ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

z 18. júla 2007 *

Vo veci C-182/06,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Cour administrative (Luxembursko) zo 6. apríla 2006 a doručený Súdnemu dvoru 10. apríla 2006, ktorý súvisí s konaním:

Luxemburské veľkovojvodstvo

proti

Hans Ulrich Lakebrink,

Katrin Peters-Lakebrink,

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predseda prvej komory P. Jann, sudcovia R. Schintgen, A. Tizzano, M. Ilešič a E. Levits (spravodajca),

* Jazyk konania: francúzština.

generálny advokát: P. Mengozzi,
tajomník: R. Grass,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— Luxemburské veľkovojvodstvo, v zastúpení: C. Schiltz, splnomocnený zástupca,

— pán Lakebrink a pani Peters-Lakebrink, v zastúpení: M. Kleyr, advokát,

— holandská vláda, v zastúpení: H. G. Sevenster a M. de Mol, splnomocnené zástupkyne,

— švédska vláda, v zastúpení: K. Wistrand, splnomocnená zástupkyňa,

— Komisia Európskych spoločenstiev, v zastúpení: R. Lyal a J.-P. Keppenne, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 29. marca 2007,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie konania o prejudiciálnej otázke sa týka výkladu článku 39 ES.

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi pánom Lakebrink a pani Peters-Lakebrink (ďalej len „manželia Lakebrinkoví“) a Luxemburským veľkovojvodstvom, týkajúceho sa dane z príjmov, ktorej menovaní podliehali v Luxembursku za zdaňovacie obdobie roku 2002.

Právny rámec, konanie vo veci samej a prejudiciálna otázka

3 Manželia Lakebrinkoví, nemeckí štátni príslušníci a rezidenti, vykonávajú obaja zárobkovú činnosť výlučne v Luxembursku. Za zdaňovacie obdobie roku 2002 požiadali o ich kolektívne zdanenie v uvedenom členskom štáte v zmysle ustanovenia článku 157b zákona zo 4. decembra 1967 o dani z príjmu v znení neskorších predpisov (ďalej len „LIR“).

4 V ich daňovom priznaní adresovanom luxemburským daňovým orgánom manželia Lakebrinkoví uviedli záporný príjem z prenájmu v sume 26 080 eur týkajúci sa dvoch nehnuteľností, ktorých vlastníkmi sú v Nemecku bez toho, aby ich osobne užívali. Žiadali o zohľadnenie tejto straty z prenájmu pri určení daňovej sadzby uplatňovanej na rezidentov.

5 Uvedený záporný príjem z prenájmu bol riadne konštatovaný v daňovom výmere manželov za rok 2002, vystavenom zo strany Finanzamt Trier (Nemecko), 30. júla 2003. Z tohto daňového výkazu vyplýva, že manželia Lakebrinkoví nezískali v Nemecku zdaniteľný príjem. Z uvedeného dôvodu neplatili dane.

6 V nadväznosti na ich žiadosť manželia Lakebrinkoví boli kolektívne zdanení v Luxembursku. Podľa článku 157b LIR bolo zdanenie vypočítané podľa sadzby, ktorá by sa na nich uplatňovala, ak by boli rezidentmi tohto členského štátu. Pokiaľ však ide o určenie tejto sadzby, nebol zohľadnený záporný príjem pochádzajúci z ich nehnuteľností nachádzajúcich sa v Nemecku.

7 Článok 157b LIR totiž stanovuje, že odchylne od daňového režimu uplatniteľného na zdaňovaných rezidentov, kde sa zásada progresivity pre výpočet sadzby zdanenia uplatňuje na súhrn príjmov, ktorých zdanenie prislúcha iným štátom, daňový režim uplatniteľný na zdaňovaných nerezidentov stanovuje, že klauzula progresivity sa podľa článku 134 LIR uplatňuje okrem domácich príjmov iba na príjmy uvedených daňovníkov z pracovnej činnosti v zahraničí.

8 Pri uplatnení článku 4 Dohody uzavretej 23. augusta 1958 medzi Luxemburským veľkovojvodstvom a Spolkovou republikou Nemecko o zamedzení dvojitého zdanenia a stanovení pravidiel vzájomnej pomoci správnych orgánov v oblasti daní z príjmu a z majetku a v oblasti miestnych daní z podnikania a dane z nehnuteľností, právo zdanenia príjmov plynúcich z prenájmu nehnuteľností prináleží štátu, v ktorom sa nehnuteľnosť nachádza, v danom prípade Spolkovej republike Nemecko.

9 Manželia Lakebrinkoví podali sťažnosť proti výmeru dane z príjmu vystavenému luxemburskými daňovými orgánmi. Táto sťažnosť zostala bez odpovede. Ich žaloba smerujúca k zmene tohto výmeru bola zo strany tribunal administratif luxembourgeois (luxemburský správny súd) vyhlásená za oprávnenú.

10 Luxemburské veľkovojvodstvo podalo odvolanie proti tomuto rozhodnutiu pred Cour administrative. Uvedený súd kladie najmä otázku, či uplatnenie článku 157b LIR tým, že stanovuje odmietnutie zohľadnenia záporných príjmov z prenájmu pochádzajúcich z nehnuteľností manželov Lakebrinkových nachádzajúcich sa v Nemecku pri určení sadzby dane uplatniteľnej na ich príjmy z luxemburských zdrojov, predstavuje nepriamu diskrimináciu zakázanú článkom 39 ES.

11 Za týchto podmienok Cour administrative rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru nasledujúcu prejudiciálnu otázku:

„Treba článok 39 ES vykladať v tom zmysle, že nepripúšťa takú vnútroštátnu právnu úpravu, aká bola zavedená v Luxemburskom veľkovojvodstve článkom 157b LIR, na základe ktorej štátny príslušník členského štátu Spoločenstva, ktorý nemá bydlisko v Luxembursku a poberá príjmy zo závislej činnosti plynúce z luxemburských zdrojov, pričom tieto príjmy predstavujú podstatnú časť jeho zdaniteľných príjmov, nemôže na účely stanovenia sadzby dane, ktorá sa má uplatniť na jeho príjmy plynúce z luxemburských zdrojov, uplatniť svoje záporné príjmy z prenájmu týkajúce sa nehnuteľností, ktoré osobne neužíva a ktoré sa nachádzajú v inom členskom štáte, v predmetnom prípade v Nemecku?“

O prejudiciálnej otázke

12 Svojou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či článok 39 ES má byť vykladaný tak, že mu odporuje vnútroštátna právna úprava, akou je právna úprava v konaní vo veci samej, v zmysle ktorej štátny príslušník členského štátu Spoločenstva, nerezident členského štátu, v ktorom poberá príjmy predstavujúce podstatnú časť jeho zdaniteľných príjmov, si nemôže na účely určenia sadzby dane uplatniteľnej na predmetné príjmy uplatniť záporné príjmy z prenájmu týkajúce sa nehnuteľností, ktoré osobne neužíva a ktoré sa nachádzajú v inom členskom štáte, hoci rezident prvého menovaného členského štátu si môže uplatňovať predmetné záporné príjmy z prenájmu.

13 Predmetná právna úprava vo veci samej zavádza odlišný daňový režim podľa toho, či zamestnanec zarábajúci podstatnú časť jeho zdaniteľných príjmov v Luxembursku má v Luxembursku bydlisko, alebo nie.

14 V tejto súvislosti treba hneď na úvod pripomenúť, že hoci oblasť priamych daní ako taká nepatrí do právomoci Spoločenstva, skutočnosťou zostáva, že členské štáty sú povinné vykonávať právomoci, ktoré si ponechali, v súlade s právom Spoločenstva (pozri najmä rozsudky zo 14. februára 1995, Schumacker, C-279/93, Zb. s. I-225, bod 21, a z 3. októbra 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, Zb. s. I-9461, bod 30).

15 V nadväznosti na to je potrebné konštatovať, že každý štátny príslušník Spoločenstva, ktorý bez ohľadu na miesto svojho pobytu a svoju štátnu príslušnosť vykonáva zárobkovú činnosť v inom členskom štáte ako štáte svojho pobytu, spadá do pôsobnosti článku 39 ES (pozri rozsudok z 21. februára 2006, Ritter-Coulais, C-152/03, Zb. s. I-1711, bod 31).

16 Z toho vyplýva, že situácia manželov Lakebrinkových, ktorí pracujú v inom členskom štáte, než je štát, v ktorom je ich bydlisko, spadá do pôsobnosti článku 39 ES.

17 Nakoniec z ustálenej judikatúry vyplýva, že súhrn ustanovení Zmluvy ES týkajúcich sa voľného pohybu osôb má uľahčiť vykonávanie zárobkovej činnosti akejkoľvek povahy štátnymi príslušníkmi Spoločenstva na území Spoločenstva a bráni opatreniam, ktoré by ich mohli znevýhodňovať, pokiaľ chcú vykonávať hospodársku činnosť na území iného členského štátu (pozri rozsudky z 15. júna 2000, Sehrer, C-302/98, Zb. s. I-4585, bod 32, ako aj Schilling a Fleck-Schilling, C-209/01, Zb. s. I-13389, bod 24).

18 Manželia Lakebrinkoví, ktorí pracujú v Luxembursku, hoci žijú v Nemecku, nemali na rozdiel od osôb, ktoré pracujú a žijú v Luxembursku, podľa luxemburskej legislatívy právo žiadať zohľadnenie strát z prenájmu spojených s ich nehnuteľnosťami nachádzajúcimi sa v Nemecku pri určení sadzby dane z ich príjmov poberaných v Luxembursku.

19 V dôsledku toho zaobchádzanie vyhradené predmetnou legislatívou v konaní vo veci samej zamestnancom, ktorí nie sú rezidentmi, ako sú manželia Lakebrinkoví, je menej výhodné ako zaobchádzanie so zamestnancami, ktorí sú rezidentmi.

20 Luxemburská a holandská vláda naopak uvádzajú, že keďže táto právna úprava neberie do úvahy žiadny príjem zo zahraničia, ktorý nie je príjmom z pracovnej činnosti, bez ohľadu na to, či by bol záporný alebo kladný, ponúka zdaňovaným nerezidentom v porovnaní so zdaňovanými rezidentmi celkovo výhodnejší daňový režim.

21 S takýmto celkovým posúdením účinkov predmetnej právnej úpravy sa nemožno stotožniť, pretože sa rovná zbaveniu obsahu zákazu stanoveného v článku 39 ES.

22 Hoci právna úprava, akou je právna úprava v konaní vo veci samej, môže ponúkať zdaňovaným nerezidentom daňové výhody uplatnenia kladných príjmov alebo prevažne kladných príjmov zo zahraničia, ktoré nie sú príjmami z pracovnej činnosti, je tomu inak, pokiaľ ide o zdaňovaných nerezidentov, akými sú manželia Lakebrinkoví, ktorí disponujú iba zápornými príjmami zo zahraničia, ktoré nie sú príjmami z pracovnej činnosti.

23 Ako uviedol generálny advokát v bode 29 jeho návrhov, okolnosť, že v situácii, akou je situácia v konaní vo veci samej, predmetná právna úprava znevýhodňuje nerezidentov, nemôže byť kompenzovaná skutočnosťou, že v iných situáciách sa tá istá právna úprava netýka nerezidentov v porovnaní s rezidentmi.

24 V tomto kontexte je potrebné pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry, znevýhodňujúce daňové zaobchádzanie v rozpore so základnou slobodou nemôže byť zdôvodnené existenciou iných daňových výhod, dokonca ani za predpokladu, že takéto výhody aj skutočne existujú (pozri rozsudok z 12. decembra 2002, de Groot, C-385/00, Zb. s. I-11819, bod 97 a tam citovanú judikatúru).

25 Okrem toho je potrebné poznamenať, že za absencie zdaniteľných príjmov v ich štáte pobytu zamestnanci, akými sú manželia Lakebrinkoví, nemajú možnosť žiadať zohľadnenie strát z prenájmu spojených s ich nehnuteľnosťami nachádzajúcimi sa v tomto štáte, a sú teda zbavení akejkoľvek možnosti uplatňovať záporný príjem z prenájmu pri určení sadzby dane na súhrn ich príjmov.

26 Za týchto okolností je potrebné overiť, či daňová nevýhoda postihujúca zamestnancov, ktorí nemajú bydlisko v Luxembursku, akými sú manželia Lakebrinkoví, môže predstavovať nepriamu diskrimináciu podľa štátnej príslušnosti, zakázanú článkom 39 ES.

27 Na základe ustálenej judikatúry môže diskriminácia spočívať len v uplatnení odlišných pravidiel na porovnateľné situácie alebo v uplatnení rovnakého pravidla na odlišné situácie (rozsudky Schumacker, už citovaný, bod 30; z 29. apríla 1999, Royal Bank of Scotland, C-311/97, Zb. s. I-2651, bod 26, a z 22. marca 2007, Talotta, C-383/05, Zb. s. I-2555, bod 18).

28 Situácia rezidentov a nerezidentov v oblasti priamych daní nie je v zásade porovnateľná (rozsudok Schumacker, už citovaný, bod 31).

29 V dôsledku toho skutočnosť, že členský štát zdaňovanému nerezidentovi odoprie určité daňové zvýhodnenia, ktoré poskytuje zdaňovanému rezidentovi, nie je vo všeobecnosti diskrimináciou, pretože tieto dve skupiny daňovníkov sa nenachádzajú v porovnateľnej situácii.

30 Podľa ustálenej judikatúry je to však odlišné, keď nerezident nemá významnejší príjem v štáte, v ktorom má trvalé bydlisko, a podstatnú časť svojich zdaniteľných príjmov dosahuje na základe pracovnej činnosti v štáte, v ktorom je zamestnaný,

takže štát, v ktorom má trvalé bydlisko, mu nie je schopný priznať výhody plynúce zo zohľadnenia jeho osobnej a rodinnej situácie (pozri najmä rozsudok Schumacker, už citovaný, bod 36).

31 Podľa tej istej judikatúry diskriminácia spočíva v skutočnosti, že osobná a rodinná situácia nerezidenta, ktorý poberá väčšinu svojich príjmov a takmer všetky svoje rodinné príjmy v členskom štáte, ktorý nie je štátom, kde má trvalé bydlisko, nie je zohľadnená ani v štáte, kde má trvalé bydlisko, a ani v štáte, kde je zamestnaný (rozsudok Schumacker, už citovaný, bod 38).

32 Táto judikatúra sa uplatňuje v situácii, akou je situácia v konaní vo veci samej.

33 V skutočnosti na jednej strane diskriminácia namietaná v bode 31 tohto rozsudku sa *a fortiori* týka zamestnancov, ktorí nie sú rezidentmi, ako sú manželia Lakebrinkoví, ktorí, ako bolo zdôraznené v bode 25 tohto rozsudku, nepoberajú žiadny príjem v štáte ich bydliska a poberajú všetky rodinné príjmy z pracovnej činnosti v štáte, v ktorom sú zamestnaní.

34 Na druhej strane rozhodujúci prvok, na ktorom spočíva diskriminácia konštatovaná Súdnym dvorom v už citovanom rozsudku Schumacker a pripomenutá v bode 31 tohto rozsudku, sa týka, ako uviedol generálny advokát v bode 36 svojich návrhov, všetkých daňových výhod spojených so schopnosťou nerezidenta platiť dane, ktoré

nie sú zohľadnené ani v štáte pobytu, ani v štáte zamestnania (pozri tiež návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Léger vo veci, ktorej sa týkal rozsudok Ritter-Coulais, už citovaný, body 97 až 99), keďže schopnosť platiť dane možno kvalifikovať ako súčasť osobnej situácie nerezidenta v zmysle už citovaného rozsudku Schumacker.

35 V dôsledku toho odmietnutie zohľadnenia záporných príjmov z prenájmu týkajúcich sa nehnuteľností daňovníka nachádzajúcich sa v zahraničí zo strany daňových orgánov členského štátu predstavuje diskrimináciu zakázanú článkom 39 ES.

36 Vzhľadom na úvahy uvedené vyššie je na položenú otázku potrebné odpovedať, že článok 39 ES sa má vykladať tak, že mu odporuje vnútroštátna právna úprava, ktorá štátnemu príslušníkovi členského štátu Spoločenstva, nerezidentovi členského štátu, v ktorom poberá príjmy predstavujúce podstatnú časť jeho zdaniteľných príjmov, neumožňuje na účely určenia sadzby dane uplatniteľnej na predmetné príjmy žiadať zohľadnenie záporných príjmov z prenájmu týkajúcich sa nehnuteľností, ktoré osobne neužíva a ktoré sa nachádzajú v inom členskom štáte, hoci rezident prvého menovaného štátu si môže uplatňovať predmetné záporné príjmy z prenájmu.

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 Súdny dvor (prvá komora) rozhodol takto:

Článok 39 ES sa má vykladať tak, že mu odporuje vnútroštátna právna úprava, ktorá štátnemu príslušníkovi členského štátu Spoločenstva, nerezidentovi členského štátu, v ktorom poberá príjmy predstavujúce podstatnú časť jeho zdaniteľných príjmov, neumožňuje na účely určenia sadzby dane uplatniteľnej na predmetné príjmy žiadať zohľadnenie záporných príjmov z prenájmu týkajúcich sa nehnuteľností, ktoré osobne neužíva a ktoré sa nachádzajú v inom členskom štáte, hoci rezident prvého menovaného štátu si môže uplatňovať predmetné záporné príjmy z prenájmu.

Podpisy