 21; z 12. júna 2003, Gerritse, C-234/01, Zb. s. I-5933, bod 43; z 1. júla 2004, Wallentin, C-169/03, Zb. s. I-6443, bod 15; zo 6. júla 2006, Conijn, C-346/04, Zb. s. I-6137, bod 20, a z 25. januára 2007, Meindl, C-329/05, Zb. s. I-1107, bod 23.

13 — Rozsudok Schumacker, už citovaný, bod 33.

rezidenti.¹⁴ Zdá sa, že rozsudok Schumacker je v tomto ohľade veľmi významný, keďže sa týkal belgického štátneho príslušníka s bydliskom v Belgicku, ktorý dosiahol väčšinu svojich príjmov v Nemecku. Súdny dvor sa domnieval, že keďže sa nachádzal v obdobnej situácii ako pracovník, ktorý má bydlisko v Nemecku, a keďže sa nemohla posúdiť jeho osobná a rodinná situácia, pán Schumacker bol diskriminovaný. Na základe rovnakých úvah boli rozhodnuté veci Wielockx, Gschwind a Meindl¹⁵.

hospodársku činnosť spojenú s osobnou situáciou daňovníkov.¹⁷ Tento rozdiel otvorene pripúšťa, aby členské štáty využívali menší manévrovací priestor, pokiaľ sa ochraňuje určitá hospodárska činnosť, bez ohľadu na uvedenú osobnú situáciu tých, ktorí ju vykonávajú. Judikatúra však zaručuje, že daňová suverenita každého štátu je chránená, pokiaľ prekážka spočíva v spomínanej osobnej situácii daňovníka, čo musí posúdiť každý orgán na základe teritoriálnych kritérií. Hoci sa táto analýza nevyhla určitým problémom¹⁸, má svoju logiku, pretože právomoc v daňovej oblasti ostáva v rukách každej krajiny a Súdny dvor nemá v úmysle zasahovať do takého chúlостivého aspektu, aký má priamy vplyv na príjmy členských štátov¹⁹.

34. Z tejto judikatúry vyplýva, že nerovnosť sa stane oprávnenou, pokiaľ sa osobné a rodinné podmienky rezidentov a nerezidentov podstatne odlišujú. Diskriminácia sa však opätovne stane protiprávnou, ak sa rozdielnosť týka odpočtov priamo súvisiacich s činnosťou, z ktorej pochádzajú zdaniteľné príjmy.¹⁶ Naopak, Súdny dvor rešpektuje vnútroštátne daňové právne úpravy, ktoré podporujú, odmeňujú alebo postihujú prostredníctvom daňovej politiky, akúkoľvek

35. Odpočet stanovený v článku 3.74 holandského zákona o dani z príjmov môžu využívať tak nerezidenti, ako aj rezidenti. Tí prví musia splniť ročné minimum 1225 hodín v Holandsku, zatiaľ čo druhí si môžu

14 — V mojich návrhoch vo vyššie uvedenej veci Gschwind potvrdzujem túto hypotézu, pričom k bodu 42 dopĺňam, že rozsudok Schumacker „nechcel opustiť zásadu medzinárodného daňového práva, ktorá je všeobecne prijímaná v práve členských štátov prostredníctvom vzorového dohovoru OBSE v oblasti dvojitého zdanenia, a teda, že štátu trvalého bydliska prináleží zdaňovať celkové príjmy daňovníka, pričom sa prihliada na okolnosti, ktoré vyplývajú z jeho osobnej a rodinnej situácie“.

15 — Už citované rozsudky.

16 — Rozsudky z 8. mája 1990, Biehl, C-175/88, Zb. s. I-1779, bod 16; Schumacker, už citovaný, bod 36; Gerritse, už citovaný, body 27 a 28; z 3. októbra 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, Zb. s. I-9461, bod 42; z 15. februára 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, Zb. s. I-1425, bod 23, a z 11. septembra 2008, Eckelkamp a i., C-11/07, Zb. s. I-6845, bod 50.

17 — Judikatúra citovaná v predchádzajúcej poznámke pod čiarou a ALMENDRAL, V.: La tributación del no residente comunitario: entre la armonización fiscal y el derecho tributario internacional, In: *EUJ Working Papers LAW* 2008/25, s. 17 – 21 a 23 – 26.

18 — Ako zdôrazňuje ALMENDRAL, V.: c. d., s. 21, judikatúra sa nemení, keďže objektívne nerozlišuje (pretože Súdny dvor nechce alebo nemôže) medzi odpočtom spojeným s príjmami a osobným odpočtom.

19 — Súdny dvor v súlade s právom Spoločenstva priznal členským štátom právomoc v oblasti priamych daní. Rozsudky z 15. mája 1997, Futura Participations a Singer, C-250/95, Zb. s. I-2471, bod 19; z 26. októbra 1999, Eurowings Luftverkehrs, C-294/97, Zb. s. I-7447, bod 32; z 28. októbra 1999, Vestergaard, C-55/98, Zb. s. I-7641, bod 15; zo 14. decembra 2000, AMID, C-141/99, Zb. s. I-11619, bod 19, a z 13. decembra 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Zb. s. I-10837, bod 29.

započítat nielen hodiny odpracované v tejto krajine, ale aj hodiny odpracované v iných štátoch. Ide o zjavne rozdielne zaobchádzanie, ktoré holandská vláda pripúšťa. Niektoré štáty však odmietajú porovnávať situáciu nerezidentov so situáciou rezidentov a zdôrazňujú, že dotknutá diskriminácia je zlučiteľná s článkom 43 ES.

36. S týmto prístupom nesúhlasím.

37. Sporný odpočet sleduje účel, ktorý naznačilo Holandsko v tomto konaní: zdanenie príjmov samostatne zárobkovo činných osôb musí zaťažovať tých, ktorí vykonávajú svoje činnosti ako hlavnú činnosť.²⁰ Holandské daňové právo vytvorilo daňový režim pre samostatne zárobkovo činné osoby odmeňujúci tých, ktorí vo významnom rozsahu uskutočňujú podnikateľskú činnosť. Aby sa zaručil tento konečný výsledok, musí sa prekročiť určitý počet hodín.

38. Nerezident, ktorý pôsobí ako samostatne zárobkovo činná osoba v Holandsku, kde podlieha dani, musí splniť kritérium počtu hodín na to, aby mohol žiadať o odpočet podľa článku 3.74 zákona o dani z príjmov. Okrem toho musí odpracovať tento počet

hodín, *aby preukázal, že jeho hlavná činnosť je podnikateľskej povahy*²¹. Ako správne uviedla Komisia vo svojich písomných pripomienkach, požiadavka na počet hodín ustanovená holandskou právnou úpravou nemá v úmysle podmieniť alebo posudzovať osobnú alebo rodinnú situáciu daňovníka, ale overiť skutočnosť, že tí, ktorí vykonávajú osobitnú činnosť (v tomto prípade samostatne zárobkovú činnosť), neposkytujú nepravdivé vyhlásenia²². Vnútroštátna právna úprava tým, že vyžaduje, aby sa uvedený pracovný čas odpracoval v Holandsku, neprispieva k objasneniu druhu dotknutej činnosti.

39. Článok 3.74 zákona o dani z príjmov odkazuje na povahu plnenia podliehajúceho dani, a nie na osobnú alebo rodinnú situáciu daňovníka, a preto je situácia samostatne zárobkovo činnnej osoby nerezidenta porovnateľná so situáciou samostatne zárobkovo činnnej osoby rezidenta, aspoň čo sa týka odpočtu od základu dane, o ktorý ide v uvedenom ustanovení.

40. Preto sa domnievam, že Holandsko diskriminuje samostatne zárobkovo činné osoby

20 — Ako to na pojednávaní potvrdil zástupca holandskej vlády.

21 — Pán Gielen odkazuje na návrhy, ktoré predniesol generálny advokát v Hoge Raad v konaní vo veci samej, v bode 6.2.3 ktorých sa uvádza, že „kritérium počtu hodín sa nemôže oddelovať od výhody poskytnutej samostatne zárobkovo činným osobám... . Predchádzajúce znenia zákona v podstate preukazujú, že cieľom kritéria počtu hodín je zabrániť tomu, aby ‚falošní‘ podnikatelia využívali výhody priznávané samostatne zárobkovo činným osobám alebo inými slovami, aby len ‚skutoční‘ podnikatelia využívali právo na odpočet ustanovený v zákone“.

22 — Bod 10 písomných pripomienok Komisie.

nerezidentov, pričom im zabraňuje (na rozdiel od rezidentov), aby si na účely preukázania významného rozsahu svojej hospodárskej činnosti započítali čas, keď pracovali v inom členskom štáte.

stanoviskom súhlasia holandská a švédská vláda, ako aj pán F. Gielen. Existujú však rozdiely, pokiaľ ide o hlavnú otázku tohto konania, ktorá sa týka možnosti, ktorú holandská právna úprava ponúka podnikateľom nerezidentom, aby podliehali dani ako rezidenti a neboli diskriminovaní, ako sa vytyka.

41. V tejto súvislosti je potrebné zistiť, či je táto diskriminácia odôvodnená na základe skutočnosti, že daňovník nerezident by si mohol dobrovoľne zvoliť daňový režim daňovníkov rezidentov.

42. Toto je gordický uzol tejto prejudiciálnej otázky.

44. V tejto súvislosti sa všetky štáty, ktoré predložili písomné pripomienky zhodujú v obrane takzvaného „predpokladu neutralizácie“, na základe ktorého voľba zdanenia umožňuje daňovníkovi posúdiť výhody a nevýhody každého režimu. Ak uprednostní diskriminačný režim, ktorému by sa vyhol, keby si zvolil druhú alternatívu, nie je možné namietat nerovnosť, ktorá z toho vyplýva. V tomto zmysle sa v konaní vo veci samej vyjadril aj generálny advokát v Hoge Raad.

B — Voliteľný režim zdanenia pre nerezidentov a jeho funkcia ako mechanizmu, ktorým sa neutralizuje diskriminácia

43. Ako som už objasnil, Hoge Raad sa domnieva, že odpočet upravený zákonom o dani z príjmov pre samostatne zárobkovo činné osoby vyvoláva diskrimináciu. S týmto

45. Pán F. Gielen a Komisia podporujú na účely odpovede na prejudiciálnu otázku opačné stanovisko, pričom sa sústreďujú na iné dôvody, medzi inými na administratívne zaťaženie, ktoré zahraničnej samostatne zárobkovo činné osobe spôsobuje skutočnosť, že sa podriadi režimu pre daňovníkov rezidentov.

1. Voľba ako nástroj konvalidácie proti-právnosti

46. Táto vec otvára chúlостivý problém týkajúci sa zásady rovnosti. Všeobecne povedané, Hoge Raad sa pýta Súdneho dvora, či sa neoprávnená diskriminácia môže stať oprávnenou, keď si ju obeť slobodne zvolila. Dilema nadobúda osobitný význam v daňovej oblasti, v ktorej sa často ponúkajú daňovníkovi rôzne režimy, ktoré v niektorých prípadoch obsahujú nie vždy výhodné prvky.²³

47. Ten, kto je diskriminovaný právnou úpravou, sa nenachádza v obdobnej situácii ako ten, kto je diskriminovaný individuálne alebo fakticky. Keď zákonodarca alebo správny orgán navrhujú všeobecný a stabilný právny rámec, posudzujú široké spektrum možností a majú rozsiahlu právomoc voľnej úvahy. Autor samotného rozhodnutia alebo určitej skutočnej praxe sa zvyčajne opiera o právny rámec, ktorý je vymedzenejší a konkrétnejší. V dôsledku toho sa zákonodarcovi zveruje väčšia právomoc a tento súbor možností, ktorý sa mu poskytol, môže viesť

k diskriminácii len za osobitne závažných okolností²⁴. Samotná právna úprava vždy predpokladá rozdielne zaobchádzanie, pretože právna úprava sa bežne uplatňuje na niektoré, ale nie na všetky subjekty²⁵. Toto rozlíšenie ako také neporušuje zásadu rovnosti, pričom ju neporušuje ani systém, ktorý obsahuje rôzne možnosti voľby, a teda rôzne právne režimy.

48. Štáty zastúpené v tomto prejudiciálnom konaní tvrdia, že ten, kto si slobodne zvolí, že sa podriadi určitej právnej úprave, nemôže proti tejto skutočnosti následne namietat. Preto, pokiaľ právo priznáva niekomu možnosť voľby medzi rôznymi právnymi úpravami, medzi ktorými je aj jedna diskriminačná, táto možnosť zachováva zásadu rovnosti. Inými slovami, ak je subjekt diskriminovaný v rámci režimu, ktorý si sám bez výhrad zvolil, prejavená voľba neutralizuje

23 — WOTRES, J.: The Principle of Non-discrimination in European Community Law. In: *European Community Tax Review*, 1999, č. 2, s. 102; PETERS, C., SNELLAARS, M.: Non-discrimination and Tax Law: Structure and Comparison of the Various Non-discrimination Clauses. In: *European Community Tax Review*, 2001, č. 1, s. 13 a ZALAŠINSKI, A.: The Limits of the EC Concept of Direct Tax Restriction on Free Movement Rights, the Principles of Equality and Ability to Pay, and the Interstate Fiscal Equity. In: *Intertax*, zväzok 37, č. 5, s. 283.

24 — Súdny dvor to pripustil už vo svojej staršej judikatúre. Okrem iných pozri rozsudky z 5. októbra 1994, Nemecko/Rada, C-280/93, Zb. s. I-4973, body 89 a 90; z 12. novembra 1996, Spojené kráľovstvo/Rada, C-84/94, Zb. s. I-5755, bod 58; zo 17. júla 1997, SAM Schiffahrt a Stapf, C-248/95 a C-249/95, Zb. s. I-4475; zo 14. júla 1998, Safety Hi-Tech, C-284/95, Zb. s. I-4301, bod 37; z toho istého dňa Bettati, C-341/95, Zb. s. I-4355, bod 35; z 19. novembra 1998, Spojené kráľovstvo/Rada, C-150/94, Zb. s. I-7235, bod 53; z 15. decembra 2005, Grécko/Komisia, C-86/03, Zb. s. I-10979, bod 88, a zo 16. decembra 2008, Arcelor Atlantique a Lorraine a i., C-127/07, Zb. s. I-9895, bod 57.

25 — Ako uvádza generálny advokát Poiares Maduro vo svojich návrhoch k vyššie uvedenej veci Arcelor, „zo samotnej povahy legislatívneho pokusu teda vyplýva, že vyvoláva napätie vo vzťahu k zásade rovnosti“ (bod 46). Aj LLORENTE, R. F.: Juez y ley desde el punto de vista del principio de igualdad. In: *La forma del poder*, Madrid: CEPC, 1997, s. 642.

nerovnaké zaobchádzanie. Preto by zákonodarcovi stačilo poskytnúť niekomu priestor pre voľnú úvahu, aby následne bolo možné proti nemu úplne beztrešne prijať jasne diskriminačné ustanovenia.

proti diskriminačnému zaobchádzaniu a v dôsledku toho žiadať obdobné vyrubenie dane. Ak sa nejaký subjekt v takej situácii rozhodne pre legálnu možnosť alebo iný protiprávny, táto voľba nezmení diskriminačné zaobchádzanie na rovnaké.

49. Na rozdiel od tých, ktorí podporujú neutralizujúci účinok možnosti voľby, sa domnievam, že pochybnosti Hoge Raad sú abstraktnejšie, čo bez ohľadu na charakteristiky tejto veci umožňuje odpovedať na položenú otázku.

52. Na účely popretia tohto tvrdenia sa portugalská vláda odvoláva na pravidlo rímskeho práva *venire contra factum proprium* vyjadrujúce zásadu, podľa ktorej je potrebné zohľadniť vlastné úkony dotknutého subjektu. Určite je potrebné objasniť, že toto pravidlo sa používalo vždy v kontexte zákonnosti. Ak sa nepripustí rovnosť v protiprávnosti, nemôže sa ani pripísať právna váha vlastným úkonom, ktoré porušujú právo, pretože by sa tým konvalidoval protiprávny úkon, a to je pre právny poriadok neprijateľné.

50. Úvaha štátov vychádza z nesprávneho predpokladu, podľa ktorého sa dá vybrať medzi zákonnou a protiprávnou voľbou.

51. Podľa ustálenej judikatúry neexistuje nerovnosť v protiprávnosti.²⁶ Ak sa napríklad daňová správa dopustí chyby a vyrubí spoločnosti nižšiu daň, ako bolo potrebné, konkurenti nemôžu namietat

53. Okrem toho sa možnosť voľby ponúka všetkým samostatne zárobkovo činným osobám — podnikateľom bez toho, aby Holandsko odkázalo na iné doplňujúce požiadavky na účely uplatnenia tohto mechanizmu. Za týchto okolností sa o to ťažšie priznáva neutralizujúca funkcia tejto možnosti voľby, ktorá je „surová“, nepodmienená a otvorená pre každého podnikateľa bez toho, aby sa venovala pozornosť osobitostiam rôznych

26 — GARCIA PRATS, A.: *Imposición directa, no discriminación y derecho comunitario*. Madrid: Tecnos, 1998, s. 222 – 224.

kategórií samostatne zárobkovo činných osôb — podnikateľov²⁷.

56. Tieto posledné tvrdenia je potrebné teraz analyzovať.

54. Položená prejudiciálna otázka by sa v tejto chvíli mohla považovať za vyriešenú. Keby sa však Súdny dvor domnieval, že táto možnosť voľby konvaliduje diskrimináciu tým, že jej dodá zákonnú povahu, preskúvam porovnateľnosť jednotlivých situácií zahraničných rezidentov, ktorí si zvolia túto možnosť a skutočných holandských rezidentov.

a) Správne náklady

57. Komisia a pán Gielen poukazujú na správne náklady pri priznaní príjmov v režime ustanovenom pre rezidentov.

2. Dôsledky vyplývajúce daňovníkovi z voľby režimu pre rezidentov

55. Keby si podľa vlády Holandska pán Gielen zvolil režim zdanenia pre rezidentov, jeho daňová povinnosť by bola porovnateľná s daňovou povinnosťou osoby so skutočným daňovým domicilom v Holandsku. Právny zástupca pána Gielena však s týmto stanoviskom nesúhlasí a poukazuje na zjavné rozdiely tak v oblasti správy, ako aj zdanenia, ktoré redukujú voliteľný režim na falošnú alternatívu.

58. Toto tvrdenie sa dá uplatniť na väčšinu daňových systémov členských štátov, keďže v medzinárodnom daňovom práve existuje všeobecne ustálená zásada, podľa ktorej každému štátu prináleží zdaňovať príjmy dosiahnuté na svojom území (zásada teritoriality). Táto zásada sa vykonáva tak, že sa daňové právomoci priznávajú jednak štátu bydliska (zdanenie v štáte bydliska) jednak v štáte, kde sa vykonáva činnosť, ktorá podlieha dani (zdanenie v štáte zdroja).²⁸ Prvý štát predstavuje miesto, v ktorom sa ľahšie posúdi osobná schopnosť platiť dane a od daňovníka sa vyžaduje priznanie všetkých jeho príjmov, s výnimkou následného uplatnenia postupu opravy určených na zamedzenie dvojitého zdanenia (zásada zdanenia pri zdroji).

27 — Pozri v tomto zmysle návrhy, ktoré generálny advokát Mengozzi predniesol dňa 18. marca 2009 vo veci HSBC Holdings a Vidacos Nominees, C-569/07, (rozsudok z 1. októbra 2009, Zb. s. I-9047), body 71 a 72.

28 — PISTONE, P.: *The Impact of Community Law on Tax Treaties: Issues and Solutions*. Haag, London, New York: Kluwer, 2002, s. 197 – 200.

V druhom štáte, ktorý je svojím charakterom cudzí individuálnym podmienkam daňovníka, sa priznávajú a zdaňujú len tam dosiahnuté príjmy.

59. Zdá sa, že je jasné, že prvá možnosť si od daňovníka vyžaduje pri dokazovaní daňovej správe väčšie úsilie.

60. Na základe tohto predpokladu by F. Gielen mohol prijať daňový režim rezidenta v Holandsku prostredníctvom fikcie ustanovenej holandským zákonodarcom, hoci by nebol oslobodený od povinnosti predložiť priznanie v Nemecku v súlade s režimom pre rezidentov (tentoraz nemeckým). Vzhľadom na to, že má F. Gielen svoj domicil v Nemecku, musí však priznať svoje celkové príjmy tam. To isté by musel urobiť aj v Holandsku, keby si v ňom zvolil režim pre rezidentov upravený holandským zákonom o dani z príjmov. Po podaní priznania v každom štáte by sa v každom z nich pristúpilo k zodpovedajúcej úprave na základe zásady teritoriality.

61. Daňový režim pre samostatne zárobkovo činné osoby rezidentov spôsobuje daňovníkovi nerezidentovi dodatočné náklady, ktoré daňovník rezident nemusí vynaložiť. Zatiaľ

čo osoba, ktorá má domicil v Holandsku, priznáva len celkové príjmy a v zahraničí platí dane z príjmov dosiahnutých tam, daňovník, akým je F. Gielen, by mal priznať svoj celkový príjem v oboch členských štátoch, pričom by mal prispôbiť svoje účtovné pravidlá dvom vnútroštátnym právnym poriadkom a znášať správne náklady uložené dvomi daňovými orgánmi, ktoré navyše používajú dva rôzne jazyky²⁹. Je zjavné, že taký daňovník, akým je F. Gielen, ktorý nežije v Holandsku, sa nenachádza v rovnakej situácii ako daňovník, ktorý platí dane a býva v tomto štáte.

62. Súdny dvor je prísny pri posudzovaní administratívneho zafaženia, ktoré členský štát ukladá daňovníkom nerezidentom. Nebezpečenstvo týchto opatrení pre riadne fungovanie vnútorného trhu viedlo judikatúru, aby mlčky pripustila, že povinnosť nerezidenta dodržiavať účtovné pravidlá štátu, v ktorom dosahuje príjem, môže predstavovať prekážku nezlučiteľnú s článkom 43 ES³⁰.

29 — Z lingvistického hľadiska zástupkyňa holandskej vlády na pojednávaní pripustila, že daňová správa v jej krajine akceptuje doklady a oznámenia v „bežných jazykoch“ iných než holandčina, ale vždy len neformálne a bez právnej záruky. Na tento účel zástupkyňa neposkytla žiadne informácie o skutočnej situácii osoby, ktorá sa musí obrátiť na holandské orgány v jazyku, ktorým nie je holandčina. Zástupca F. Gielena Súdnemu dvoru naopak uviedol, že v Holandsku musí ten, kto vstupuje do styku s daňovými orgánmi, používať úradný jazyk tohto štátu, čo sa mi zdá byť dôveryhodnejšie.

30 — Rozsudok z 15. mája 1997, Futura Participations a Singer, C-250/95, Zb. s. I-2471, bod 25.

63. Predmetom tohto konania nie je otázka, či je administratívne zaťaženie, ktoré spôsobuje voľba podľa článku 2.5 zákona o dani z príjmov, v rozpore s voľným pohybom. Toto posúdenie len ukazuje, že napriek tomu, že zahraničná samostatne zárobkovo činná osoba môže platiť dane podľa režimu pre daňovníkov rezidentov, nepožíva rovnaké výhody. Pán Gielen a Komisia sa vyjadrili v tomto zmysle bez toho, aby Holandsko alebo iné členské štáty toto tvrdenie vo svojich písomných pripomienkach alebo ústnych prejavoch vyvrátili.

príjmov a predstavuje 2984 eur. Výpočet tu nekončí, pretože F. Gielen by si mohol od svojho základu dane odpočítať len pomernú časť zodpovedajúcu ziskom dosiahnutým v Holandsku.

65. Podľa obhajoby žalobcu je na výpočet konečného odpočtu potrebné vydeliť príjem dosiahnutý v Holandsku celkovým príjmom a vynásobiť výsledok uplatniteľným odpočtom. Číselne vyzerá táto operácia takto:

b) Výška daňovej povinnosti

$$(11\,577 / 88\,849) \times 2\,984 = 389 \text{ eur}$$

64. Na pojednávaní v rámci tohto prejudiciálneho konania vláda Holandska uviedla, že príjmami, ktoré tvoria základ dane v režime pre daňovníkov rezidentov, sú na účely uplatnenia zodpovedajúceho odpočtu podľa článku 2 ods. 5 zákona, celkové príjmy daňovníka, čo znamená, že keby si F. Gielen zvolil režim pre daňovníkov rezidentov, nepriznal by 11 577 eur dosiahnutých v Holandsku, ale 88 849 eur dosiahnutých za rok vo svojich dvoch prevádzkarniach, holandskej a nemeckej. Preto sa príslušný odpočet týka vyšších

66. Podľa F. Gielena však rezident v Holandsku, ktorý platí dane z celého svojho príjmu, bez ohľadu na jeho holandský alebo zahraničný pôvod, nevypočítava výšku svojho odpočtu pomerne, ale vždy odpočítava celú sumu pripisanú k základu dane. Táto diskriminácia je odôvodnená skutočnosťou, že napriek tomu, že by F. Gielen platil dane na základe režimu pre daňovníkov rezidentov, podlieha zdaneniu, len pokiaľ ide o príjmy dosiahnuté v Holandsku, a preto uplatňuje pomerný výpočet, aby daňovník nerezident nemal výhodnejší režim ako skutoční rezidenti.

67. Vláda Holandska predložila na pojednávaní alternatívnu metódu výpočtu, na základe ktorej sú finančné odpočty pre skutočného rezidenta a pre nerezidenta, ktorý si zvolí režim daňovníka rezidenta, totožné. Okrem toho, hoci zástupca F. Gielena trval na tom, že táto metóda nie je správna a konečný hospodársky výsledok je u týchto dvoch daňovníkov rozdielny, Súdny dvor nemá k dispozícii dostatočné dôkazy, aby objasnil tento spor, pretože nemôže zasahovať do kontroly zákonnosti holandskej daňovej úpravy, čím by výrazne prekročil svoju právomoc.

povinnosť sa zhoduje, platné právne predpisy sa pre jednotlivé skupiny daňovníkov odlišujú. Okrem toho v súlade s tým, čo uviedla Komisia, a ako som už uviedol v bodoch 57 až 63, povinnosť podať priznanie v oboch prípadoch za celkové príjmy tak v Holandsku, ako aj v Nemecku, spôsobuje veľké zaťaženie najmä vtedy, ak je príjem dosiahnutý v týchto dvoch krajinách nízky. Preto pôvodná diskriminácia, preskúmaná v bodoch 30 až 42 týchto návrhov, nie je odstránená, keďže s daňovníkom nerezidentom sa nezaobchádza rovnako ako s daňovníkom rezidentom, aj keď si zvolí jeho daňový režim.

68. Domnievam sa preto, že posúdiť to, či je výška daňovej povinnosti pre tieto dva prípady rovnaká, prináleží vnútroštátnemu súdu.

c) Predbežný záver

69. Napriek opísanej neistote je ťažké si predstaviť, že existujú obdobné situácie.

70. Ako na pojednávaní vysvetlil zástupca holandskej vlády, napriek tomu, že daňová

71. Zahraničný daňovník, ktorý uprednostní zdanenie na základe právnych predpisov, ktoré sa vzťahujú na daňovníkov rezidentov, na nenachádza v rovnakej situácii ako tuzemský daňovník. Tento nedostatok rovnorodosti bráni konštatovaniu, že možnosť uvedená v článku 2.5 zákona o dani z príjmov neutralizuje protiprávne diskriminácie spojené s jednou z týchto alternatív. Toto tvrdenie má

väčšiu váhu, ak sa chápe všeobecnejšie, najmä s ohľadom na judikatúru Súdneho dvora.

3. Voľba zdanenia a judikatúra Schumacker

72. Holandská vláda uvádza, že holandská daň z príjmov, ktorá ponúka možnosť voľby medzi režimom rezidentov a režimom nerezidentov, je v súlade s už citovaným rozsudkom Schumacker, ba dokonca ide nad rámec pravidiel stanovených Súdny dvorom v tejto veci.³¹

73. Nesúhlasím s týmto stanoviskom, ktoré vychádza z nesprávneho výkladu uvedeného rozsudku.

74. V uvedenom rozsudku Súdny dvor uviedol, že keď nerezident nemá významný príjem

v štáte svojho trvalého bydliska a dosahuje hlavnú časť svojho príjmu z činnosti vykonávanej v inom štáte, nemôžu byť tieto príjmy zdaňované v štáte zamestnania vo väčšej miere ako príjmy rezidenta, ktorý vykonáva rovnakú činnosť. Na základe uvedeného rozsudku potom existuje možnosť porovnania situácií, pretože s daňovníkom, ktorý pracuje prakticky výlučne v inej krajine ako je krajina jeho bydliska, sa musí zaobchádzať v štáte zamestnávateľa rovnako ako s rezidentom. Keďže porovnanie takejto povahy je možné, daňový systém hostiteľského štátu musí prihliadať na osobnú a rodinnú situáciu pracovníka nerezidenta, najmä ak sa tieto okolnosti nezohľadňujú v štáte jeho bydliska³².

75. Nie je možné vychádzať z už citovaného rozsudku Schumacker na účely odôvodnenia neutralizácie diskriminácie, ktorej obeťou bol F. Gielen. Táto judikatúra má osobitný rámec, do ktorého táto vec nespadá, a patrí do kontextu týkajúce sa pracovníka, na ktorého osobnú a rodinnú situáciu sa neprihliadlo, čím sa vzdaluje od predmetu tejto veci. V dôsledku toho nie je možné uviesť tak, ako to uvádza Holandsko, že článok 2.5 zákona o dani z príjmov poskytuje vyššiu úroveň ochrany než judikatúra Schumacker.

31 — Tento postoj holandskej vlády sa nachádza aj vo vyjadrení F. Gielena v tom zmysle, že legislatívne práce na zákone o dani z príjmov majú obdobné odôvodnenie: splnenie rozsudku Schumacker a priznanie zahraničným daňovníkom výhodnejší daňový režim ako ten, ktorý bol predmetom preskúmania v uvedenej veci [MvT Kamerstukken (parlamentné dokumenty) II 1998/99, č. 3, s. 79 a 80 (citácia prezatá z písomného vyjadrenia F. Gielena, s. 11)].

32 — LENAERTS, K., BERNARDEAU, L.: L'encadrement communautaire de la fiscalité directe. In: *Cahiers de droit européen*. 2007, č. 1 a 2, s. 77 – 80.

76. Okrem toho by extenzívne uplatňovanie rozsudku Schumacker, ktoré navrhuje Holandsko, malo nechcené dôsledky. Predmetný spor to potvrdzuje. Nedá sa pripustiť ani to, aby členský štát mohol prijatím voliteľných daňových režimov v prospech nerezidenta schváliť všetky diskriminácie, ktoré považuje za vhodné len preto, že jednoduchá voľba neutralizuje nerovnaké zaobchádzanie. Keby Súdny dvor prijal stanovisko holandskej vlády, museli by sa prijať opatrenia na účely zastavenia rozšírenia diskriminácií v neprospech nerezidentov a ich obmedzenia do úzkostlivo vymedzeného rámca. Keďže je ťažké vymyslieť také ochranné opatrenia, prikláňam sa k tomu, že je potrebné odmietnuť tvrdenie, podľa ktorého dotknutá možnosť voľby mala konvalidujúci účinok.

4. Záverečná úvaha

77. Nechcem uzavrieť tieto návrhy bez toho, aby som uviedol, že v tomto konaní sa nenamietalo proti voliteľnému režimu stanovenému v článku 2.5 zákona o dani z príjmov. Napriek všetkým úvahám je potrebné trvať na skutočnosti, že uvedené posúdenie bolo vykonané na účely posúdenia neutralizujúceho

dosahu voliteľného režimu na diskrimináciu zistenú v neprospech nerezidentov.

78. Je potrebné postupovať opatrne, pretože systém ustanovený v Holandsku má zjavné výhody³³. Podľa spoľahlivých informácií môže mať poskytnutie možnosti daňovníkovi, aby všetky jeho príjmy boli zdanené jednak v štáte bydliska a jednak v štáte zdroja príjmu, optimálne dôsledky, najmä pri cezhraničnom zdanení fyzických osôb³⁴. Vzhľadom na rôzne daňové modely platné v členských štátoch obsahuje holandský systém pozitívne prvky, proti ktorým nenamietam. Nie je teda ani úmyslom namietat proti oprávnenosti tohto modelu, keďže diskusia sa obmedzuje na neutralizujúci účinok tohto systému. V tejto súvislosti sa len článok 2.5 zákona o dani z príjmov javí ako nedostačujúci na odôvodnenie protiprávnej diskriminácie takých nerezidentov, akým je F. Gielen.

33 — Holandský režim, ktorý je predmetom preskúmania v týchto návrhoch, ustanovuje nepodmienujúcu voľbu pre samostatne zárobkovo činné osoby zahraničných daňovníkov. Prirodzene, rôzne členské štáty prijali také systémy voľby ako Holandsko, hoci ich obmedzili na tých, ktorí dosahujú vyšší percentuálny podiel svojho príjmu v inej krajine Spoločenstva, ako je krajina ich trvalého bydliska. Toto opatrenie podporila Komisia vo svojom odporúčaní 94/79/ES z 21. decembra 1993 o zdaňovaní niektorých položiek príjmu poberaného nerezidentmi v iných členských štátoch, ako je štát, ktorého sú rezidentmi [*neoficiálny preklad*] (Ú. v. ES 1994, L 39, s. 22), pričom uviedla, že zahraničný daňovník by mal mať možnosť využiť režim tuzemských daňovníkov, ak dostáva viac než 75 % svojho príjmu v štáte zdroja tohto príjmu.

34 — TERRA, B. J. M., WATTEL, P. J.: *European Tax Law*. 4. vydanie, Deventer: Kluwer, 2005, s. 80 – 82.

VI — Návrh

79. So zreteľom na uvedené skutočnosti navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na otázku položenú Hoge Raad takto:

Článok 43 ES sa musí vykladať v tom zmysle, že mu odporuje uplatnenie takého vnútroštátneho ustanovenia, ktorým sa diskriminujú samostatne zárobkovo činné osoby nerezidenti, a to aj vtedy, keď daňovník nerezident mal možnosť, ktorú nevyužil, zvoliť si režim uplatňovaný voči samostatne zárobkovo činným osobám rezidentom.