



Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (druhá komora)

z 18. decembra 2014*

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

Vo veci C-87/13,

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

Staatssecretaris van Financiën

proti

X,

SÚDNY DVOR (druhá komora),

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

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- X, v zastúpení: F. Engelen, S. Douma a G. Boulogne, poradcovia,
- holandská vláda, v zastúpení: B. Koopman a M. Bulterman, splnomocnené zástupkyne,
- nemecká vláda, v zastúpení: T. Henze a K. Petersen, splnomocnení zástupcovia,
- španielska vláda, v zastúpení: A. Rubio González, splnomocnený zástupca,
- francúzska vláda, v zastúpení: D. Colas a J.-S. Pilczer, splnomocnení zástupcovia,

* Jazyk konania: holandčina.

- talianska vláda, v zastúpení: G. Palmieri, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci P. Gentili, avvocato dello Stato,
 - vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: S. Brighthouse, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci R. Hill, barrister,
 - Európska komisia, v zastúpení: W. Roels a W. Mölls, splnomocnení zástupcovia,
- po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 4. septembra 2014,
vyhlásil tento

Rozsudok

- 1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 49 ZFEÚ a 63 ZFEÚ.
- 2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Staatssecretaris van Financiën (štátny tajomník pre financie) a pánom X, ktorého predmetom je odmietnutie holandských daňových orgánov odpočítať z príjmov daňovníka určité výdavky súvisiace s údržbou jeho obydlia, zámku nachádzajúceho sa v Belgicku a chráneného právnou úpravou tohto členského štátu o ochrane pamiatok, iba z dôvodu, že uvedený zámok nie je chránený právnou úpravou Holandského kráľovstva o ochrane pamiatkach.

Holandské právo

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

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

- 4 Podľa článku 3.1 tohto zákona:

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

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

- a) zdaniteľného zisku podniku (článok 3.2);
- b) zdaniteľnej mzdy (článok 3.3);
- c) zdaniteľného zisku vytvoreného rozličnými činnosťami (článok 3.4);
- d) zdaniteľných opakujúcich sa dávok a platieb (článok 3.5);
- e) zdaniteľných príjmov pochádzajúcich z vlastného obydlia (článok 3.6);

- f) záporných výdavkov súvisiacich so získaním príjmov (článok 3.8) a
- g) záporných odpočtov osobnej povahy (článok 3.9)

zniženej o:

- h) odpočet vykonaný z dôvodu neexistencie alebo takmer neexistencie dlhov súvisiacich s vlastným obydliím (článok 3.6a);
- i) výdavky súvisiace so získaním príjmov (článok 3.7) a
- j) odpočty osobnej povahy (kapitola 6).“

5 Z obsahu návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že zdaniteľné príjmy pochádzajúce z bývania daňovníka sa stanovujú paušálne percentuálnou sadzbou hodnoty obydliia.

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

7 Článok 6.2 zákona o dani z príjmov nazvaný „Zohľadnenie osobných odpočtov“ znie takto:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

9 Článok 7 tohto zákona stanovuje:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

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

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

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

- 15 Pán X si zvolil režim platný pre daňovníkov holandských rezidentov, pričom vo svojom daňovom priznaní uplatnil v tomto členskom štáte odpočet sumy 18 140 eur z titulu výdavkov na údržbu a odpisy zámku, ktorý využíval na účely vlastného bývania v zmysle holandského zákona o dani z príjmov.
- 16 Následne bol voči nemu vymáhaný tento odpočet z dôvodu, že nebola splnená podmienka stanovená v článku 6.31 ods. 2 zákona o dani z príjmov, podľa ktorého pamiatka musí byť zapísaná v niektorom z registrov uvedených v článkoch 6 a 7 zákona o ochrane pamiatok.
- 17 Rechtbank Breda, ktorý sa domnieval, že právo na dotknutý odpočet nemožno obmedziť iba na pamiatky nachádzajúce sa v Holandsku, vyhovel žalobe pána X, ktorou sa bránil proti tomuto vymáhaniu. Gerechtshof te 's-Hertogenbosch zamietol odvolanie podané holandským daňovým orgánom. Staatssecretaris van Financiën podal kasačný opravný prostriedok na Hoge Raad der Nederlanden.
- 18 Za týchto okolností Hoge Raad der Nederlanden rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru nasledujúce prejudiciálne otázky:
- „1. Bráni právo Únie, predovšetkým ustanovenia o slobode usadiť sa a o voľnom pohybe kapitálu, tomu, aby belgický rezident, ktorý na základe svojej žiadosti podlieha daňovej povinnosti v Holandsku ako rezident a vynaložil výdavky na zámok, ktorý používa na účely vlastného bývania, pričom tento zámok sa nachádza v Belgicku, kde bol vyhlásený za zákonom chránenú pamiatku a symbol obce, nemohol tieto výdavky odpočítať pri zdanení príjmov v Holandsku, pretože v Holandsku zámok nie je zaregistrovaný ako chránená pamiatka?
2. Do akej miery je v tejto súvislosti relevantné, či dotknutá osoba môže výdavky v štáte svojho bydliska, ktorým je Belgicko, odpočítať pri zdanení svojich súčasných alebo budúcich príjmov z hnutelného majetku na základe voľby progresívneho zdaňovania príjmov?“

O prejudiciálnych otázkach

- 19 Svojimi otázkami, ktoré treba skúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa články 49 ZFEÚ a 63 ZFEÚ majú vykladať v tom zmysle, že bránia právnej úprave členského štátu, ktorá s cieľom ochrany národného kultúrneho dedičstva vyhradzuje právo odpočítať výdavky súvisiace s chránenými pamiatkami výlučne vlastníkom pamiatok nachádzajúcich sa na území tohto štátu.
- 20 Na úvod treba uviesť, že aj keď môžu byť dotknuté tak voľný pohyb kapitálu, ako aj sloboda usadiť sa, v kontexte prejednávanej veci treba odpovedať na preformulované otázky s ohľadom na slobodu usadiť sa.
- 21 Do pôsobnosti článku 49 ZFEÚ totiž spadá každý rezident členského štátu bez ohľadu na jeho štátnu príslušnosť, ktorý má na základnom imaní spoločnosti usadenej v inom členskom štáte účasť, z ktorej mu vyplýva určitý vplyv na rozhodovanie tejto spoločnosti umožňujúci mu určovať jej činnosť (pozri rozsudok N, C-470/04, EU:C:2006:525, bod 27).
- 22 Tak je to v prípade pána X, ktorý si v dotknutom daňovom období zvolil miesto bydliska v Belgicku a ktorý v Holandsku riadil obchodné záležitosti spoločnosti založenej podľa holandského práva, ktorej je jediným akcionárom.
- 23 Podľa ustálenej judikatúry článku 49 ZFEÚ odporujú všetky vnútroštátne opatrenia, ktoré, hoci sa uplatňujú bez diskriminácie založenej na štátnej príslušnosti, môžu štátnym príslušníkom Únie sťažovať výkon slobody usadiť sa zaručenej Zmluvou o FEÚ alebo ho robiť menej atraktívnym (pozri najmä rozsudok Attanasio Group, C-384/08, EU:C:2010:133, bod 43 a citovanú judikatúru).

- 24 Je potrebné konštatovať, že právna úprava dotknutá vo veci samej predstavuje obmedzenie slobody usadiť sa.
- 25 V situáciách, ako je prípad pána X, ktorý síce nemá bydlisko v Holandsku, no zvolil si daňový režim rezidentov, pretože všetky svoje činnosti vykonáva v tomto členskom štáte, totiž táto právna úprava vedie k rozdielnemu zaobchádzaniu s daňovníkmi obývajúcimi historickú pamiatku podľa toho, či bývajú alebo nebývajú v tuzemsku.
- 26 Toto rozdielne zaobchádzanie môže odrádzať daňovníkov, ktorí si zvolili na bývanie historickú pamiatku nachádzajúcu sa na území jedného členského štátu, aby vykonávali svoju činnosť na území iného členského štátu.
- 27 Diskriminácia medzi rezidentmi a nerezidentmi v zmysle Zmluvy by však mohla existovať iba vtedy, ak by sa napriek ich bydlisku v odlišných členských štátoch potvrdilo, že pokiaľ ide o cieľ a obsah príslušných vnútroštátnych ustanovení, sa tieto dve kategórie daňovníkov nachádzajú v porovnateľnej situácii (pozri rozsudok Komisia/Estónsko, C-39/10, EU:C:2012:282, bod 51).
- 28 Súdny dvor sa však domnieva, že v prejednávanej veci to tak nie je.
- 29 Cieľom vnútroštátnej úpravy dotknutej vo veci samej, tak, ako vyplýva najmä z odôvodnenia návrhu zákona, ktorý viedol k prijatiu zákona o dani z príjmov, je totiž zachovať a udržať kultúrne a historické dedičstvo Holandska za pomoci práva na osobitný odpočet niektorých výdavkov súvisiacich s chránenými pamiatkami, najmä pamiatkami slúžiacimi na účely vlastného bývania ich vlastníka.
- 30 Práve s ohľadom na tento cieľ Holandské kráľovstvo priznalo uvedené právo na odpočet vlastníkom chránenej pamiatky nachádzajúcej sa v Holandsku, a to aj keď majú bydlisko v inom členskom štáte, ako to vyplýva z písomných pripomienok predložených holandskou vládou.
- 31 Vyhradenie takého daňového zvýhodnenia, ktorého cieľom je zachovanie kultúrneho a historického dedičstva v Holandsku, výlučne vlastníkom chránených pamiatok nachádzajúcich sa v tuzemsku je nevyhnutnou súčasťou cieľa sledovaného vnútroštátnym zákonodarcom.
- 32 Rozdielne zaobchádzanie, ktoré z toho vyplýva, sa teda uplatňuje na kategórie daňovníkov, o ktorých sa nemožno domnievať, že sa nachádzajú v objektívne porovnateľných situáciách.
- 33 Inak by to mohlo byť iba za predpokladu, ak daňovník preukáže, že pamiatka, ktorej je vlastníkom, hoci sa nachádza na území iného členského štátu ako Holandského kráľovstva, patrí do holandského historického a kultúrneho dedičstva, a že nebyť toho, že sa nachádza v zahraničí, by mohla na základe takejto skutočnosti spadať pod ochranu holandského zákona o ochrane pamiatok.
- 34 Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy je potrebné na položené otázky odpovedať tak, že článok 49 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni právnej úprave členského štátu, ktorá s cieľom ochrany národného kultúrneho a historického dedičstva vyhradzuje právo odpočítať výdavky súvisiace s chránenými pamiatkami výlučne vlastníkom pamiatok nachádzajúcich sa na jeho území, pokiaľ toto právo je priznané vlastníkom pamiatok, ktoré môžu patriť do kultúrneho a historického dedičstva tohto členského štátu, napriek tomu, že sa nachádzajú na území iného členského štátu.

O trovách

- 35 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdny dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (druhá komora) rozhodol takto:

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

Podpisy