

V?c C-152/03

Hans-Jürgen Ritter-Coulais

a

Monique Ritter-Coulais

v.

Finanzamt Germersheim

(žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná Bundesfinanzhof)

„Da?ové právní p?edpisy – Da? z p?íjm? – ?lánek 48 Smlouvy o EHS (pozd?ji ?lánek 48 Smlouvy o ES, nyní po zm?n? ?lánek 39 ES) – Vnitrostátní právní úprava omezující zohledn?ní ztrát p?íjm? z pronájmu u nemovitostí nacházejících se na území jiného ?lenského státu“

Stanovisko generálního advokáta P. Légera p?ednesené dne 1. b?ezna 2005

Rozsudek Soudního dvora (velkého senátu) ze dne 21. února 2006

Shrnutí rozsudku

Volný pohyb osob – Pracovníci – Rovné zacházení

[Smlouva o EHS, ?lánek 48 (pozd?ji ?lánek 48 Smlouvy o ES, nyní po zm?n? ?lánek 39 ES)]

?lánek 48 Smlouvy o EHS (pozd?ji ?lánek 48 Smlouvy o ES, nyní po zm?n? ?lánek 39 ES) musí být vykládán tak, že brání takové vnitrostátní právní úprav?, jež neumož?uje fyzickým osobám pobírajícím p?íjmy ze závislé ?innosti v ?lenském stát? a podléhajícím v n?m neomezené da?ové povinnosti požadovat pro ú?ely ur?ení da?ové sazby na uvedené p?íjmy v tomto stát? zohledn?ní ztrát p?íjm? z pronájmu souvisejících s obytným domem, který osobn? využívají pro své bytové pot?eby a který se nachází v jiném ?lenském stát?, zatímco pokud jde o kladné p?íjmy z pronájmu takového domu, ty by vzaty v úvahu byly.

(viz bod 41 a výrok)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (velkého senátu)

21. února 2006 (*)

„Da?ové právní p?edpisy – Da? z p?íjm? – ?lánek 48 Smlouvy o EHS (pozd?ji ?lánek 48 Smlouvy o ES, nyní po zm?n? ?lánek 39 ES) – Vnitrostátní právní úprava omezující zohledn?ní ztrát p?íjm? z pronájmu u nemovitostí nacházejících se na území jiného ?lenského státu“

Ve v?ci C?152/03,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Bundesfinanzhof (Německo) ze dne 13. listopadu 2002, došlým Soudnímu dvoru dne 2. dubna 2003, v řízení

Hans-Jürgen Ritter-Coulais,

Monique Ritter-Coulais

proti

Finanzamt Germersheim,

SOUDNÍ DVŮR (velký senát),

ve složení V. Skouris, předseda, P. Jann, C. W. A. Timmermans a A. Rosas, předsedové senátů, N. Colneric, S. von Bahr (zpravodaj), J. N. Cunha Rodrigues, R. Silva de Lapuerta, P. Kriš, E. Juhász, G. Arestis, A. Borg Barthet a M. Ilešić, soudci,

generální advokát: P. Léger,

vedoucí soudní kanceláře: M.-F. Contet, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 12. října 2004,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za H.-J. Ritter-Coulais a M. Ritter-Coulais M. Rossem, Rechtsanwalt,
- za německou vládu A. Tiemann a K.-D. Müllerem, jako zmocněnci,
- za vládu Spojeného království C. Jackson, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s R. Plenderem, QC,
- za Komisi Evropských společenství J. Grunwaldem a R. Lyalem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 1. března 2005,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 52 Smlouvy o EHS (později článek 52 Smlouvy o ES, nyní po změně článek 43 ES) a článku 73b Smlouvy o ES (nyní článek 56 ES).

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi panem a paní Ritter-Coulais (dále jen „manželé Ritter-Coulais“) a Finanzamt Germersheim ve věci daně z příjmů, kterou mají zaplatit v Německu za daňový rok 1987.

Právní rámec, spor v původním řízení a předběžné otázky

3 Manželé Ritter-Coulais podléhali v Německu pro rok 1987 zdanění jako fyzické osoby poplatníci daně ze všech svých příjmů v souladu s § 1 odst. 3 zákona o dani z příjmů (Einkommensteuergesetz), ve znění platném v roce 1987 (dále jen „EStG 1987“). V uvedeném

žlenském státu pobírali p?íjmy ze zam?stnaní jako st?edoškolští profeso?i, nicmén? bydleli v soukromém dom? ve Francii, který byl v jejich vlastnictví. Ukazuje se, že v p?edm?tné dob? m?l H.-J. Ritter-Coulais n?mecké státní ob?anství a M. Ritter-Coulais m?la dvojí, tedy n?mecké a francouzské, státní ob?anství.

4 Manželé Ritter-Coulais požadovali v souladu s ?l. 32b odst. 2 bodem 2 EStG 1987 zohledn?ní „záporných p?íjm?“ (ztrát p?íjm?), vyplývajících z použití jejich obytného domu pro jejich vlastní bytové pot?eby, pro ú?ely výpo?tu da?ové sazby, kterou m?li zaplatit v uvedeném da?ovém roce.

5 Uvedené „záporné p?íjmy“ jsou p?íjmy související s využitím nemovitého majetku, jež jsou zdanitelné pouze ve stát?, ve kterém se tento majetek nachází, tedy ve v?ci v p?vodním ?ízení ve Francii, v souladu s ?l. 3 odst. 1 smlouvy mezi Francouzskou republikou a Spolkovou republikou N?mecko o zamezení dvojího zdan?ní a pravidlech pro vzájemnou správní a právní pomoc ve v?cech daní z p?íjm? a majetku, jakož i živnostenských a pozemkových daní podepsané v Pa?íži dne 21. ?ervence 1959, ve zn?ní dodatku ze dne 9. ?ervna 1969 (dále jen „francouzsko-n?mecká da?ová smlouva“).

6 ?lánek 20 odst. 1 písm. a) francouzsko-n?mecké da?ové smlouvy nicmén? stanoví, že tato okolnost neomezuje právo Spolkové republiky N?mecko zohlednit tyto p?íjmy p?i ur?ení p?íslušné da?ové sazby v tomto žlenském stát?.

7 V souladu s ?l. 32b odst. 1 a 2 EStG 1987 tak n?mecká da?ová správa zohled?uje pro ú?ely výpo?tu da?ové sazby p?íjmy ze zdroj? v zahraničí. ?lánek 2a odst. 1 první v?ta bod 4 téhož zákona nicmén? stanoví, že v p?ípad? neexistence kladných p?íjm? pocházejících z pronájmu nemovitého majetku nacházejícího se v jiném žlenském stát? se ke stanovení základu dan? nebo pro výpo?et da?ové sazby ztráty p?íjm? téže povahy pocházejících z téhož státu nezohled?ují.

8 Manželé Ritter-Coulais podali stížnost u Finanzamt Germersheim sm??ující k tomu, aby sazba jejich dan? za da?ový rok 1987 byla vypo?tena s ohledem na záporné p?íjmy za toto období. Jelikož tato stížnost byla zamítnuta a soud prvního stupn? potvrdil stanovisko da?ové správy, manželé Ritter-Coulais nato podali opravný prost?edek „Revision“ u Bundesfinanzhof.

9 Posledn? uvedený si klade otázku, zda pokud jde o da?ové poplatníky zda?ované v N?mecku je rozdílné zacházení se zápornými p?íjmy z užívání nemovitostí, podle toho zda se tyto nemovitosti nacházejí v N?mecku, nebo na území jiného žlenského státu, služitelné s právem Spole?enství, a zejména se svobodou usazování a volným pohybem kapitálu.

10 Za t?chto podmínek se Bundesfinanzhof rozhodl p?erušit ?ízení a položit Soudnímu dvoru následující p?edb?žné otázky:

„1) Je skute?nost, že fyzická osoba podléhající neomezené da?ové povinnosti v N?mecku, která pobírá z n?meckých zdroj? p?íjmy ze závislé ?innosti, nemá nárok ode?íst si od základu pro výpo?et své dan? z p?íjm? v N?mecku ztráty p?íjm? z pronájmu v jiném žlenském stát?, v rozporu s ?lámkami 43 a 56 Smlouvy o založení Evropského spole?enství?

2) Pokud tomu tak není, je skute?nost, že výše uvedené ztráty nelze zohlednit ani na základ? tzv. klauzule záporné progresivity, v rozporu s ?lámkami 43 a 56 Smlouvy?“

K první otázce

11 Svou první otázkou se p?edkládající soud dotazuje, zda pravidla Smlouvy týkající se svobody usazování a volného pohybu kapitálu brání takové vnitrostátní právní úprav?, jako je

právní úprava dotčená v p?vodním ?ízení. Tento soud poukazuje na to, že uvedená právní úprava neumož?uje fyzickým osobám, které se nacházejí v situaci manžel? Ritter-Coulais, kte?í pobírají p?íjmy ze závislé ?innosti v jednom ?lenském stát? a podléhají v n?m neomezené da?ové povinnosti, ode?íst si od základu pro výpo?et p?íslušné dan? v tomto ?lenském stát? ztráty p?íjm? související s obytným domem, který osobn? využívají pro své bytové pot?eby a který se nachází v jiném ?lenském stát?.

12 Z p?edkládacího rozhodnutí p?itom vyplývá, že manželé Ritter-Coulais požadovali, aby Finanzamt Gernersheim v rámci sporu v p?vodním ?ízení zohlednil ztráty p?íjm? z pronájmu za da?ový rok 1987 nikoli pro ú?ely ur?ení zdanitelného základu za tento rok, nýbrž pouze pro ú?ely výpo?tu p?íslušné da?ové sazby, což je situace uvedená ve druhé otázce žádosti o rozhodnutí o p?edb?žné otázce.

13 V tomto ohledu vyplývá z ustálené judikatury, že ?ízení zavedené ?lánkem 234 ES je nástrojem spolupráce mezi Soudním dvorem a vnitrostátními soudy (viz zejména rozsudky ze dne 16. ?ervence 1992, Lourenço Dias, C?343/90, Recueil, s. I?4673, bod 14, ze dne 12. ?ervna 2003, Schmidberger, C?112/00, Recueil, s. I?5659, bod 30 a uvedená judikatura, jakož i ze dne 18. b?ezna 2004, Siemens a ARGE Telekom, C?314/01, Recueil, s. I?2549, bod 33).

14 V rámci této spolupráce je vnitrostátní soud, kterému je p?edložen spor, který má jako jediný p?ímou znalost skutkového základu p?vodní v?ci a který ponese odpov?dnost za soudní rozhodnutí, které bude vydáno, nejlépe s to posoudit s ohledem na konkrétní okolnosti v?ci jak nezbytnost rozhodnutí o p?edb?žné otázce pro vydání svého rozsudku, tak i relevanci otázek, které klade Soudnímu dvoru (viz zejména výše uvedený rozsudek Lourenço Dias, bod 15; ze dne 22. ledna 2002, Canal Satélite Digital, C?390/99, Recueil, s. I?607, bod 18; výše uvedený Schmidberger, bod 31, jakož i výše uvedený Siemens a ARGE Telekom, bod 34).

15 To však nem?ní nic na tom, že v p?ípad? pot?eby musí Soudní dv?r p?ezkoumat podmínky, za nichž mu byla v?c vnitrostátním soudem p?edložena, za ú?elem ov?zení své vlastní pravomoci, a zejména ur?ení, zda žádaný výklad práva Spole?enství má vztah k realit? a p?edm?tu sporu v p?vodním ?ízení, tak aby Soudní dv?r neposkytoval poradní stanoviska k obecným ?i hypotetickým otázkám. Pokud se ukazuje, že položená otázka není zjevn? relevantní pro ?ešení daného sporu, Soudní dv?r má povinnost rozhodnout o nevydání rozhodnutí ve v?ci samé (rozsudky ze dne 16. prosince 1981, Foglia, 244/80, Recueil, s. 3045, bod 21, výše uvedený Lourenço Dias, bod 20; výše uvedený Canal Satélite Digital, bod 19; ze dne 30. zá?í 2003, Inspire Art, C?167/01, Recueil s. I?10155, body 44 a 45, jakož i výše uvedený Siemens a ARGE Telekom, bod 35).

16 Jelikož se ?ízení, které je vedeno u p?edkládajícího soudu, netýká situace uvedené v první otázce, tedy ur?ení zdanitelného základu, nýbrž pouze situace, jež je p?edm?tem druhé otázky, tedy výpo?tu p?íslušné da?ové sazby, není odpov?? na první otázku relevantní pro vy?ešení tohoto sporu.

17 S ohledem na výše uvedené není namíst? odpov?d?t na první otázku a odpov?? Soudního dvora je t?eba omezit na otázku druhou.

Ke druhé otázce

18 Podstatou druhé otázky p?edkládajícího soudu je, zda pravidla Smlouvy týkající se svobody usazování a volného pohybu kapitálu brání takové vnitrostátní právní úprav?, jako je právní úprava dotčená v p?vodním ?ízení, jež neumož?uje fyzickým osobám pobírajícím p?íjmy ze závislé ?innosti v ?lenském stát? a podléhajícím v n?m neomezené da?ové povinnosti požadovat pro ú?ely ur?ení da?ové sazby na uvedené p?íjmy v tomto stát? zohledn?ní ztrát p?íjm? z pronájmu

souvisejících s obytným domem, který osobně využívají pro své bytové potřeby a který se nachází v jiném členském státě.

19 V tomto ohledu, pokud jde zprv o svobodu usazování, je třeba připomenout, že v souladu s ustálenou judikaturou zahrnuje přístup k samostatné výdělečné činnosti a jejich výkonu (rozsudek ze dne 11. března 2004, *De Lasteyrie du Saillant*, C-9/02, Recueil s. I-2409, bod 40 a uvedená judikatura).

20 Řízení, jež je vedeno u předkládajícího soudu, se přitom týká fyzických osob vykonávajících závislou činnost jako profesisti na veřejném německém gymnáziu, které požadují pro účely zdanění svých příjmů v Německu zohlednění ztrát příjmů z pronájmu souvisejících se svým obytným domem nacházejícím se ve Francii.

21 Z toho vyplývá, že výklad pravidel Smlouvy týkajících se svobody usazování nemá žádný užitek pro řešení sporu v původním řízení.

22 Co se zadruhé týče volného pohybu kapitálu, je třeba uvést, že nezohlednění ztrát příjmů z pronájmu souvisejících s domem ve Francii pro účely zdanění příjmů pobíraných v Německu vytváří situaci, která by *a priori* a za současného stavu práva Společenství mohla spadat do působnosti volného pohybu kapitálu na základě článku 56 ES.

23 Spor v původním řízení se přitom týká datového roku 1987, tedy právní a skutkové situace předcházející jak vložení článku 73b do Smlouvy o ES Smlouvu o EU, tak přijetí a vstupu v platnost směrnice Rady 88/361/EHS ze dne 24. června 1988, kterou se provádí článek 67 Smlouvy (Úř. věst. L 178, s. 5; Zvl. vyd. 10/01, s. 10), kterou byla v plném rozsahu zavedena liberalizace pohybu kapitálu.

24 Je namístě připomenout, že čl. 67 odst. 1 Smlouvy o EHS (později čl. 67 odst. 1 Smlouvy o ES, nyní zrušený Amsterodamskou smlouvou) neznamenal zrušení překážek pohybu kapitálu již od konce předchozího období. Toto zrušení bylo totiž důsledkem směrnic Rady přijatých na základě článku 69 Smlouvy o EHS (později článek 69 Smlouvy o ES, nyní zrušený Amsterodamskou smlouvou) (viz rozsudky ze dne 11. listopadu 1981, *Casati*, 203/80, Recueil, s. 2595, body 8 až 13, a ze dne 14. listopadu 1995, *Svensson a Gustavsson*, C-484/93, Recueil, s. I-3955, bod 5).

25 Pokud jde o datový rok 1987, relevantní směrnicí byla první směrnice Rady ze dne 11. května 1960, kterou se provádí článek 67 Smlouvy (Úř. věst. 1960, 43, s. 921), ve znění změn a doplnění provedených naposledy směrnicí Rady 86/566/EHS ze dne 17. listopadu 1986 (Úř. věst. L 332, s. 22).

26 Tato první směrnice k provedení článku 67 Smlouvy ve svém čl. 1 odst. 1 pouze upravila povinnost členských států udělit všechna devizová povolení nezbytná k uzavírání nebo provádění transakcí a pro převody mezi rezidenty členských států pro určité pohyby kapitálu uvedené v přílohách zmíněné směrnice.

27 Proto se jeví, že pravidla v oblasti volného pohybu kapitálu platná v době rozhodné z hlediska skutečností původního sporu, tedy v roce 1987, nebránila zákazu zohlednění, pro účely výpočtu datové sazby pro příjmy zdanitelné v jednom členském státě, ztrát příjmů z pronájmu souvisejících s domem nacházejícím se na území jiného členského státu.

28 Komise má za to, že situaci manželů Ritter-Coulais je třeba přezkoumat ve světle zásady volného pohybu pracovníků obsažené v článku 48 Smlouvy o EHS (později článek 48 Smlouvy o ES, nyní po změně článek 39 ES).

29 V tomto ohledu je namístě uvést, že i když po formální stránce předkládající soud omezil svou žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na výklad svobody usazování a volného pohybu kapitálu, taková skutečnost Soudnímu dvoru nebrání, aby vnitrostátnímu soudu podal veškerý výklad práva Společenství, který může být užitečný pro rozhodnutí ve věci, která mu byla předložena, bez ohledu na to, zda tento soud tento výklad ve své žádosti zmínil (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 12. prosince 1990, SARPP, C-241/89, Recueil, s. I-4695, bod 8, ze dne 2. února 1994, Verband Sozialer Wettbewerb, zvaný „Clinique“, C-315/92, Recueil, s. I-317, bod 7; ze dne 4. března 1999, Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola, C-87/97, Recueil, s. I-1301, bod 16, a ze dne 29. dubna 2004, Weigel, C-387/01, Recueil, s. I-4981, bod 44).

30 Vnitrostátní právní úpravu je proto třeba přezkoumat ve světle článku 48 Smlouvy.

31 V tomto ohledu je namístě připomenout, že každý státní příslušník Společenství, nezávisle na svém místě bydliště a své státní příslušnosti, který využil práva na volný pohyb pracovníků a vykonával výdělečnou činnost v jiném členském státě než stát svého bydliště, spadá do působnosti článku 48 Smlouvy (viz rozsudky ze dne 12. prosince 2002, De Groot, C-385/00, Recueil, s. I-11819, bod 76, jakož i ze dne 13. listopadu 2003, Schilling a Fleck-Schilling, C-209/01, Recueil, s. I-13389, bod 23, a rovněž ze dne 7. července 2005, Van Pommeren-Bourgon diën, C-227/03, Sb. rozh. s. I-6101, body 19, 44 a 45).

32 Z toho vyplývá, že situace manželů Ritter-Coulais, kteří pracovali v členském státě jiném než stát, ve kterém se nacházelo jejich skutečné bydliště, spadá do působnosti článku 48 Smlouvy.

33 Mimoto z ustálené judikatury vyplývá, že cílem souhrnu ustanovení Smlouvy týkajících se volného pohybu osob je usnadnit státním příslušníkům Společenství výkon všech profesních činností státních příslušníků Společenství na celém území Společenství a zabránit přijetí opatření, která by mohla znevýhodňovat státní příslušníky Společenství, pokud by chtěli vykonávat hospodářskou činnost na území jiného členského státu (viz rozsudky ze dne 7. července 1992, Singh, C-370/90, Recueil, s. I-4265, bod 16; ze dne 26. ledna 1999, Terhoeve, C-18/95, Recueil, s. I-345, bod 37; ze dne 27. ledna 2000, Graf, C-190/98, Recueil, s. I-493, bod 21; ze dne 15. června 2000, Sehrer, C-302/98, Recueil, s. I-4585, bod 32, jakož i výše uvedený Schilling a Fleck-Schilling, bod 24).

34 V tomto ohledu je třeba připomenout, že zatímco použitelná vnitrostátní právní úprava, tedy čl. 32b odst. 1 a 2, jakož i čl. 2a odst. 1 první věta bod 4 EStG 1987, zohledňuje pro účely výpočtu daňové sazby kladné příjmy související s užíváním domů nacházejících se v zahraničí, tak při neexistenci takových kladných příjmů ztráty příjmů téže povahy nezohledňuje.

35 Z toho vyplývá, že osoby, které jako manželé Ritter-Coulais pracovaly v Německu, přičemž bydlely ve vlastním domě nacházejícím se v jiném členském státě, neměly při neexistenci kladných příjmů nárok pro účely stanovení daňové sazby na své příjmy na zohlednění ztrát příjmů souvisejících s užíváním svého domu, na rozdíl od osob, které pracovaly a bydlely ve vlastním domě v Německu.

36 I když dotčená vnitrostátní právní úprava neuvádí přímo nerezidenty, tyto poslední jmenovaní jsou stejně jako rezidenti majiteli domu nacházejícího se mimo německé území.

37 Z toho vyplývá, že zacházení s pracovníky nerezidenty na základě vnitrostátní právní úpravy je méně výhodné než zacházení, jehož požívají pracovníci, kteří bydlí v Nemecku ve svých vlastních domech.

38 V důsledku toho je taková právní úprava, jako je úprava dotčená v povodním řízení, v zásadě zakázána článkem 48 Smlouvy.

39 Je nicméně důležité poukázat na to, že německá vláda uplatňuje, že méně výhodné zacházení s daňovými poplatníky nerezidenty je odvodněno nezbytností zajistit daňovou soudržnost vnitrostátního režimu, jehož součástí je uvedená právní úprava.

40 V tomto ohledu dostačuje konstatovat, že pokud německý daňový systém pro účely určení daňové sazby zohledňuje kladné příjmy z užívání obytného domu nacházejícího se na území jiného členského státu, nelze se dovolávat daňové soudržnosti za účelem odvodněné odmítnutí zohlednit pro tytéž účely ztráty příjmů téže povahy pocházejících z téhož státu.

41 S ohledem na výše uvedená zjištění je třeba na druhou položenou otázku odpovědět, že článek 48 Smlouvy musí být vykládán tak, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je právní úprava dotčená v povodním řízení, jež neumožňuje fyzickým osobám pobírajícím příjmy ze závislé činnosti v členském státě a podléhajícím v něm neomezené daňové povinnosti požadovat pro účely určení daňové sazby na uvedené příjmy v tomto státě zohlednění ztrát příjmů z pronájmu souvisejících s obytným domem, který osobně využívají pro své bytové potřeby a který se nachází v jiném členském státě, zatímco pokud jde o kladné příjmy z pronájmu takového domu, ty by vzaty v úvahu byly.

K nákladům řízení

42 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního řízení, povahu incidenčního řízení vzhledem ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (velký senát) rozhodl takto:

Článek 48 Smlouvy o EHS (později článek 48 Smlouvy o ES, nyní po změně článek 39 ES) musí být vykládán tak, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je právní úprava dotčená v povodním řízení, jež neumožňuje fyzickým osobám pobírajícím příjmy ze závislé činnosti v členském státě a podléhajícím v něm neomezené daňové povinnosti požadovat pro účely určení daňové sazby na uvedené příjmy v tomto státě zohlednění ztrát příjmů z pronájmu souvisejících s obytným domem, který osobně využívají pro své bytové potřeby a který se nachází v jiném členském státě, zatímco pokud jde o kladné příjmy z pronájmu takového domu, ty by vzaty v úvahu byly.

Podpisy.

* Jednací jazyk: němčina.