

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (druhá komora)

z 18. júna 2015 (*)

„Návrh na zažatie prejudiciálneho konania – Voľný pohyb pracovníkov – Daňová právna úprava – Dane z príjmov – Príjmy dosiahnuté na území Ílenského štátu – Pracovník nerezident – Zdanenie v štáte zamestnania – Podmienky“

Vo veci C-9/14,

ktorej predmetom je návrh na zažatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Hoge Raad der Nederlanden (Holandsko) z 13. decembra 2013 a doručený Súdnemu dvoru 13. januára 2014, ktorý súvisí s konaním:

Staatssecretaris van Financiën

proti

D. G. Kieback,

SÚDNY DVOR (druhá komora),

v zložení: predsedníčka druhej komory R. Silva de Lapuerta, sudcovia J.-C. Bonichot (spravodajca), A. Arabadžiev, J. L. da Cruz Vilaça a C. Lycourgos,

generálna advokátka: E. Sharpston,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteňom na písomnú časť konania,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- D. G. Kieback, v zastúpení: S. Douma, G. Boulogne a N. Schipper, belastingadviseurs,
- holandská vláda, v zastúpení: M. Bulterman a B. Koopman, splnomocnené zástupkyne,
- nemecká vláda, v zastúpení: T. Henze a K. Petersen, splnomocnení zástupcovia,
- portugalská vláda, v zastúpení: L. Inez Fernandes, M. Rebelo a J. Martins da Silva, splnomocnení zástupcovia,
- švédska vláda, v zastúpení: A. Falk, C. Meyer-Seitz, U. Persson, L. Swedenborg, E. Karlsson a K. Sparman, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: A. Cordewener a W. Roels, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 5. marca 2015,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 39 ES (teraz článok 45 ZFEÚ).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Staatssecretaris van Financiën (minister financií) a D. G. Kiebackom vo veci odmietnutia holandského daňového orgánu započítať na príjmy dosiahnuté dotknutou osobou v období, počas ktorého bola zamestnaná v Holandsku, od 1. januára do 31. marca 2005, náklady znášané počas tohto obdobia z dôvodu splácania úveru zabezpečeného nehnuteľnosťou na kúpu nehnuteľnosti určené na bývanie, ktorá je v jej vlastníctve a nachádza sa v Nemecku.

Právny rámec

3 V Holandsku § 2.3 zákona o dani z príjmov z roku 2001 (Wet Inkomstenbelasting 2001, ďalej len „zákon z roku 2001“) stanovuje:

„Daň z príjmov sa týka nasledujúcich príjmov, ktoré daňovník dosiahol počas príslušného kalendárneho roka:

- a) zdaniteľné príjmy pochádzajúce z pracovnej činnosti alebo z nehnuteľnosti určené na bývanie,
- b) zdaniteľné príjmy pochádzajúce z významnej majetkovej úasti a
- c) zdaniteľné príjmy pochádzajúce z úspor a investícií.“

4 § 2.4 zákona z roku 2001 stanovuje:

„1. Zdaniteľné príjmy pochádzajúce z pracovnej činnosti alebo z nehnuteľnosti určené na bývanie sa stanovujú:

- a) pre tuzemských daňovníkov: podľa ustanovení kapitoly 3,
- b) pre zahraničných daňovníkov: podľa ustanovení časti 7.2...“

5 Podľa § 2.5 zákona z roku 2001:

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

...“

6 Podľa § 3.120 ods. 1 zákona z roku 2001 má rezident v Holandsku právo odpočítať „záporné príjmy“ pochádzajúce z nehnuteľnosti určené na bývanie v jej vlastníctve, ktorá sa nachádza v Holandsku.

7 Podľa § 7.1 písm. a) zákona z roku 2001 sa dať vyberá zo zdaniteľných príjmov z pracovnej činnosti a nehnuteľnosti určené na bývanie v Holandsku, ktoré boli dosiahnuté počas kalendárneho roka.

8 Podľa § 7.2 ods. 2 písm. b) a f) zákona z roku 2001 je súčasťou zdaniteľných príjmov z pracovnej činnosti a nehnuteľnosti určené na bývanie zdaniteľná mzda zo zamestnania vykonávaného v Holandsku a prípadne zdaniteľné príjmy pochádzajúce z nehnuteľnosti určené na bývanie, ktorá je vo vlastníctve v Holandsku.

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky.

9 D. G. Kieback je nemecký štátny príslušník. V období od 1. januára do 31. marca 2005, teda do dňa, keď odišiel vykonávať pracovnú činnosť do Spojených štátov, D. G. Kieback pracoval v Holandsku, ale býval v Nemecku, kde vlastnil nehnuteľnosť určenú na bývanie.

10 Ak by vykonával svoje zamestnanie v Holandsku počas celého roka 2005, mohol by, aj keby bol v tomto členskom štáte nerezidentom, započítať na príjmy zo svojej závislej činnosti, zdaniteľné za tento rok, „záporné príjmy“ týkajúce sa jeho nehnuteľnosti určené na bývanie a vyplývajúce z nákladov na úver na kúpu tejto nehnuteľnosti, a to pod podmienkou, že by v tomto členskom štáte dosiahol podstatnú časť svojich príjmov počas uvedeného roka.

11 Keďže holandský daňový orgán konštatoval, že D. G. Kieback dosiahol podstatnú časť svojich príjmov z roku 2005 v Spojených štátoch, dotknutej osobe zdanil príjmy dosiahnuté v Holandsku za tento rok, bez zohľadnenia „negatívnych príjmov“ týkajúcich sa jeho nehnuteľnosti určené na bývanie.

12 Po tom, ako bola zamietnutá jeho sťažnosť adresovaná tomuto orgánu, D. G. Kieback podal žalobu na Rechtbank te Breda (Okresný súd v Brede), ktorý jeho návrhu vyhovel. O odvolaní rozhodoval Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (Odvolací súd v 's-Hertogenboschi), ktorý 23. marca 2012 potvrdil rozhodnutie prijaté na prvom stupni.

13 Staatssecretaris van Financiën podal kasačný opravný prostriedok na vnútroštátny súd, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania, pričom tvrdil, že podľa judikatúry Súdného dvora je priznanie daňových výhod, ktoré súvisia s osobnými a rodinnými pomermi, nerezidentom za rovnakých podmienok ako rezidentom, povinné len vtedy, keď najmenej 90 % celkových príjmov dotknutej osoby je zdaniteľných v jeho členskom štáte zamestnania, a že toto kritérium sa musí v tomto štáte posudzovať na ročnej báze.

14 Vnútroštátny súd sa pýta, či by sa v takom prípade, o aký ide vo veci samej, nemal na účely zistenia, či daňovník dosiahol celý alebo takmer celý svoj príjem v štáte zamestnania, brať do úvahy stav za celé zdaňovacie obdobie, ale len stav zodpovedajúci obdobiu, počas ktorého daňovník býval v členskom štáte, v tomto prípade v Spolkovej republike Nemecko, a pracoval v inom členskom štáte, konkrétne v Holandskom kráľovstve. Aj keď sa mu tento prístup zdá byť najviac logický, vnútroštátny súd vyjadril svoje pochybnosti vzhľadom na odporúčanie Komisie 94/79/ES z 21. decembra 1993 o zdanení niektorých príjmov, ktoré nadobudli nerezidenti v inom členskom štáte, než je štát ich bydliska [*neoficiálny preklad*] (Ú. v. ES L 39, 1994, s. 22), ktoré podľa svojho článku 2 ods. 2 odkazuje na celkový zdaniteľný príjem počas kalendárneho roka.

15 Za týchto okolností Hoge Raad der Nederlanden (Najvyšší súd Holandska) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru nasledujúce prejudiciálne otázky:

„1. Má sa článok 39 ES vykladať v tom zmysle, že členský štát, v ktorom daňovník vykonáva

závislú ?innos?, musí na ú?ely zdanenia príjmov zah?adni? osobné a rodinné pomery da?ovníka v prípade, keď tento da?ovník pracoval v tomto ?lenskom štáte len v ?asti zda?ovacieho obdobia, pričom býval v inom ?lenskom štáte, celý alebo takmer celý svoj príjem dosiahol v tomto štáte zamestnania, po?as referen?ného roka odišiel býva? a pracova? do inej krajiny a pri zah?adnení celého zda?ovacieho obdobia nedosiahol celý alebo takmer celý svoj príjem v ?lenskom štáte zamestnania?

2. Má na odpove? na prvú otázku vplyv, ?i štát, do ktorého pracovník odišiel býva? a pracova? po?as zda?ovacieho obdobia, nie je ?lenským štátom Európskej únie?“

O prejudiciálnych otázkach

16 Svojimi otázkami, ktoré je potrebné preskúma? spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, ?i sa má ?lánok 39 ods. 2 ES vyklada? v tom zmysle, že bráni tomu, aby ?lenský štát na ú?ely zdanenia príjmov pracovníka nerezidenta, ktorý vykonával svoju pracovnú ?innos? v tomto ?lenskom štáte po?as ?asti zah?ad?ovaného roka predtým, ako ju odišiel vykonáva? do inej krajiny, odmietol prizna? tomuto pracovníkovi da?ovú výhodu zah?ad?ujúcu jeho osobné a rodinné pomery z dôvodu, že hoci v tomto ?lenskom štáte dosiahol celý alebo takmer celý svoj príjem týkajúci sa tohto obdobia, tento príjem nepredstavuje podstatnú ?as? jeho zdaniteľných zdrojov za celý uvedený rok. Rovnako sa pýta, ?i okolnosť, že tento pracovník odišiel vykonáva? svoju pracovnú ?innos? do tretieho štátu, a nie do iného ?lenského štátu Únie, môže mať na tento výklad nejaký vplyv.

17 Na úvod je potrebné v prvom rade spresni?, že vnútroštátny súd položil tieto otázky v situácii, v ktorej je nesporné, že na rozdiel od nerezidenta, akým je D. G. Kieback, da?ovník bývajúci v Holandsku má možnosť necha? si zah?adni? záporné príjmy týkajúce sa nehnuteľnosti určenej na bývanie, ktorú vlastní a ktorá sa nachádza v Holandsku, aj keď v dôsledku toho, že po?as roka odišiel býva? do inej krajiny, nedosiahol v Holandsku celý alebo takmer celý svoj príjem za tento rok.

18 Je preto nesporné, že v tomto prípade je zaobchádzanie, ktoré je podľa uplatniteľného vnútroštátneho práva vyhradené pre da?ovníkov nerezidentov, nevýhodnejšie ako pre da?ovníkov rezidentov.

19 V druhom rade je nesporné, že zah?adnenie „záporných príjmov“ týkajúcich sa nehnuteľnosti nachádzajúcej sa v ?lenskom štáte bydliska dotknutého da?ovníka predstavuje, ako to uviedla generálna advokátka v bode 29 svojich návrhov, da?ovú výhodu súvisiacu s osobnými pomermi dotknutej osoby relevantnými pre posúdenie jej celkovej schopnosti plati? dane (pozri v tomto zmysle rozsudky Lakebrink a Peters/Lakebrink, C?182/06, EU:C:2007:452, bod 34, ako aj Renneberg, C?527/06, EU:C:2008:566, body 65 až 67).

20 V tejto súvislosti je potrebné pripomenú?, pokiaľ ide o nevýhodnejšie zaobchádzanie vyhradené príslušným vnútroštátnym právom pre nerezidentov, že podľa ?lánku 39 ods. 2 ES zah??a vo?ný pohyb pracovníkov odstránenie akejkoľvek diskriminácie medzi pracovníkmi ?lenských štátov na základe štátnej príslušnosti, pokiaľ ide o zamestnanie, odmenu za prácu a iné pracovné podmienky. Súdny dvor najmä rozhodol, že zásada rovnosti zaobchádzania v oblasti odmeňovania by bola zbavená účinku, ak by mohla byť porušená diskriminačnými vnútroštátnymi ustanoveniami v oblasti dane z príjmu (pozri najmä rozsudky Schumacker, C?279/93, EU:C:1995:31, bod 23, a Sopora, C?512/13, EU:C:2015:108, bod 22).

21 Vzhľadom na uvedené môže diskriminácia spočívať len v uplatnení odlišných pravidiel na porovnateľné situácie alebo v uplatnení rovnakého pravidla na odlišné situácie (pozri najmä rozsudky Schumacker, C?279/93, EU:C:1995:31, bod 30, a Talotta, C?383/05, EU:C:2007:181,

bod 18).

22 V oblasti priamych daní nie sú situácie rezidentov a nerezidentov vo všeobecnosti porovnateľné, keďže príjem dosahovaný na území jedného členského štátu nerezidentom tvorí najmä iba časť jeho celkového príjmu sústredeného do miesta jeho bydliska a osobnú schopnosť nerezidenta platiť dane vychádzajúcu zo zohľadnenia všetkých jeho príjmov a jeho osobných a rodinných pomerov možno najmä posúdiť v mieste, kde má sústredené svoje osobné a majetkové záujmy, čomu vo všeobecnosti zodpovedá miesto jeho obvyklého bydliska (pozri najmä rozsudky Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, body 31 a 32, ako aj Grünwald, C-559/13, EU:C:2015:109, bod 25).

23 Súdny dvor teda v bode 34 rozsudku Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31) uviedol, že skutočnosť, že členský štát nepriznáva nerezidentom určité daňové výhody, ktoré priznáva rezidentom, nie je vo všeobecnosti diskriminácia, ak sa berú do úvahy objektívne rozdiely medzi situáciou rezidentov a nerezidentov či z hľadiska zdroja príjmov, alebo z hľadiska osobnej schopnosti platiť dane, alebo osobných a rodinných pomerov (pozri tiež rozsudok Grünwald, C-559/13, EU:C:2015:109, bod 26).

24 Diskriminácia medzi rezidentmi a nerezidentmi by v zmysle Zmluvy o ES existovala iba vtedy, ak by sa napriek ich bydlisku v odlišných členských štátoch potvrdilo, že pokiaľ ide o predmet a obsah príslušných vnútroštátnych ustanovení, tieto dve kategórie daňovníkov sa nachádzajú v porovnateľnej situácii (pozri rozsudok Gschwind, C-391/97, EU:C:1999:409, bod 26).

25 O takýto prípad ide najmä vtedy, keď daňovník nerezident nedosiahol významný príjem vo svojom členskom štáte bydliska a podstatná časť jeho zdaniteľných zdrojov pochádza z činnosti vykonávanej v členskom štáte zamestnania, takže členský štát bydliska mu nemôže priznať výhody vyplývajúce zo zohľadnenia jeho osobných a rodinných pomerov (pozri najmä rozsudky Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, bod 36; Lakebrink a Peters/Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, bod 30, ako aj Renneberg, C-527/06, EU:C:2008:566, bod 61).

26 V takom prípade diskriminácia spočíva v skutočnosti, že osobné a rodinné pomery nerezidenta, ktorý dosiahol podstatnú časť svojich príjmov a takmer všetky svoje rodinné príjmy v členskom štáte, ktorý nie je členským štátom jeho bydliska, nie sú zohľadnené ani v členskom štáte bydliska, ani v členskom štáte zamestnania (rozsudky Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, bod 38; Lakebrink a Peters/Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, bod 31, ako aj Renneberg, C-527/06, EU:C:2008:566, bod 62).

27 V bode 34 rozsudku Lakebrink a Peters/Lakebrink (C-182/06, EU:C:2007:452) Súdny dvor spresnil, že význam judikatúry vyplývajúcej z rozsudku Schumacker sa vzťahoval na všetky daňové výhody súvisiace so schopnosťou nerezidenta platiť dane, ktoré nie sú priznané ani v členskom štáte bydliska, ani v členskom štáte zamestnania (rozsudok Renneberg, C-527/06, EU:C:2008:566, bod 63).

28 Vzhľadom na takéto daňové výhody súvisiace so schopnosťou dotknutého daňovníka platiť dane samotná okolnosť, že nerezident dosiahol v štáte zamestnania príjmy za tých istých podmienok ako rezident tohto štátu nepostačuje na to, aby sa jeho situácia považovala za objektívne porovnateľnú so situáciou tohto rezidenta. Ďalej je na účely konštatovania takejto objektívnej porovnateľnosti potrebné, aby z dôvodu, že tento nerezident dosahuje podstatnú časť svojich príjmov v členskom štáte zamestnania, členský štát bydliska nemohol tomuto nerezidentovi priznať výhody vyplývajúce zo zohľadnenia všetkých jeho príjmov a osobných a rodinných pomerov.

29 Keď nerezident počas roka odíde vykonávať svoju pracovnú činnosť do inej krajiny, nie je neumožňuje domnievať sa, že len vzhľadom na túto skutočnosť štát bydliska nebude môcť zohľadniť všetky príjmy a osobné a rodinné pomery dotknutej osoby. Navyše keďže po tomto odchode dotknutá osoba mohla byť zamestnaná následne alebo aj zároveň vo viacerých krajinách a mohla si stanoviť centrum svojich osobných a majetkových záujmov v niektorej z týchto krajín, nemožno sa domnievať, že štát, v ktorom vykonávala svoju pracovnú činnosť pred týmto odchodom, by mohol tieto pomery posúdiť ľahšie ako štát, prípadne štáty, v ktorých býva po tomto odchode.

30 Mohlo by to byť inak len v prípade, že sa ukáže, že dotknutá osoba dosiahla v štáte zamestnania, ktorý počas roka opustila, podstatnú časť svojich príjmov a takmer celé rodinné príjmy za tento rok, keďže tento štát by jej mohol lepšie priznať výhody, ktoré vyplývajú zo zohľadnenia všetkých jej príjmov a jej osobných a rodinných pomerov.

31 Na účely stanovenia, či to tak je, treba mať k dispozícii všetky potrebné informácie, ktoré umožňujú posúdiť celkovú schopnosť daňovníka platiť dane, pri zohľadnení zdroja jeho príjmov a jeho osobných a rodinných pomerov. Na to, aby bolo takéto posúdenie v tejto súvislosti dostatočne relevantné, pomery, ktoré sa majú zobrať do úvahy, sa musia týkať celého posudzovaného zdaňovacieho obdobia, pričom toto obdobie sa vo všeobecnosti považuje za obdobie, ktoré vo väčšine členských štátov slúži na určenie dane z príjmov, čo je okrem iného aj prípad Holandska.

32 Musí to tak byť najmä na účely stanovenia, ktorá časť zo všetkých rodinných príjmov dosiahnutých dotknutou osobou predstavuje príjmy, ktoré dosiahla v štáte zamestnania predtým, než odišla vykonávať svoju pracovnú činnosť do inej krajiny.

33 Zdá sa, že takáto logika prevládala okrem iného aj pri prijatí odporúčania 94/79, ktorého článok 2 ods. 2 uvádza, že členské štáty nesmú na príjmy fyzických osôb nerezidentov uplatniť vyššiu daň ako na príjmy rezidentov, ak príjmy, ktoré sú zdaniteľné v členskom štáte, v ktorom fyzická osoba nie je rezidentom, predstavujú aspoň 75 % jej celkového zdaniteľného príjmu počas zdaňovacieho obdobia.

34 Z toho vyplýva, že daňovník nerezident, ktorý nedosiahol v štáte zamestnania celý alebo takmer celý rodinný príjem, ktorý získal počas celého zohľadňovaného roka, nie je v porovnateľnej situácii ako rezidenti tohto štátu, pri ktorých sa zohľadňuje ich schopnosť platiť dane z príjmov v tomto štáte. členský štát, v ktorom daňovník dosiahol len časť svojich zdaniteľných zdrojov počas celého zohľadňovaného roka, preto nie je povinný priznať mu výhody, ktoré priznáva svojim vlastným rezidentom.

35 Na tento záver nemá vplyv ani okolnosť, že dotknutá osoba ukončila svoje zamestnanie v členskom štáte preto, aby odišla vykonávať svoju pracovnú činnosť do tretieho štátu, a nie do iného členského štátu. Požadovaný výklad článku 39 ods. 2 ES, pokiaľ ide o povinnosť, ktorú zavádza, a to nediskriminovať pracovníka vykonávajúceho pracovnú činnosť v členskom štáte inom, ako je členský štát jeho bydliska, sa totiž vzťahuje na každý členský štát. Platí to aj v situácii, o akú ide vo veci samej, a to vo vzťahu k členskému štátu, v ktorom pracovník, aj keď býva v inom členskom štáte, vykonával svoju činnosť predtým, ako ju išiel vykonávať do iného štátu, a to aj keď tento iný štát nie je členským štátom, ale tretím štátom.

36 Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy je potrebné na položené otázky odpovedať tak, že článok 39 ods. 2 ES sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni tomu, aby členský štát na účely zdanenia príjmov pracovníka nerezidenta, ktorý vykonával svoju pracovnú činnosť v tomto členskom štáte počas časti roka, odmietol priznať tomuto pracovníkovi daňovú výhodu

zohľadňujúcu jeho osobné a rodinné pomery z dôvodu, že hoci v tomto členskom štáte dosiahol celý alebo takmer celý svoj príjem týkajúci sa tohto obdobia, tento príjem nepredstavuje podstatnú časť jeho zdaniteľných zdrojov počas celého zohľadňovaného roka. Okolnosť, že uvedený pracovník odišiel vykonávať svoju pracovnú činnosť do tretieho štátu, a nie do iného členského štátu Únie, nemá na tento výklad žiadny vplyv.

O trovách

37 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym 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 Súdný dvor (druhá komora) rozhodol takto:

Článok 39 ods. 2 ES sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni tomu, aby členský štát na účely zdanenia príjmov pracovníka nerezidenta, ktorý vykonával svoju pracovnú činnosť v tomto členskom štáte počas časti roka, odmietol priznať tomuto pracovníkovi daňovú výhodu zohľadňujúcu jeho osobné a rodinné pomery z dôvodu, že hoci v tomto členskom štáte dosiahol celý alebo takmer celý svoj príjem týkajúci sa tohto obdobia, tento príjem nepredstavuje podstatnú časť jeho zdaniteľných zdrojov počas celého zohľadňovaného roka. Okolnosť, že uvedený pracovník odišiel vykonávať svoju pracovnú činnosť do tretieho štátu, a nie do iného členského štátu Európskej únie, nemá na tento výklad žiadny vplyv.

Podpisy

* Jazyk konania: holandčina.