ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

15. října 2009 *

Ve věci C-35/08,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Finanzgericht Baden-Württemberg (Německo) ze dne 22. ledna 2008, došlým Soudnímu dvoru dne 31. ledna 2008, v řízení

Grundstücksgemeinschaft Busley a Cibrian Fernandez

proti

Finanzamt Stuttgart-Körperschaften,

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení J. N. Cunha Rodrigues, předseda druhého senátu a zastupující předseda třetího senátu, P. Lindh, A. Rosas, U. Lõhmus (zpravodaj) a A. Ó Caoimh, soudci,

* Jednací jazyk: němčina.

generální advokátka: E. Sharpston,
vedoucí soudní kanceláře: B. Fülöp, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 26. března 2009,

s ohledem na vyjádření předložená:

– za Grundstücksgemeinschaft Busley a Cibrian Fernandez R. Busley, Rechtsanwalt,

– za Finanzamt Stuttgart-Körperschaften H. Henzlerem, jako zmocněncem,

– za německou vládu M. Lummou a C. Blaschkem, jako zmocněnci,

– za Komisi Evropských společenství R. Lyalem a W. Möllsem, jako zmocněnci,

– za Autorité de surveillance AELE P. Bjørganem, jakož i L. Armati, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generální advokátky, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 18 ES a 56 ES.

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi paní Busley a panem Cibrian Fernandezem coby společenstvím dědiců, na straně jedné, a Finanzamt Stuttgart-Körperschaften (daňový orgán sídlící ve Stuttgartu, do jehož příslušnosti spadají společnosti, dále jen „Finanzamt"), na straně druhé, jehož předmětem je daňový režim v letech 1997 až 2003, který byl uplatňován posledně uvedeným daňovým orgánem na příjmy z domu nacházejícího se ve Španělsku, který paní Busley a pan Cibrian Fernandez zdědili po svých rodičích.

Právní rámec

Právní úprava Společenství

3 Článek 1 odst. 1 směrnice Rady 88/361/EHS ze dne 24. června 1988, kterou se provádí článek 67 Smlouvy [článek, který byl zrušen Amsterodamskou smlouvou] (Úř. věst. L 178, s. 5; Zvl. vyd. 10/01, s. 10), stanoví:

„Aniž jsou dotčena dále uvedená ustanovení, zruší členské státy omezení pohybu kapitálu mezi rezidenty členských států. Pro zjednodušení provádění této směrnice se pohyb kapitálu člení podle klasifikace uvedené v příloze I.“

4 Mezi pohyby kapitálu vyjmenované v příloze I směrnice 88/361 jsou uvedeny v části XI této přílohy pohyby osobního kapitálu, včetně dědictví a odkazů.

Vnitrostátní právní úprava

5 Ustanovení § 2a odst. 1 zákona o dani z příjmu (Einkommensteuergesetz), ve znění platném v letech 1997 až 2003, (dále jen „EStG“) stanoví, že určité kategorie záporných příjmů plynoucích ze zahraničí mohou být vyrovnány pouze kladnými příjmy téže povahy a pocházejícími z téhož státu jako uvedené záporné příjmy. Pokud záporné příjmy nemohou být tímto způsobem vyrovnány, jsou odečteny z kladných příjmů téže povahy, kterých daňový poplatník dosáhne v průběhu dalších zdaňovacích období v témže státě. Odečtení je přípustné pouze tehdy, jestliže záporné příjmy nemohly být v předcházejících zdaňovacích obdobích zohledněny. Mezi uvedenými kategoriemi

jsou uvedeny v bodě 6 písm. a) první větě téhož paragrafu záporné příjmy plynoucí z pronájmu nebo z pachtu nemovitého majetku nebo hospodářských celků, jestliže se nachází v jiném státě.

6 Ustanovení § 7 odst. 4 první věta EStG stanoví ve svém bodě 1, pokud jde o odpisy za opotřebení až do úplného odepsání, roční sazbu odpisů ve výši 3 % z nákladů na pořízení nebo stavbu budov, které tvoří součást majetku podniku, nejsou užívány pro účely bydlení a pro něž byla podána žádost o povolení stavby po 31. březnu 1985. Bod 2 téže věty stanoví roční sazby odpisů pro budovy, které nesplňují tyto podmínky, a zejména roční sazbu odpisů ve výši 2 % z nákladů na pořízení nebo stavbu takových budov, jaké byly dokončeny po 31. prosinci 1924.

7 Na základě výjimky z ustanovení uvedeného § 7 odst. 4 lze podle § 7 odst. 5 první věty EStG uplatnit degresivní odpisování u budov nacházejících se v tuzemsku, které byly osobou povinnou k dani postaveny nebo které nabyla do konce roku, ve kterém byly dokončeny. Podle bodu 3 písm. a) této věty mohou být odečteny z tohoto titulu u budov ve smyslu § 7 odst. 4 první věty bodu 2 EStG, které byly osobou povinnou k dani postaveny na základě žádosti o povolení stavby podané po 28. únoru 1989 a před 1. lednem 1996 nebo které byly pořízeny na základě závazné smlouvy, která byla platně uzavřena po 28. únoru 1989 a před 1. lednem 1996, pokud jsou užívány pro účely bydlení, následující procenta z nákladů na pořízení nebo stavbu budov:

– v roce dokončení a v následujících třech letech vždy 7 %,

– v následujících šesti letech vždy 5 %,

– v následujících šesti letech vždy 2 %,

– v následujících 24 letech vždy 1,25 %.

Spor v původním řízení a předběžné otázky

8 Žalobci v původním řízení, bratr a sestra, jsou španělští státní příslušníci, kteří mají od svého narození bydliště v Německu. V letech 1997 až 2003 jim plynuly příjmy ze závislé činnosti a oni podléhali neomezené daňové povinnosti v Německu.

9 Rodiče žalobců v původním řízení, rovněž španělští státní příslušníci, začali v roce 1990 se stavbou domu ve Španělsku, který byl dokončen v roce 1993. Matka žalobců zemřela v roce 1995 a otec v roce 1996. Žalobci se na základě dědictví stali v listopadu 1996 vlastníky tohoto domu coby společenství dědiců („Erbengemeinschaft"), ale nikdy v tomto domě nebydleli. Od 1. ledna 2001 byl tento dům pronajímán a posléze v roce 2006 prodán.

10 Ve svých daňových přiznáních podaných u Finanzamt za zdaňovací období 1997 až 2003 požádali, pokud jde o předmětný dům, jednak o uplatnění degresivního odpisování podle § 7 odst. 5 EStG, a jednak o neuplatnění omezeného vyrovnání ztrát podle § 2a odst. 1 první věty bodu 6 písm. a) EStG. Finanzamt zamítl tyto žádosti a uplatnil toto posledně uvedené ustanovení, jakož i lineární odpisování podle § 7 odst. 4 EStG z důvodu, že se uvedený dům nenachází v tuzemsku.

11 Vzhledem k tomu, že Finanzamt nerozhodl o odvoláních podaných v řádných lhůtách proti jeho zamítavému rozhodnutí, podali žalobci v původním řízení žalobu k předkládajícímu soudu, ve které tvrdili, že daňový režim uplatněný na příjmy z jejich domu nacházejícího se ve Španělsku porušuje články 39 ES a 43 ES.

12 Předkládající soud má za to, že žalobě podané žalobci v původním řízení nelze na základě vnitrostátního práva vyhovět, jelikož se dotčený dům nenachází v Německu. Nicméně má pochybnosti, pokud jde o slučitelnost § 2a odst. 1 první věty, bodu 6, písm. a) a § 7 odst. 5 EStG s článkem 56 ES, a uvádí, že pokud Soudní dvůr rozhodne, že Smlouva o ES brání takovým ustanovením vnitrostátního práva, jako jsou tato posledně uvedená ustanovení, je třeba této žalobě vyhovět.

13 Za těchto podmínek se Finanzgericht Baden-Württemberg (finanční soud v Bádensku-Württembersku) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) a) Brání článek 56 ES tomu, aby nastala situace, kdy si fyzická osoba, která podléhá v Německu [neomezené daňové povinnosti], nemůže – na rozdíl od ztráty plynoucí z nemovitosti nacházející se v tuzemsku – odečíst ze svého základu daně z příjmu v Německu za zdaňovací období, ve kterém jí vznikly ztráty, ztráty z pronájmu a pachtu z nemovitosti nacházející se v jiném členském státě [Evropské unie]?

b) Hraje přitom roli to, zda fyzická osoba investovala do nemovitosti sama, nebo dochází k porušení práva Společenství také tehdy, jestliže se fyzická osoba stala vlastníkem nemovitosti nacházející se v jiném členském státě děděním?

2) Brání článek 56 ES tomu, aby fyzická osoba, která podléhá v Německu [neomezené daňové povinnosti], mohla při výpočtu příjmů z pronájmu a pachtu z nemovitosti nacházející se v jiném členském státě [Evropské unie] použít pouze obvyklý způsob odpisování, zatímco u nemovitosti nacházející se v tuzemsku by mohla použít vyšší degresivní odpisy?

3) V případě záporné odpovědi na první a druhou otázku: Jsou sporná vnitrostátní ustanovení v rozporu s volným pohybem zakotveným v článku 18 ES?“

14 Na jednání před Soudním dvorem žalobci v původním řízení uvedli, že obdrželi od Finanzamt sdělení, že bylo vyhověno jejich žádosti o zohlednění ztrát z pronájmu z jejich domu nacházejícího se ve Španělsku, tedy žádosti, která je předmětem první předběžné otázky. Vzhledem k tomu, že předkládající soud neoznámil Soudnímu dvoru, že bere tuto otázku zpět, je třeba na ni odpovědět.

K předběžným otázkám

K první a druhé otázce

15 Podstatou první a druhé otázky předkládajícího soudu, které je třeba přezkoumat společně, je, zda článek 56 ES brání právní úpravě členského státu daně z příjmů, která podřizuje právo fyzických osob – rezidentů s neomezenou daňovou povinností – na odpočet ztrát z pronájmu nebo pachtu nemovitosti ze základu daně za zdaňovací

období, ve kterém vnikly, a na degresivní odpisování, v rámci stanovení příjmů z takové nemovitosti, podmínce, aby se tato nemovitost nacházela na území tohoto členského státu.

16 Předkládající soud chce rovněž vědět, zda se článek 56 ES uplatní na takovou situaci, o jakou se jedná ve sporu v původním řízení, ve které se dotčené osoby staly vlastníky dané nemovitosti děděním.

17 V tomto ohledu ustálená judikatura uvádí, že jelikož pojem „pohyb kapitálu" ve smyslu čl. 56 odst. 1 ES není ve Smlouvě o ES definován, má klasifikace v příloze I směrnice 88/361 informativní povahu, i když byla tato směrnice přijata na základě článku 69 a čl. 70 odst. 1 Smlouvy o EHS (které se staly článkem 69 a čl. 70 odst. 1 Smlouvy o ES a které byly zrušeny Amsterodamskou smlouvou), přičemž podle třetího pododstavce úvodu této přílohy není klasifikace úplným seznamem pro definování pojmu „pohyb kapitálu" (viz zejména rozsudky ze dne 14. září 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, Sb. rozh. s. I-8203, bod 22 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 12. února 2009, Block, C-67/08, Sb. rozh. s. I-883, bod 19).

18 Soudní dvůr, který zejména připomněl, že dědění, jež spočívá v přechodu majetku zanechaného zemřelou osobou na jednu či více osob, spadá do části XI přílohy I směrnice 88/361, nazvané „[Pohyb osobního kapitálu]", rozhodl, že dědění, včetně toho, které se týká nemovitostí, představuje pohyb kapitálu ve smyslu článku 56 ES, s výjimkou případů, kdy jsou prvky zakládající dědictví omezeny hranicemi jediného členského státu (viz zejména rozsudky ze dne 23. února 2006, van Hilten-van der Heijden, C-513/03, Sb. rozh. s. I-1957, body 40 až 42; ze dne 11. září 2008, Arens-Sikken, C-43/07, Sb. rozh. s. I-6887, bod 30; ze dne 27. ledna 2009, Persche, C-318/07, Sb. rozh. s. I-359, body 26 a 27, jakož i výše uvedený rozsudek Block, bod 20).

19 Situace, kdy fyzické osoby s bydlištěm v Německu a s neomezenou daňovou povinností v tomto členském státě zdědí dům nacházející se ve Španělsku, tedy spadá pod článek 56

ES. Není tedy nezbytné přezkoumat, zda se uplatní články 39 ES a 43 ES, kterých se dovolávají žalobci v původním řízení.

20 Co se týče existence omezení pohybu kapitálu ve smyslu čl. 56 odst. 1 ES, je třeba připomenout, že opatřeními zakázanými podle tohoto ustanovení jsou také ta, která mohou odradit od investování v některém členském státě osoby, které nemají v tomto státě bydliště, nebo odradit osoby s bydlištěm v tomto členském státě od investování v jiných státech (viz rozsudky ze dne 25. ledna 2007, Festersen, C-370/05, Sb. rozh. s. I-1129, bod 24; ze dne 18. prosince 2007, A, C-101/05, Sb. rozh. s. I-11531, bod 40, jakož i ze dne 22. ledna 2009, STEKO Industriemontage, C-377/07, Sb. rozh. s. I-299, bod 23).

21 Za opatření, která představují taková omezení, lze považovat nejen vnitrostátní opatření, která mohou zabránit nebo omezit nabytí nemovitosti nacházející se v jiném členském státě, ale rovněž ta, která mohou odradit od ponechání si takové nemovitosti (viz, obdobně, výše uvedený rozsudek STEKO Industriemontage, bod 24 a citovaná judikatura).

22 Z předkládacího rozhodnutí zaprvé vyplývá, že za účelem stanovení základu daně z příjmu osoby povinné k dani v Německu, mohou být v plné výši zohledněny ztráty z příjmů plynoucích zejména z pronájmu nemovitosti nacházející se v Německu, a to za zdaňovací období, ve kterém nastaly. Oproti tomu ztráty z pronájmu nemovitosti nacházející se mimo tuzemsko jsou podle § 2a odst. 1 první věty bodu 6 písm. a) EStG odpočitatelné pouze z pozdějších kladných příjmů z pronájmu této nemovitosti.

23 Zadruhé, osoba povinná k dani může podle § 7 odst. 5 EStG uplatnit degresivní odpisování za podmínek stanovených tímto ustanovením u nemovitosti nacházející se v tuzemsku. Toto odpisování může vést v prvních letech k podstatně vyšší částce ztrát z pronájmu – a tedy k jednoznačně nižšímu daňovému zatížení této osoby povinné

k dani – než jsou částky, které vyplývají z lineárního odpisování stanoveného v § 7 odst. 4, první větě, bodu 2 EStG, které je jediným odpisováním, které může být uplatněno na nemovitosti uvedené v tomto ustanovení, pokud se nacházejí na území Německa.

24 Záporné příjmy plynoucí osobě povinné k dani, která má bydliště v Německu, z nemovitosti pronajímané v jiném členském státě mohou být zajisté v Německu nakonec zohledněny, pokud tato nemovitost následně přináší kladné příjmy. Mimoto, jak uvádí Finanzamt, uplatnění degresivního odpisování má za následek pouze odklad zdanění prostřednictvím předčasného odpisování.

25 To však nic nemění na tom, že i v případě, že uvedená osoba povinná k dani vlastní takovou nemovitost po dobu dostatečnou k tomu, aby odečetla všechny ztráty z následných kladných příjmů, jakož i k tomu, aby odepsala veškeré náklady na pořízení nebo stavbu této nemovitosti, nemůže využít, na rozdíl od osoby povinné k dani s bydlištěm v Německu, která investovala do nemovitosti v tomto členském státě, okamžitého zohlednění těchto ztrát, ani vyšších počátečních sazeb odpisů, a přichází tak, jak zdůrazňuje Komise Evropských společenství, o zvýhodnění týkající se hotovostního toku (viz, obdobně, rozsudky ze dne 12. prosince 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Sb. rozh. s. I-11753, body 84 a 153, jakož i ze dne 29. března 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Sb. rozh. s. I-2647, bod 29).

26 Z toho vyplývá, že daňová situace fyzické osoby, která má bydliště a neomezenou daňovou povinnost v Německu a která vlastní stejně jako žalobci v původním řízení nemovitost v jiném členském státě, je méně příznivá, než by byla v případě, že by se tato nemovitost nacházela v Německu.

27 Toto daňové znevýhodnění může odradit takovou osobu jak od investování do nemovitosti nacházející se v jiném členském státě, tak i od ponechání si takové

nemovitosti, které je vlastníkem. Z toho vyplývá, že taková vnitrostátní opatření, o jaká se jedná ve věci v původním řízení, představují omezení pohybu kapitálu zakázaná v zásadě článkem 56 ES.

28 Je však třeba přezkoumat, zda jsou uvedená omezení odůvodněná, jak tvrdí Finanzamt a německá vláda, takže by mohla být přípustná za podmínky, že jsou způsobilá zaručit uskutečnění sledovaného cíle a nepřekračovat meze toho, co je nezbytné k jeho dosažení (viz, v tomto smyslu, rozsudky ze dne 11. října 2007, ELISA, C-451/05, Sb. rozh. s. I-8251, bod 79; ze dne 17. ledna 2008, Komise v. Německo, C-152/05, Sb. rozh. s. I-39, bod 26, jakož i ze dne 10. února 2009, Komise v. Itálie, C-110/05, Sb. rozh. s. I-519, bod 59).

29 Co se týče § 2a odst. 1 první věty bodu 6 písm. a) EStG, Finanzamt tvrdí, že toto ustanovení je v souladu se zásadou teritoriality, která byla uznána Soudním dvorem v bodě 22 rozsudku ze dne 15. května 1997, Futura Participations a Singer (C-250/95, Recueil, s. I-2471).

30 Tato zásada, jejímž účelem je vnést do uplatňování práva Společenství požadavek zohlednit meze daňových pravomocí členských států, nebrání zohlednění záporných příjmů z nemovitosti nacházející se v jednom členském státě osobou, která má neomezenou povinnost k dani v jiném členském státě (viz, obdobně, výše uvedený rozsudek Rewe Zentralfinanz, bod 69). V důsledku toho nelze mít u uvedeného ustanovení, podle něhož žalobci v původním řízení, kteří mají neomezenou daňovou povinnost v Německu, nemohou zohlednit ztráty ze svého domu nacházejícího se ve Španělsku, za to, že je naplněním zásady teritoriality.

31 Co se týče § 7 odst. 5 EStG, Finanzamt, jakož i německá vláda tvrdí, že bod 3 písm. a) první věta tohoto odstavce má za cíl podporu výstavby nemovitostí určených k pronajímání za účelem uspokojení poptávky německé populace po takovém bydlení. Podle nich má tento cíl společensko-politický charakter a je naléhavým důvodem obecného zájmu. Uvedená vláda také upřesnila v reakci na otázky položené Soudním dvorem na jednání, že degresivní odpisování upravené v tomto ustanovení,

které bylo přijato v reakci na všeobecný nedostatek tohoto typu bydlení v Německu, je možné pouze u nemovitostí určených k pronájmu.

32 I v případě, že by uvedený cíl byl způsobilý odůvodnit omezení volného pohybu kapitálu, nezdá se, že by takové vnitrostátní opatření, které činí jednoznačný rozdíl mezi tím, zda se nemovitosti určené k pronajímání nacházejí v tuzemsku nebo nikoli, bylo způsobilé zaručit v tomto ohledu jeho naplnění. Ačkoli by se § 7 odst. 5 první věta bod 3 písm. a) EStG měl zaměřil na oblasti, ve kterých je nedostatek takového bydlení zvláště markantní, toto ustanovení, jak na jednání uvedli žalobci v původním řízení a Komise, namísto toho rozdílné potřeby různých regionů Německa zcela pomíjí. Mimoto mohou být předmětem degresivního odpisování všechny kategorie nemovitostí určených k pronajímání, od prostých až po luxusní. Za těchto podmínek nelze předpokládat, že soukromí investoři, kteří jsou motivováni finančním prospěchem, budou naplňovat tvrzený společensko-politický cíl tohoto ustanovení.

33 Je tedy třeba odpovědět na první a druhou otázku tak, že článek 56 ES brání právní úpravě členského státu daně z příjmů, která podřizuje právo fyzických osob – rezidentů s neomezenou daňovou povinností – na odpočet ztrát z pronájmu nebo pachtu nemovitosti ze základu daně za zdaňovací období, ve kterém tyto ztráty vznikly, a na degresivní odpisování, v rámci stanovení příjmů z takové nemovitosti, podmínce, aby se tato nemovitost nacházela na území tohoto členského státu.

Ke třetí otázce

34 S ohledem na odpověď poskytnutou na první dvě otázky není třeba na třetí otázku odpovídat.

K nákladům řízení

35 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu 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 (třetí senát) rozhodl takto:

Článek 56 ES brání právní úpravě členského státu daně z příjmů, která podřizuje právo fyzických osob – rezidentů s neomezenou daňovou povinností – na odpočet ztrát z pronájmu nebo pachtu nemovitosti ze základu daně za zdaňovací období, ve kterém tyto ztráty vznikly, a na degresivní odpisování, v rámci stanovení příjmů z takové nemovitosti, podmínce, aby se tato nemovitost nacházela na území tohoto členského státu.

Podpisy.