ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

18. července 2007 *

Ve věci C-182/06,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Cour administrative (Lucembursko) ze dne 6. dubna 2006, došlým Soudnímu dvoru dne 10. dubna 2006, v řízení

Lucemburské velkovévodství

proti

Hansi Ulrichu Lakebrinkovi,

Katrin Peters-Lakebrink,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení P. Jann, předseda senátu, R. Schintgen, A. Tizzano, M. Ilešič a E. Levits (zpravodaj), soudci,

* Jednací jazyk: francouzština.

generální advokát: P. Mengozzi,
vedoucí soudní kanceláře: R. Grass,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

— za Lucemburské velkovévodství C. Schiltzem, jako zmocněncem,

— za H. U. Lakebrinka a K. Peters-Lakebrink M. Kleyrem, avocat,

— za nizozemskou vládu H. G. Sevenster a M. de Mol, jako zmocněnkyněmi,

— za švédskou vládu K. Wistrand, jako zmocněnkyní,

— za Komisi Evropských společenství R. Lyalem a J.-P. Keppennem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 29. března 2007,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 39 ES.

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi Lucemburským velkovévodstvím a H. U. Lakebrinkem a K. Peters-Lakebrink (dále jen „manželé Lakebrinkovi") ve věci daně z příjmů, kterou mají zaplatit v Lucembursku za daňový rok 2002.

Právní rámec, spor v původním řízení a předběžná otázka

3 Manželé Lakebrinkovi, němečtí státní příslušníci a rezidenti, vykonávají oba závislou činnost výlučně v Lucemburku. Pro daňový rok 2002 požádali o své společné zdanění v tomto členském státě ve smyslu ustanovení článku 157b zákona ze dne 4. prosince 1967 o dani z příjmu, ve znění změn a doplňků (dále jen „LIR").

4 Ve svém daňovém prohlášení zaslaném lucemburské daňové správě manželé Lakebrinkovi uvedli ztrátový příjem z pronájmu ve výši 26 080 eur, který se vztahuje ke dvěma nemovitostem, které vlastní v Německu, aniž by je osobně obývali. Požadovali zohlednění této ztráty z pronájmu při určení daňové sazby, která přísluší rezidentům.

5 Uvedený ztrátový příjem z pronájmu byl řádně zaznamenán v daňovém výměru manželů za daňový rok 2002, který vydal Finanzamt Trier (Německo) dne 30. července 2003. Z tohoto daňového výměru vyplývá, že manželé Lakebrinkovi v Německu neměli zdanitelné příjmy. Z tohoto důvodu tam neplatili daně.

6 Na základě své žádosti byli manželé Lakebrinkovi společně zdaněni v Lucembursku. V souladu s článkem 157b LIR bylo zdanění vypočteno v sazbě, která by se na ně použila, pokud by měli bydliště v tomto členském státě. Nicméně pokud jde o určení této sazby, ztrátový příjem z pronájmu jejich nemovitostí nacházejících se v Německu nebyl zohledněn.

7 Článek 157b LIR totiž stanoví, že odchylně od daňového režimu použitelného na daňové poplatníky rezidenty, v němž se pravidlo progresivní sazby pro výpočet daňové sazby použije na souhrn příjmů, na jejichž zdanění mají právo jiné státy, daňový režim použitelný na daňové poplatníky nerezidenty stanoví, že doložka progresivní sazby se použije v souladu s článkem 134 LIR, kromě místních příjmů, pouze na zahraniční příjmy z profesní činnosti těchto daňových poplatníků.

8 Na základě článku 4 smlouvy o zamezení dvojího zdanění a stanovení pravidel vzájemné správní pomoci v oblasti daní z příjmů a z majetku a v oblasti místní obchodní daně a pozemkové daně, uzavřené dne 23. srpna 1958 mezi Lucemburským velkovévodstvím a Spolkovou republikou Německo, připadá právo na zdanění příjmů pocházejících z pronájmu nemovitého majetku tomu státu, ve kterém se nachází nemovitost, v projednávaném případě Spolkové republice Německo.

9 Manželé Lakebrinkovi podali stížnost proti výměru daně z příjmu vydanému lucemburskou daňovou správou. Tato stížnost zůstala bez odpovědi. Jejich žaloba směřující k opravě tohoto výměru byla lucemburským správním soudem prohlášena za odůvodněnou.

10 Lucemburské velkovévodství podalo proti tomuto rozhodnutí odvolání ke Cour administrative (správní soudní dvůr). Tento soud se zejména táže, zda použití článku 157b LIR v rozsahu, v němž s sebou nese odmítnutí zohlednit ztrátové příjmy z pronájmu nemovitostí manželů Lakebrinkových nacházejících se v Německu pro účely stanovení daňové sazby použitelné na jejich příjmy z lucemburských zdrojů, zakládá nepřímou diskriminaci zakázanou článkem 39 ES.

11 Za těchto podmínek se Cour administrative rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Musí být článek 39 ES vykládán v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, jaká byla zavedena v [...] Lucembursku článkem 157b LIR, na základě které státní příslušník Společenství, který nemá bydliště v Lucembursku a pobírá příjmy ze [závislé] činnosti ze zdrojů v Lucembursku, přičemž uvedené příjmy tvoří podstatnou část jeho zdanitelných příjmů, nemůže pro účely stanovení výše daňové sazby použitelné na jeho příjmy z lucemburských zdrojů uplatnit své ztrátové příjmy z pronájmu osobně neobývaných nemovitostí, které se nacházejí v jiném členském státě, v daném případě v Německu?“

K předběžné otázce

12 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda má být článek 39 ES vykládán v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, jaká je dotčena v původním řízení, na základě které státní příslušník Společenství, který nemá bydliště v členském státě, v němž pobírá příjmy tvořící podstatnou část jeho zdanitelných příjmů, nemůže pro účely stanovení výše daňové sazby použitelné na tyto příjmy uplatnit své ztrátové příjmy z pronájmu osobně neobývaných nemovitostí, které se nacházejí v jiném členském státě, ačkoliv rezident prvního státu může uvedené ztrátové příjmy z pronájmu uplatnit .

13 Právní předpisy dotčené v původním řízení zavádí odlišný daňový režim v závislosti na tom, zda pracovník, který pobírá podstatnou část svých zdanitelných příjmů v Lucembursku, má v tomto státě bydliště, či nikoliv.

14 V tomto ohledu je třeba především připomenout, že i když oblast přímých daní jako taková nepatří do oblasti pravomoci Evropského společenství, nic to nemění na skutečnosti, že členské státy musí pravomoci, které si ponechaly, vykonávat v souladu s právem Společenství (viz zejména rozsudky ze dne 14. února 1995, Schumacker, C-279/93, Recueil, s. I-225, bod 21, a ze dne 3. října 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, Sb. rozh. s. I-9461, bod 30).

15 Dále je třeba konstatovat, že každý státní příslušník Společenství, nezávisle na svém místě bydliště a své státní příslušnosti, který vykonává výdělečnou činnost v jiném členském státě než státě svého bydliště, spadá do působnosti článku 39 ES (viz rozsudek ze dne 21. února 2006, Ritter-Coulais, C-152/03, Sb. rozh. s. I-1711, bod 31).

16 Z toho vyplývá, že situace manželů Lakebrinkových, kteří pracují v jiném členském státě než státě svého bydliště, spadá do působnosti článku 39 ES.

17 Konečně z ustálené judikatury vyplývá, že cílem souhrnu ustanovení Smlouvy o ES týkajících se volného pohybu osob je usnadnit státním příslušníkům Společenství výkon profesních činností jakékoli povahy na celém území Společenství a zabránit opatřením, která by mohla znevýhodňovat tyto státní příslušníky, pokud by chtěli vykonávat hospodářskou činnost na území jiného členského státu (viz rozsudky ze dne 15. června 2000, Sehrer, C-302/98, Recueil, s. I-4585, bod 32, jakož i ze dne 13. listopadu 2003, Schilling a Fleck-Schilling, C-209/01, Recueil, s. I-13389, bod 24).

18 Manželé Lakebrinkovi, kteří pracují v Lucembursku a mají bydliště v Německu, neměli na rozdíl od osob, které pracují a bydlí v Lucembursku, podle lucemburských právních předpisů právo, aby při stanovení daňové sazby uplatňované na jejich příjmy pobírané v Lucembursku požadovali zohlednění ztrát příjmů z pronájmu z jejich nemovitostí nacházejících se v Německu.

19 V důsledku toho je zacházení vyhrazené právní úpravou dotčenou v původním řízení pracovníkům nerezidentům, jako jsou manželé Lakebrinkovi, méně výhodné než zacházení, jehož požívají pracovníci rezidenti.

20 Lucemburská a nizozemská vláda naopak uplatňují, že v rozsahu, v němž tato právní úprava nezohledňuje žádné zahraniční příjmy, které nepochází z profesní činnosti, ať jsou, nebo nejsou ztrátové, nabízí daňovým poplatníkům nerezidentům daňový režim, který je ve vztahu k režimu poplatníků rezidentů celkově výhodnější.

21 Takové celkové posouzení účinků uvedené právní úpravy nemůže být přijato, jelikož by vedlo k tomu, že by byl zákaz stanovený v článku 39 ES zbaven svého obsahu.

22 Taková právní úprava, jako ta v původním řízení, totiž může nabízet daňové výhody daňovým poplatníkům nerezidentům, kteří uplatňují kladné nebo přinejmenším převážně kladné zahraniční příjmy, které nejsou příjmy z profesní činnosti, jinak tomu ale je, pokud jde o daňové poplatníky nerezidenty, jako jsou manželé Lakebrinkovi, kteří disponují pouze ztrátovými zahraničními příjmy, které nejsou příjmy z profesní činnosti.

23 Přitom jak generální advokát uvedl v bodě 29 svého stanoviska, okolnost, že v takové situaci, jako je situace v původním řízení, dotčená právní úprava znevýhodňuje daňové poplatníky nerezidenty, nemůže být vyvážena skutečností, že v jiných situacích stejná právní úprava nerozlišuje mezi nerezidenty a rezidenty.

24 V této souvislosti je třeba připomenout, že je ustálenou judikaturou, že znevýhodňující daňové zacházení v rozporu se základní svobodou nemůže být odůvodněno existencí jiných daňových výhod ani za předpokladu, že takové výhody existují (viz rozsudek ze dne 12. prosince 2002, de Groot, C-385/00, Recueil, s. I-11819, bod 97 a uvedená judikatura).

25 Kromě toho je třeba uvést, že takoví pracovníci, jako jsou manželé Lakebrinkovi, nemají při neexistenci zdanitelných příjmů ve státě, kde mají bydliště, možnost požadovat zohlednění svých ztrát příjmů z pronájmu vztahujících se k jejich nemovitostem nacházejícím se v tomto státě, a jsou tedy při stanovení daňové sazby pro souhrn svých příjmů zbaveni jakékoliv možnosti uplatnit svůj ztrátový příjem z pronájmu.

26 Za těchto podmínek je třeba ověřit, zda daňové znevýhodnění postihující pracovníky, kteří nemají bydliště v Lucembursku, jako jsou manželé Lakebrinkovi, může zakládat nepřímou diskriminaci na základě státní příslušnosti zakázanou článkem 39 ES.

27 Podle ustálené judikatury může totiž diskriminace nastat pouze tehdy, pokud jsou rozdílná pravidla používána na srovnatelné situace nebo stejné pravidlo používáno na rozdílné situace (výše uvedený rozsudek Schumacker, bod 30, rozsudky ze dne 29. dubna 1999, Royal Bank of Scotland, C-311/97, Recueil, s. I-2651, bod 26, a ze dne 22. března 2007, Talotta, C-383/05, Sb. rozh. s. I-2555, bod 18).

28 Přitom v oblasti přímých daní nejsou situace rezidentů a nerezidentů obecně srovnatelné (výše uvedený rozsudek Schumacker, bod 31).

29 V důsledku toho skutečnost, že členský stát neposkytuje daňovému poplatníkovi nerezidentovi určité daňové výhody, které poskytuje daňovému poplatníkovi rezidentovi, není zpravidla diskriminační, jelikož tyto dvě kategorie daňových poplatníků se nenacházejí ve srovnatelné situaci.

30 Podle ustálené judikatury je tomu však jinak v případě, kdy nerezident nepobírá významnější příjem v členském státě, kde má bydliště, a získává podstatnou část svých zdanitelných příjmů z činnosti vykonávané ve státě, kde pracuje, takže stát,

kde má bydliště, mu nemůže přiznat zvýhodnění vyplývající ze zohlednění jeho osobní a rodinné situace (viz zejména výše uvedený rozsudek Schumacker, bod 36).

31 Podle téže judikatury diskriminace spočívá ve skutečnosti, že osobní a rodinná situace nerezidenta, který pobírá podstatnou část svých příjmů nebo téměř všechny své rodinné příjmy v jiném členském státě, než kde má bydliště, není zohledněna ani ve státě, kde má bydliště, ani ve státě, kde pracuje (výše uvedený rozsudek Schumacker, bod 38).

32 Tato judikatura se použije na takovou situaci, jako je ta ve věci v původním řízení.

33 Diskriminace uvedená v bodě 31 tohoto rozsudku se totiž týká a *fortiori* pracovníků nerezidentů, jako jsou manželé Lakebrinkovi, kteří, jak je zdůrazněno v bodě 25 tohoto rozsudku, nepobírají žádné příjmy v jejich státě bydliště a celý rodinný příjem získávají z činnosti vykonávané ve státě, kde pracují.

34 Dále pak důvod, na kterém se zakládá diskriminace konstatovaná Soudním dvorem ve výše uvedeném rozsudku Schumacker a připomenutá v bodě 31 tohoto rozsudku, se týká, jak uvedl generální advokát v bodě 36 svého stanoviska, všech daňových výhod spojených s daňovou schopností nerezidenta, které nejsou zohledněny ani ve

státě, kde má bydliště, ani ve státě, kde pracuje (viz rovněž stanovisko generálního advokáta Légera ve věci, ve které byl vydán výše uvedený rozsudek Ritter-Coulais, body 97 až 99), přičemž daňová schopnost může být kromě toho kvalifikována jako součást osobní situace nerezidenta ve smyslu výše uvedeného rozsudku Schumacker.

35 V důsledku toho zakládá odmítnutí daňové správy členského státu zohlednit ztrátové příjmy z pronájmu nemovitostí daňového poplatníka, které se nachází v zahraničí, diskriminaci zakázanou článkem 39 ES

36 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba odpovědět na položenou otázku tak, že článek 39 ES musí být vykládán v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, která neumožňuje státnímu příslušníkovi Společenství, jenž nemá bydliště v členském státě, ve kterém pobírá příjmy tvořící podstatnou část jeho zdanitelných příjmů, aby pro účely stanovení výše daňové sazby použitelné na tyto příjmy požadoval zohlednění svých ztrátových příjmů z pronájmu osobně neobývaných budov, které se nacházejí v jiném členském státě, ačkoliv rezident prvního státu může požadovat zohlednění uvedených ztrátových příjmů z pronájmu.

K nákladům řízení

37 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního 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 (první senát) rozhodl takto:

Článek 39 ES musí být vykládán v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, která neumožňuje státnímu příslušníkovi Společenství, jenž nemá bydliště v členském státě, v němž pobírá příjmy tvořící podstatnou část jeho zdanitelných příjmů, aby pro účely stanovení výše daňové sazby použitelné na tyto příjmy požadoval zohlednění svých ztrátových příjmů z pronájmu osobně neobývaných budov, které se nacházejí v jiném členském státě, ačkoliv rezident prvního státu může požadovat zohlednění uvedených ztrátových příjmů z pronájmu.

Podpisy.